



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 فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية وفق إطار COSO Model 2013

دراسة ميدانية مجموعة من المؤسسات بولاية سكيكدة:

"مطاحن ليطورال AGRO-DIV، مؤسسة الصيانة الصناعية SOMIK، المؤسسة المينائية EPS"

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق.

تحت إشراف:

من إعداد الطالبتين:

د. عمارة مريم

■ رواق مروة

■ مشري حنان

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
منال شبل	أستاذ محاضر "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
مريم عمارة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقررا
إيمان بوقروة	أستاذ محاضر "ب"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية 2025-2026



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 فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية وفق إطار COSO Model 2013

دراسة ميدانية مجموعة من المؤسسات بولاية سكيكدة:

"مطاحن ليطورال AGRO-DIV، مؤسسة الصيانة الصناعية SOMIK، المؤسسة المينائية EPS"

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق.

تحت إشراف:

من إعداد الطالبتين:

د. عمارة مريم

■ رواق مروة

■ مشري حنان

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
منال شبل	أستاذ محاضر "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
مريم عمارة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقررا
إيمان بوقروة	أستاذ محاضر "ب"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية 2025-2026

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم عليه نتوكل وبه نستعين،

الحمد لله العليّ القدير الذي وفقنا وأعاننا على إتمام هذا العمل، ولولا توفيقه سبحانه ما كنا لنستدعي، والحلّة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

نتقدم بعبارة الشكر والتقدير إلى الأستاذة الماهرة الدكتورة: مريم عمارة، على توليها الإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاتها خلال فترة إعداد الدراسة.

كما نتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة.

كما نتوجه بخالص الشكر لأستاذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، خاصة أستاذة قسم العلوم المالية والمحاسبة.

ويعتمد شكرنا الجزيل إلى موظفي وعمال كل من مؤسسة (AGRO-DIV)، ومؤسسة (SOMIK)، ومؤسسة (EPS)،

ونخص بالذكر الموظفين: رياض ديبون وزيرق محمد، على حسن الاستقبال والتعاون في تزويدنا بالبيانات اللازمة لإنجاز الجانب الميداني.

دون أن ننسى أن نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إتمام هذه المذكرة.

إهداء

استمهلاً بفضل الله وثناء على توفيقه في المبتدأ والمنتهى،
وبأرقى صلوات السلام على معلم البشرية الهادي الأمين محمد صلى الله عليه وسلم.
أهدي ثمرة هذا الحصاد العلمي المتواضع إلى:

من أنار لي دربي ، وغرس في خطاي الثبات والكبرياء، مثلي الأعلى ومصدر فخري.. والدي العزيز،
أدامك الله تاجاً يُهاب به وتقر عينك بجني الثمار.

من غمرتني بفيض الطمأنينة، وكان نبض دماؤها في خلواتها الملاذ والدافع لكل نجاح.. أمي الغالية،
حفظك الله نبعاً لا ينضب من الرضا.

إلى الأرواح الندية التي غادرت الطين ولم تغادر الوجدان، من تمنيت حضورهم هذا الختام.. أجدادي
الأكرام رحمهم الله وطيب ثراهم.

إلى من ينبض قلبي بوجودهم، رفيقتي العمر والمساندة في كل خطوة وعثرة.. أختاي الغاليتين شيما
ورقية.

إلى من أجد فيهم دفء العائلة والتشجيع الصادق، إلى كل من يجمعني بهم رابط الدم والود..

إلى صديقاتي الغاليات التي تشاركن معهن عفوية اللحظات: إكرام، مروة، منى.. وإلى كل الرفيقات
دون استثناء، حفظكم الله ووفقكم جميعاً.

إهداء

الحمد لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والحمد لله على ما وهب وأعطى ووفق.
إلى من لا ينضب عطافهما ولا يزول حنانهما، إلى من لم يبخل عليّ يوماً بالدعم والتشجيع والتضحية دون مقابل، وكانا
الظل الذي احتميت به في كل خطواتي .

أمي الحبيبة، أول كلمة نطقتهما وأجمل كلمة رددتها، معلمتي الأولى وقودتي ، من حملت عني ثقل الحياة فحفت
أحمالها و تضاعفت أحمالها، من احتوتني دعاءاً قبل أن تحتويني حضناً، أدين لك بالفضل بعد الله تعالى، فكل خير
يلمسني اليوم فمن الله أولاً ثم منك يا أمي

وأبي الغالي، السند الداعم، الذي أفنى عمره لخدمتنا، و تنازل عن راحته كي نرتاح، تخرجني ثمرة تعبك قبل أن يكون
إنجازي.

أهديكما ثمرة جهد صغير أمام عطائكما الكبير، هذا الجهد لا يساوي شيئاً تجاه ما بذلتماه من أجلي، لكنه كل ما أملك
اليوم.

إلى آية، رفيقة القلب والروح، وشريكة الذكريات الجميلة، كنت النور حين أظلمت الأيام، والضحة التي خففت كل
تعب.

إلى أمين، أخي وصديقي ورفيقي، وملاذي الآمن الذي أستند إليه كلما مالت بي الخطوات، جعلك الله من الصالحين
الناجين وأدامك فخراً وسنداً لنا يا سعادة بيتنا.

إلى نونة صغيرتي و قطعة من قلبي ، السكرة الجميلة في حياتي، مشجعتي الدائمة، من أتمنى أن أراها أفضل مني
محققة أحلامها .

إلى روح عزيزة اشتقنا إلى وجودها بيننا، جدي رحمه الله وأسكنه فسيح جناته.

إلى جدتي وإلى عائلتي الكبيرة، كلُّ باسمه ومكانته.

إلى أعمامي الكرام الذين أعتز بهم.

إلى الصديقات والأحباب ، من جمعتني بهم أجمل الذكريات، ومن قاسمونني معناء الدراسة وفرحة الإنجاز، أسأل الله أن
يديم بيننا المحبة والوفاء.

أهديكم هذا الجهد المتواضع، راجيةً من الله تعالى أن يجعله علماً نافعاً وعملاً خالصاً لوجهه الكريم.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة تطبيق مكونات إطار COSO في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية في ظل وجود عوامل تنظيمية محددة، أين تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى منهج دراسة الحالة. حيث تم تطوير إستبيان وتوزيعه على عينة قصدية مكونة من 45 مفردة موزعة على ثلاث مؤسسات اقتصادية بولاية سكيكدة (مؤسسة مطاحن ليطورال AGRO-DIV، مؤسسة الصيانة الصناعية SOMIK، المؤسسة المينائية لسكيكدة EPS) بمعدل 15 استمارة استبيان لكل مؤسسة. ولتحليل بيانات الدراسة واختبار صحة الفرضيات تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS V27.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمكونات إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تأكيد الدور الوسيط لجودة التدقيق الداخلي ونموذج الخطوط الثلاث وعوامل تنظيمية أخرى في تعزيز هذه الفعالية.

الكلمات المفتاحية: COSO ، الرقابة الداخلية، فعالية نظام الرقابة الداخلية، نموذج الخطوط الثلاث، جودة التدقيق الداخلي.

Abstract:

This study aims to identify the extent to which the application of the COSO framework components contributes to achieving the effectiveness of the internal control system in economic institutions, in the presence of the specific organizational factors. The descriptive-analytical approach was followed, in addition to the case study approach. A questionnaire was developed and distributed to a purposive sample consisting of 45 respondents distributed across three economic institutions in the state of SKIKDA (The Littoral Mills Institution AGRO-DIV, The Industrul Maintenance Institution SOMIK, and The Port Authority of Skikda EPS) at rate of 15 questionnaires per institution. To analyze the study data and test the validity of the hypotheses, the statistical software SPSS V27 was utilized.

The results of the study revealed that there is a statistically significant impact of the COSO framework components on the effectiveness of the internal control system. Furthermore, they confirmed the mediating role of internal audit quality, The Three Lines Model 2020, and other organizational factors in enhancing this effectiveness.

Keywords: COSO Framework, Effectiveness, Internal Audit Quality, Three Lines Model, economic institutions.

الفهرس

العنوان	رقم الصفحة
شكر وتقدير	
الإهداء	
ملخص الدراسة	
الفهرس	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الاختصارات والرموز	
مقدمة	أ
الفصل الأول: المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	
تمهيد	7
المبحث الأول: المراكز المفاهيمية والتنظيمية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	8
المطلب الأول: تطور مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها	8
الفرع الأول: تطور مفهوم الرقابة الداخلية	8
الفرع الثاني: تعريف الرقابة الداخلية	10
الفرع الثالث: أهداف الرقابة الداخلية	11
المطلب الثاني: نشأة وتكوين إطار COSO ومرجعياته التنظيمية	12
الفرع الأول: ظروف تأسيس إطار COSO	12

14	الفرع الثاني: اللجنة الراعية لإطار COSO
14	الفرع الثالث: تطور إصدارات إطار COSO
15	المطلب الثالث: مكونات إطار COSO وعلاقتها بفعالية نظام الرقابة الداخلية
15	الفرع الأول: مكونات إطار COSO2013
17	الفرع الثاني: مبادئ إطار COSO
18	الفرع الثالث: العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية وأهدافها وفق COSO
20	المبحث الثاني: مؤشرات تقييم فعالية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO
20	المطلب الأول: مفهوم الفعالية وفعالية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO
20	الفرع الأول: مفهوم الفعالية
21	الفرع الثاني: خصائص النظام الفعال
22	المطلب الثاني: معايير وطرق قياس فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO
25	المطلب الثالث: مؤشرات قياس مخرجات فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO
25	الفرع الأول: تحقيق الأهداف التشغيلية
25	الفرع الثاني: موثوقية التقارير المالية وغير المالية
26	الفرع الثالث: الامتثال للقوانين والالتزام بالنظم الرقابية
26	الفرع الرابع: تقليل الأخطاء والغش
27	الفرع الخامس: التحكم في المخاطر وإدارتها
28	المبحث الثالث: مداخل تجسيد فعالية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO
28	المطلب الأول: المداخل المرتبطة بالبيئة الرقابية وإدارة المخاطر

28	الفرع الأول: ثقافة المؤسسة
29	الفرع الثاني: كفاءة الموارد البشرية
30	الفرع الثالث: إدارة المخاطر
31	المطلب الثاني: المداخل التنظيمية والوظيفية لضمان فعالية النظام الرقابي
31	الفرع الأول: نظم المعلومات والاتصال
32	الفرع الثاني: دور جودة التدقيق الداخلي في تجسيد فعالية الرقابة الداخلية
34	الفرع الثالث: تكامل نموذج الخطوط الثلاث The Three Lines of Defence مع إطار COSO
36	المبحث الرابع: الأدبيات التطبيقية حول فعالية الرقابة الداخلية
36	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
38	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
38	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة
38	الفرع الأول: أوجه الاتفاق
39	الفرع الثاني: أوجه الاختلاف
39	الفرع الثالث: جوانب الإستفادة والقيمة المضافة للدراسة الحالية
40	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO	
42	تمهيد
43	المبحث الأول: التشخيص الهيكلي والتحليلي للمؤسسات محل الدراسة

43	المطلب الأول: الدراسة التشخيصية لمؤسسة ليطورال AGRO-DIV
43	الفرع الأول: تقديم مؤسسة ليطورال
44	الفرع الثاني: التحليل الهيكلي للمؤسسة وفحص الممارسات الرقابية
47	الفرع الثالث: تقييم الرقابة في مؤسسة مطاحن ليطورال
48	المطلب الثاني: الدراسة التشخيصية لمؤسسة الصيانة الصناعية SOMIK
48	الفرع الأول: تقديم مؤسسة الصيانة الصناعية
50	الفرع الثاني: التحليل الهيكلي للمؤسسة وفحص الممارسات الرقابية
51	الفرع الثالث: تقييم الرقابة بمؤسسة الصيانة الصناعية
52	المطلب الثالث: الدراسة التشخيصية للمؤسسة المينائية لسكيدة
52	الفرع الأول: تقديم المؤسسة المينائية لولاية سكيدة
53	الفرع الثاني: التحليل الهيكلي للمؤسسة وفحص الممارسة الرقابية
55	الفرع الثالث: تقييم الرقابة بالمؤسسة المينائية لسكيدة
56	المطلب الرابع: المقارنة التحليلية لواقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الثلاث
56	الفرع الأول: المقارنة بين أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الثلاث
58	الفرع الثاني: مناقشة وتحليل نتائج التشخيص
59	المبحث الثاني: الإطار المنهجي والتحليل الوصفي لأداة وعينة الدراسة
59	المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة
59	الفرع الأول: المنهج المتبع ومجتمع الدراسة
60	الفرع الثاني: أدوات الدراسة وأساليب المعالجة الإحصائية
61	المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

61	الفرع الأول: اختبار صدق أداة الدراسة
67	الفرع الثاني: اختبار ثبات أداة الدراسة
69	المطلب الثالث: التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية ومحاور الإستبيان
69	الفرع الأول: تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
72	الفرع الثاني: تحليل نتائج أبعاد محاور الاستبيان
74	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضيات ومناقشتها
74	المطلب الأول: اختبار وتحليل الفرضيات الفرعية ومناقشتها
74	الفرع الأول: عرض وتحليل ومناقشة الفرضية الفرعية الأولى
76	الفرع الثاني: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثانية
77	الفرع الثالث: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثالثة
79	الفرع الرابع: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الرابعة
80	الفرع الخامس: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الخامسة
82	الفرع السادس: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية السادسة
83	الفرع السابع: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية السابعة
85	المطلب الثاني: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الرئيسية
87	خلاصة الفصل
89	الخاتمة
92	قائمة المراجع
93	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
9	مراحل تطور الرقابة الداخلية	1_1
12	أهم الظروف التي أدت لتأسيس إطار COSO	2_1
14	إصدارات إطار COSO بنسخه المختلفة	3_1
18	مبادئ الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	4_1
43	البطاقة الفنية والتعريفية لمؤسسة ليطورال	5_2
48	البطاقة الفنية و التعريفية لمؤسسة الصيانة الصناعية SOMIK	6_2
52	البطاقة الفنية والتعريفية لمؤسسة المينائية لسكيدة EPS	7_2
56	مقارنة واقع أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الثلاث	8_2
60	أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكارت الخماسي	9_2
61	نتائج حساب معامل صدق المحتوى	10_2
63	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور مكونات إطار COSO	11_2
64	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	12_2
64	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور مداخل تجسيد فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	13_2
65	اختبار الصدق البنائي لأبعاد محور مكونات إطار COSO	14_2

65	اختبار الصدق البنائي لأبعاد محور نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	15_2
66	اختبار الصدق البنائي لأبعاد الاستبيان	16_2
67	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة	17_2
67	ثبات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية	18_2
69	توزيع عينة الدراسة حسب متغير جهة العمل	19_2
70	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي	20_2
71	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	21_2
72	نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور وأبعاد الاستبيان	22_2
74	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط	23
76	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط	24_2
77	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط	25_2
79	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط	26_2
80	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط	27_2
82	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط	28_2
83	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط	29_2
85	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط	30_2

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
1_1	نموذج مقترح يوضح تفاعل متغيرات الدراسة	هـ
2_1	أهداف الرقابة الداخلية	12
3_1	يوضح مكونات إطار COSO	17
4_1	العلاقة بين مكونات الرقابة وأهدافها وفق COSO	19
5_2	الهيكل التنظيمي لمؤسسة "مطاحن ليطورال"	44
6_2	الهيكل التنظيمي لمؤسسة SOMIK	49
7_2	الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لسكيدة	53
8_2	توزيع أفراد العينة حسب متغير جهة العمل	69
9_2	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي	70
10_2	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	71

قائمة الاختصارات والرموز

الإختصار	الدلالة الأجنبية	الدلالة العربية
COSO	The Committee Of Sponsoring Of Treadway Commission	لجنة المؤسسات الراعية لتريدواي
AGRO-DIV	Agro-industries Diversifiées	مجمع الصناعات الغذائية التحويلية المتنوعة
EPS	Entreprise portuaire de skikda	المؤسسة المينائية لسكيكدة
SOMIK	Société de Maintenance Industrielle de Skikda	مؤسسة الصيانة الصناعية لسكيكدة
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
AICPA	American Institute of Sertified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
FCPA	Foreing Corrupt Practices Act	قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة لجنة الأوراق المالية الأمريكية
FEFE	Financial Executives Research Foundation	فيدرالية أبحاث المديرين الماليين التنفيذيين
FEI	Financial Executives International	منظمة المدراء الماليين الدولية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
IIA	Institute of International Auditors	معهد المدققين الداخليين
IMA	Institute of Managemment Accountant	معهد المحاسبين الإداريين
ERM	Entreprise Risk Management	إدارة مخاطر المؤسسة
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية

قائمة الملحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
97	الإستبانة	1
111	قائمة الأساتذة المحكمين	2
111	الإحصاء الوصفي للبيانات الشخصية	3
112	مخرجات اختبارات الصدق	4
116	مخرجات اختبارات الثبات	5
117	مخرجات التحليل الإحصائي لأبعاد ومحاور الإستبيان	6
118	مخرجات اختبار الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد	7

مقدمة

مقدمة:

شهدت بيئة الأعمال الحديثة تحولات متسارعة فرضت على المؤسسات الاقتصادية تعقيدات تشغيلية ومخاطر متزايدة، مما جعل من نظام الرقابة الداخلية ركيزة استراتيجية لا غنى عنها لضمان استدامة المؤسسة، حماية أصولها، وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية. ولم يعد ينظر إلى الرقابة الداخلية كإجراءات روتينية جامدة، بل كعملية ديناميكية متكاملة تتأثر مباشرة بالتحولات الهيكلية والتنظيمية للمؤسسة، وبمدى تبنيها للمقاربات الرقابية الحديثة.

وفي هذا السياق، قادت الأزمات والفضائح المالية العالمية إلى إعادة النظر في الأنظمة الرقابية التقليدية التي أثبتت قصورها في مواجهة المخاطر المستحدثة، مما دفع الهيئات المهنية إلى إستحداث نماذج مرجعية شاملة. ويتربع إطار لجنة المنظمات الراعية لتريدواي (COSO) على رأس هذه الأطر كنموذج عالمي متكامل؛ إذ لا تقتصر أهميته على توفير أدوات رقابية فحسب، بل يمتد ليرسم خريطة طريق تفاعلية تركز على خمسة مكونات مترابطة (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، وأنشطة المتابعة) تضمن سلامة التقارير المالية، والالتزام بالتشريعات، ورفع كفاءة الأداء التشغيلي.

ومع ذلك، فإن إسقاط مكونات إطار COSO Model 2012 على الواقع العملي للمؤسسات الاقتصادية لا يحدث في معزل عن بيئتها الداخلية؛ حيث تتأثر فعالية هذا النظام بمجموعة من العوامل التنظيمية الحاكمة. فمستوى جودة التدقيق الداخلي، وكفاءة الموارد البشرية، ومدى نضج ثقافة المؤسسة، ومرونة نظم المعلومات والاتصال، ووضوح الهيكل التنظيمي، إدارة المخاطر ونموذج الخطوط الثلاث؛ كلها محددات جوهرية إما أن تشكل بيئة حاضنة تزيد من فعالية إطار COSO، أو تتحول إلى قيود تحد من قدرته على تحقيق أهدافه الرقابية.

وتأسيساً على هذا يتسنى لنا طرح الإشكال التالي:

إشكالية الدراسة:

إلى أي مدى يساهم تطبيق مكونات إطار COSO Model 2013 في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية وفق عوامل تنظيمية محددة؟

الأسئلة الفرعية:

إلى جانب الإشكالية الرئيسية، يمكن طرح التساؤلات التالية:

1. هل توجد علاقة بين كل مكون من مكونات إطار COSO Model 2013 وفعالية نظام الرقابة الداخلية؟
2. ماهو تأثير كل مكون من مكونات إطار COSO Model 2013 على فعالية الرقابة الداخلية؟
3. هل توجد عوامل تنظيمية تؤثر على هذه العلاقة بين تبني مكونات إطار COSO Model 2013 وفعالية الرقابة الداخلية؟

4. ما مستوى تطبيق مكونات إطار COSO Model 2013 في المؤسسات محل الدراسة: "مطاحن ليطورال AGRO-DIV ، مؤسسة الصيانة الصناعية SOMIK، المؤسسة المينائية EPS " بما يحقق فعالية رقابة الداخلية؟

فرضيات الدراسة: في هذا النطاق يمكن طرح الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمكونات إطار COSO Model 2013 على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الفرضيات الفرعية:

- تؤثر بيئة الرقابة وفق إطار COSO Model 2013 على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- يؤثر تقييم المخاطر وفق إطار COSO Model 2013 على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تؤثر أنشطة الرقابة وفق إطار COSO Model 2013 على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تؤثر نظم المعلومات والاتصال وفق إطار COSO Model 2013 على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تؤثر المراقبة وفق إطار COSO Model 2013 على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تؤدي جودة التدقيق الداخلي دورا وسيطا في العلاقة بين تطبيق مكونات إطار COSO Model 2013 وتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- يعد نموذج الخطوط الثلاث 2020 إطارا تفسيريا لتطبيق إطار COSO Model 2013 بما يحقق فعالية نظام الرقابة الداخلية.

مبررات اختيار الموضوع:

- يندرج موضوع الرقابة الداخلية ضمن اهتماماتنا العلمية والشخصية.
- المكانة التي يحتلها كل من COSO ونموذج الخطوط الثلاث في الوسط الإقتصادي العالمي.
- محدودية الأبحاث والدراسات التي تبحث بين التكامل بين إطار COSO ونموذج الخطوط الثلاث رغم المكانة التي يحتلونها في الوسط الإقتصادي العالمي.
- الوقوف على مدى تطبيق كل من COSO ونموذج الخطوط الثلاث اعتمادا على التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

أهداف الدراسة: يمكن إبراز أهداف دراستنا فيما يلي:

- التعرف على إطار COSO والفهم الجيد له.
- تشخيص مدى تطبيق المؤسسات الإقتصادية لأبعاد إطار COSO الخمسة.
- قياس مساهمة تطبيق إطار COSO في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- دراسة وتحديد الدور الذي تلعبه كل من جودة التدقيق الداخلي ونموذج الخطوط الثلاث في تفسير العلاقة بين مكونات إطار COSO وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تقديم مجموعة من النتائج والتوصيات العلمية التي من شأنها معالجة الثغرات الرقابية وتحسن من فعالية الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من المكانة التي يحظى بها إطار COSO كمرجعية عالمية لتصميم وتقييم نظم الرقابة الداخلية، ودوره في تحقيق الفعالية. وتزداد أهمية هذا الموضوع نتيجة التطورات والمستجدات المستمرة التي يشهدها مجال الرقابة الداخلية من قبل الهيئات والجمعيات المهنية المختصة. كما أن أهميتها تكمن في تقديم دليل تقييمي يرشد الشركات لكيفية تفعيل نظمها الرقابية، وتحديد مواطن القوة والضعف في هياكلها الإدارية.

حدود الدراسة:

البعد المكاني: أجريت الدراسة على مستوى ثلاث مؤسسات إقتصادية بولاية سكيكدة (مؤسسة مطاحن ليطورال، المؤسسة المينائية لسكيكدة EPS، مؤسسة SOMIK).

البعد الزمني: امتدت الدراسة ككل خلال الفترة الممتدة بين منتصف شهر جانفي إلى غاية منتصف شهر جوان من سنة 2026.

منهج الدراسة:

لمعالجة إشكالية هذه الدراسة واختبار الفرضيات، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم الإعتماد على المنهج الوصفي لعرض المفاهيم النظرية المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وإطار COSO، وعلى المنهج التحليلي لتحليل البيانات الميدانية المجمعة من خلال الاستبيان الموجه إلى أفراد عينة الدراسة، مع إدراج منهج دراسة الحالة لتشخيص وتحليل الهياكل التنظيمية للمؤسسات محل الدراسة.

صعوبات الدراسة:

يمكن حصر الصعوبات التي واجهت دراستنا في:

- صعوبة التنقل وإيجاد مؤسسات إقتصادية تتوفر بها مصلحة مستقلة للتدقيق الداخلي.
- تحفظ بعض الموظفين واعتذارهم عن الإجابة عن أسئلة الاستبيان بداعي كثرة الأعباء الوظيفية وازدحام جداول أعمالهم.
- عدم الإستجابة للأدوات الرقمية: حيث قمنا بتصميم إستبيان إلكتروني بغرض تسهيل عملية جمع البيانات من المؤسسات، إلا أننا لم نحصل على أي استجابة.
- قلة المراجع والدراسات التي تربط بين متغيرات الدراسة.

- صعوبة تعميم الدراسة نظرا لاختلاف الطابع الإداري والهياكل التنظيمية من مؤسسة لأخرى وفي البيئة الجزائرية.

هيكل الدراسة:

لمعالجة إشكالية الدراسة ومختلف التساؤلات المطروحة، وكذا تأكيد أو نفي فرضيات الدراسة، وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة، قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين؛ يتناول الفصل الأول منها المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO ، وذلك وفق أربع مباحث:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والتنظيمي لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

المبحث الثاني: مؤشرات تقييم فعالية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO .

المبحث الثالث: مداخل تجسيد فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

المبحث الرابع: الأدبيات التطبيقية حول فعالية نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثاني والمعنون بالدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO فتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: التشخيص الهيكلي والتحليلي للمؤسسات محل الدراسة.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي والتحليل الوصفي لأداة وعينة الدراسة.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضيات ومناقشتها.

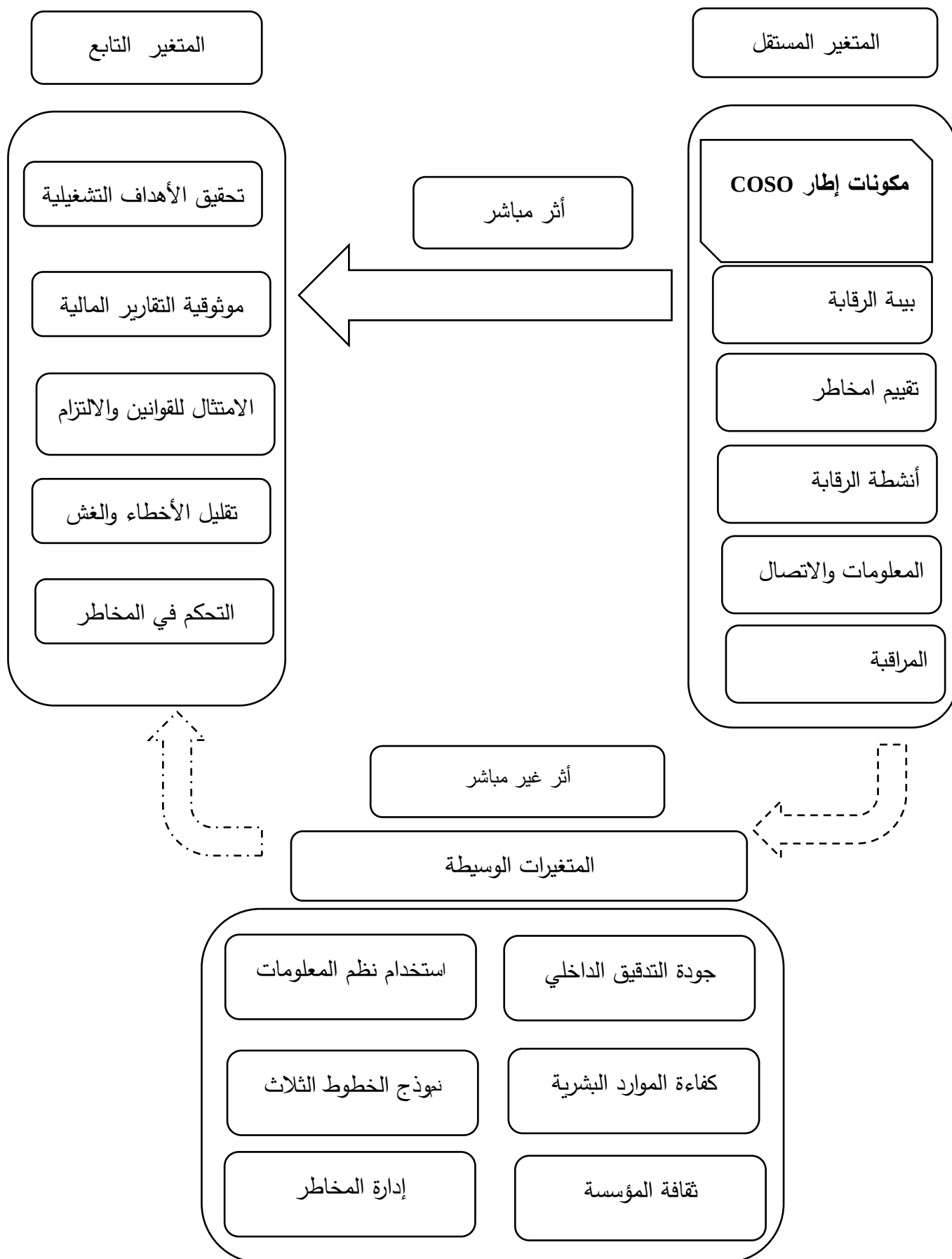
متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل: مكونات إطار COSO الخمسة.

المتغير التابع: فعالية نظام الرقابة الداخلية.

المتغيرات الوسيطة: جودة التدقيق الداخلي، كفاءة الموارد البشرية، ثقافة المؤسسة، إدارة المخاطر، استخدام نظم المعلومات والاتصال، نموذج الخطوط الثلاث.

شكل رقم 1_1: نموذج مقترح يوضح تفاعل متغيرات الدراسة.



الفصل الأول:

المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة

الداخلية وفق إطار COSO

تمهيد:

في ظل التغيرات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال ومايصاحبها من مخاطر وتحديات، تعتبر الرقابة الداخلية إحدى أهم الركائز الأساسية، التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية لضمان السير الحسن لأنشطتها وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية. مما أدى لتزايد الاهتمام بالأطر المرجعية الحديثة التي تسهم في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم مدى فعاليتها، حيث يعد إطار COSO لسنة 2013 من أهم الأطر العالمية الأكثر استخداما.

وعليه سنقوم بتقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والتنظيمي لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

المبحث الثاني: مؤشرات تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

المبحث الثالث: مداخل تجسيد فعالية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

المبحث الرابع: الأدبيات التطبيقية حول فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

المبحث الأول : المرتكزات المفاهيمية والتنظيمية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

يساهم الإطار المفاهيمي والتنظيمي لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مفاهيم الرقابة الداخلية وفهم مختلف الجوانب المرتبطة بفعالية هذا نظام داخل المؤسسات الإقتصادية، وتوضيح الأسس التي يقوم عليها إطار COSO. وعليه سيتم في هذا المبحث التطرق لتطور مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها، ثم عرض نشأة إطار COSO ومرجعياته التنظيمية، ثم التطرق لمعايير ومؤشرات فعالية مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق هذا الإطار، بالإضافة إلى مداخل تجسيد الفعالية وفق إطار COSO، وختامه بالتطرق للأدبيات التطبيقية التي لها علاقة بموضوعنا.

المطلب الأول : تطور مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها

عرف مفهوم الرقابة الداخلية تطورات عديدة ومتتالية نتيجة للتغيرات التي عرفتتها المؤسسات الإقتصادية والحاجة إلى حماية أصولها، ونزاهة وصحة المعلومات المحاسبية والمالية، وكذلك متطلبات الإمتثال للسياسات والقوانين. إذ اقتصر دورها في البداية على حماية الأصول وكشف الأخطاء والتلاعبات، ليتسع نطاقها لتصبح نظاما متكاملًا يساهم في إدارة المخاطر وتحقيق الأهداف. بناء على هذا سنتطرق في هذا المطلب إلى تطور مفهوم الرقابة الداخلية وبيان أهدافها.

الفرع الأول: تطور مفهوم الرقابة الداخلية

توجد العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية كنتاج للعديد من الأسباب؛ لعل من أبرزها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة الاعتماد على الرقابة الداخلية، لضمان تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة .

إلا أن هذا المفهوم قد تطور بشكل واسع مع التطور الاقتصادي واعتماد أسلوب التخطيط كأساس الرسم السياسات واتخاذ القرارات. فقد أصبحت الرقابة تهتم بشئون رفع الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعية من قبل الإدارة العليا للمشروع¹.

ويمكن التمييز بين أربع مراحل لتطور مفهوم الرقابة الداخلية وهي: ²

1 مرحلة الرقابة الشخصية: حيث انحصر تعريفها على مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى لعل من أهمها المخزون.

¹ عبد الناصر مفتاح محمد، "تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية باستخدام نموذج COSO"، المجلة الأفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية كلية التجارة، جامعة الزيتونة، ليبيا، مجلد3، العدد 4، 2024، ص: 253.

² عبد السلام خميس بدوي، "أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة"، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2011، ص:26.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

2 مرحلة الضبط الداخلي: وبموجبها اعتبرت الرقابة الداخلية بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها الوحدة الحماية الموجودات وكذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات.

3 مرحلة الكفاءة الإنتاجية: حيث اتسع المفهوم ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية ويمكن ملاحظة ذلك من خلال المعيار رقم A3201 الصادر عن (AICPA) حيث عرفت بأنها الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة الحماية موجوداتها، وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضيه السياسات الإدارية الموضوعية.

4. مرحلة هيكل الرقابة الداخلية: وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بهيكل الرقابة الداخلية، باعتبار أن الأخير أكثر شمولاً، وقد وضع تعريف جديد حيث اعتبرت بموجبه "مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعية وبما يوفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف الوحدة سوف يتم تحقيقها" ووفقاً لهذا التقرير؛ يتكون هيكل الرقابة الداخلية من ثلاثة عناصر هي بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي، والإجراءات الرقابية، ووفقاً لمعيار (SAS NO:78) تتكون الرقابة الداخلية من خمسة عناصر هي: بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة المعلومات والاتصالات، والمراقبة، ويمكن تسمية هذا التطور في مفهوم الرقابة الداخلية بالمرحلة الخامسة من مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية، حيث تغير المفهوم من إجراءات وعمليات إلى هيكل الرقابة.

جدول رقم 1_1: يوضح مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية.

المرحلة:	مفهوم
المرحلة الأولى	تم في هذه المرحلة إطلاق مصطلح الضبط الداخلي، حيث سنة 1936 تم تعريف نظام الرقابة الداخلية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين على أنه: "مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وكذا لضمان الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر".
المرحلة الثانية	نتيجة لكبر حجم المؤسسات وتوسع عملياتها؛ أصبح نظام الرقابة في هذه الفترة يركز على الوسائل والاجراءات التي تهدف إلى تقليل الغش والاختفاء بالإضافة الى حماية الاصول .
المرحلة الثالثة	في 1949 تم تسميتها بالرقابة الداخلية والتي تشمل الخطة التنظيمية، وفحص دقة البيانات المحاسبية مع الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات والتشريعات الإدارية.
المرحلة الرابعة	أصبح يعرف بمنهج النظم باعتباره انه نظام شامل يتكون من نوعين نظام الرقابة التنظيمي ونظام الرقابة الإجرائي.
المرحلة الخامسة	تسمى هذه المرحلة بمرحلة تحقيق الاهداف حيث أصبح ينظر للرقابة الداخلية على أساس الهدف وتم تصنيف 4 أهداف رئيسية وفق COSO والمتمثلة في الالتزام بالتشريعات، توفير معلومات مالية موثقة، استغلال الموارد بكفاءة وحماية الأصول .
المرحلة السادسة	في هذه المرحلة أصبح مدخل ادارة المخاطر هو السائد لمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وقدرته على تحقيق أهداف المؤسسة .

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على عكاشة حياة، نابتي هند، مزهود عبد المجيد، "التدقيق الداخلي كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية- دراسة تحليلية"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الوطني الموسوم ب: دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر التشغيلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، يوم 2023/10/25، ص: 7-6.

الفرع الثاني: تعريف الرقابة الداخلية

هناك مجموعة من التعاريف التي تناولت الرقابة الداخلية من بينها:¹

تعريف مصف خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين الفرنسي (OECCA) عام 1977: الرقابة الداخلية هي مجموعة من الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، تهدف من جهة إلى ضمان حماية ووقاية أصولها ونوعية المعلومات، ومن جهة ثانية، ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتشجيع تحسين الأداء، ويتم ذلك بالتنظيم والأساليب والإجراءات الخاصة بكل نشاط، من أجل ضمان استمرارية المؤسسة.

تعريف المعهد الدولي للمدققين الداخليين (IIA) عام 1999: الرقابة الداخلية هي مجموع الضمانات التي تضعها المؤسسة قصد التأكد من :

- صحة وصدق المعلومات.
- احترام سياسات المؤسسة وخططها وإجراءاتها ولوائحها التنظيمية.
- احترام القوانين والتشريعات المعمول بها والتي تخضع لها المؤسسة.
- حماية أصول المؤسسة وموجوداتها من التلف والسرقة والضياع.
- الاستعمال الرشيد الموارد المؤسسة.
- تحقيق الأهداف والغايات التي سطرت لكل نشاط داخل المؤسسة.

تعريف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) عام 2002: الرقابة الداخلية هي نظام تضعه المؤسسة، تسطره وتطبقه تحت مسؤوليتها الخاصة، من أجل:

- احترام القوانين والتشريعات.
- تطبيق التعليمات والتوجيهات التي تضعها الإدارة العليا.
- السير الحسن للعمليات الداخلية، خاصة تلك المتعلقة بحماية الأصول.
- دقة المعلومات، خاصة منها المالية والمحاسبية.

¹ كيموش بلال، التدقيق البنكي، دار حميثرا للنشر، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2022، ص: 41-43.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وفقا لما جاء في المعيار الدولي للتدقيق (ISA 400)، فإن الرقابة الداخلية تشمل كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية، بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء، التحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

تعريف اللجنة الراعية للمنظمات (COSO): عرفت لجنة COSO الرقابة الداخلية بأنها: "عملية متأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المؤسسة، يتم تصميمها من أجل الحصول على تأكيد مناسب بأن الأهداف التالية قد تم تحقيقها: كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية مصداقية البيانات المالية، الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة".¹

كخلاصة جامعة للتعريفات السابقة فيمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات والسياسات الموضوعية من طرف الإدارة بهدف حماية الأصول، التأكد من صحة البيانات المحاسبية، كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، والالتزام بالسياسات والأنظمة.

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الداخلية.

من خلال الشكل 1_2 المقدم بالأسفل يمكن عرض هذه الأهداف بشيء من التفصيل كما يلي:

- إن أهم أهداف الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية الجميع عناصر.

من الأهداف الأخرى للرقابة الداخلية:²

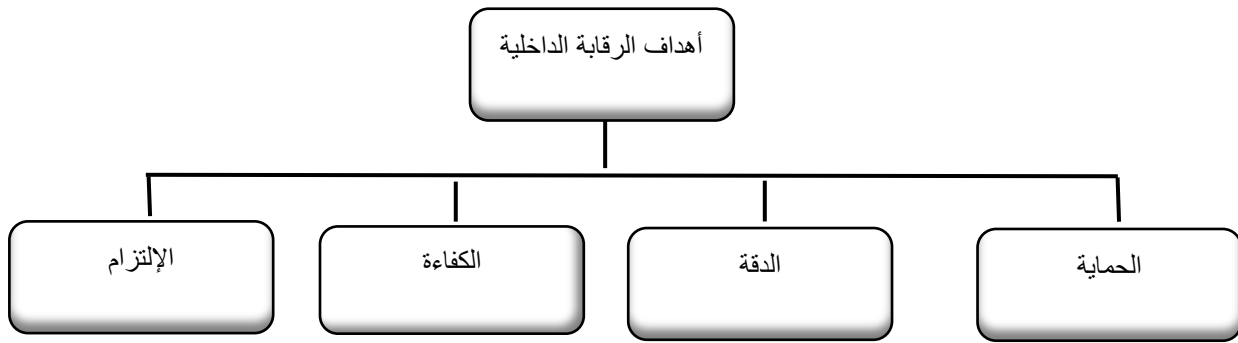
- التأكد من الحصول على بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية والخارجية.
- إن نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وزيادة درجة الفعالية من خلال الإجراءات الداخلية اعتمادا على المعلومات التي يتم الحصول عليها.
- إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة الإدارية، لأن تشجيع و احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة.

¹ كبلوتي حمزة وشيخي بلال، مدى تطبيق المؤسسة الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO، مجلة مجاميع المعرفة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، المجلد 07، العدد 01 مكر، 2021، ص: 413.

² كبلوتي حمزة وشيخي بلال، مرجع سبق ذكره، ص: 414.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

الشكل رقم 1_2: أهداف الرقابة الداخلية.



المصدر: كبلوتي حمزة وشيخي بلال، مقال بعنوان " مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO"، مجلة مجاميع المعرفة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، المجلد 07، العدد 01 مكرر، 2021، ص: 413.

المطلب الثاني: نشأة و تكوين إطار COSO ومرجعياته التنظيمية.

نتيجة لتزايد الإهتمام بمجال الرقابة الداخلية وضرورة تعزيز موثوقية القوائم المالية، ظهرت مجموعة من المبادرات الرامية إلى تطوير أطر مرجعية موحدة في هذا المجال، ويأتي إطار COSO ضمن هذه المبادرات. لذلك سنعرض ضمن هذا المطلب ظروف تأسيس إطار COSO، والمنظمات الراعية له وتطور إصداراته وكذا مختلف مراحل تطوره.

الفرع الأول: ظروف تأسيس إطار COSO.

شكلت الأحداث التي عرفها المجتمع الأمريكي منذ بداية السبعينات مجموعة من العوامل أدت إلى تشكيل لجنة تريديوي، والتي انبثقت عنها لجنة رعاية المنظمات COSO التي وجهت جميع إهتماماتها البحثية في موضوع الرقابة الداخلية، ومن أبرز وأهم هذه العوامل نذكر:¹

¹ محيوت نسيم، "دراسة أثر إرساء الإطار التصوري في نظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019-2020، ص: 53-56.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

جدول رقم 1_2: يوضح أهم الظروف والعوامل التي أدت لتأسيس إطار COSO.

اسم الأزمة أو الفضيحة	العوامل والظروف
فضيحة ووتر غايت 1972-1974	أزمة سياسية أمريكية انطوت على تمويل سري غير قانوني لدعم إعادة انتخاب الرئيس نيكسون وانتهت باستقالته. أثبتت الفضيحة وجود ضعف حاد في أجهزة الرقابة، مما دفع الكونغرس 1974، لتعديل قوانين تمويل الحملات الانتخابية وفرض قواعد أخلاقية صارمة لموظفي الدولة لحماية نزاهة الديمقراطية
قانون الممارسات الأجنبية الفاصلة FCPA	صدر سنة 1977 بعد تحقيقات SEC التي كشفت عن تورط أكثر من 400 شركة أمريكية في دفع رشاي لمسؤولين أجانب للحصول على عقود، كما أبرزت ضعف الرقابة الداخلية والحاجة إلى تشريعات تنظيمية صارمة. يهدف إلى مكافحة الرشوة، والزام الشركات بتعزيز المحاسبة والرقابة الداخلية عبر سجلات مالية دقيقة وشفافة.
لجنة كوهين	درست هذه اللجنة مسؤوليات المدققين وتوقعات المجتمع وأوصت بتطوير مهنة التدقيق، والزام الشركات بالإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية، مع إصدار المدقق لرأي مهني حولها.
لجنة الأوراق المالية SEC	اقترحت هذه اللجنة الزام المؤسسات بالإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية ضمن التقارير المالية لتعزيز الشفافية، لكن تم سحب المقترح لاحقا بسبب الانتقادات والتكاليف.
لجنة مينهان	شكل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين لجنة استشارية خاصة بالرقابة الداخلية؛ جاءت كرد فعل على قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة تحت مسمى لجنة مينهان، لوضع دليل موحد للرقابة الداخلية يساعد الإدارة والمدققين على تقييم النظام، وسد غياب مرجع شامل في هذا المجال.
فيديرالية المديرين التنفيذيين FERF	ردا على قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة، حيث قدمت تحليلات معمقة حول الرقابة الداخلية (خصائصها، تطبيقاتها، شروطها)، وساهمت في تطوير إطار مفاهيمي لتقييم فعاليتها وتعزيز فهمها الأكاديمي والتطبيقي.

المصدر: من إعداد الطالبتين على محيوت نسيم، "دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019-2020، ص: 53.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

الفرع الثاني: اللجنة الراعية لإطار COSO.

تأسست لجنة المنظمات الراعية COSO سنة 1985 لرعاية اللجنة الوطنية المعنية بالتقارير المالية الإحتيالية، وهي مبادرة مستقلة من القطاع الخاص قامت بدراسة العوامل التي تؤدي إلى إعداد تقارير مالية إحتيالية، كما قامت بتطوير توصيات موجهة للشركات العامة ومدقي حساباتها المستقلين، وكذلك لهيئة الأوراق المالية والبورصات (SEC) والجهات التنظيمية الأخرى، إضافة إلى المؤسسات التعليمية. وقد تم دعم هذه اللجنة الوطنية بشكل مشترك من قبل خمس جمعيات كبرى مقرها الولايات المتحدة وهي ¹:

- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA).
- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA).
- منظمة المدراء الماليين الدولية (FEI).
- معهد المدققين الداخليين (IIA).
- الجمعية الوطنية للمحاسبين، والتي تعرف حالياً باسم معهد المحاسبين الإداريين (IMA)

وبصفتها جهة مستقلة تماماً عن كل منظمة من المنظمات الراعية، ضمت اللجنة ممثلين من قطاع الصناعة، والمحاسبة العامة، شركات الإستثمار وبورصة نيويورك.

وإلى يومنا هذا، يعمل إطار COSO كلجنة تضم خمسة أعضاء من مجلس الإدارة، تحت قيادة رئيس المجلس. كما تدعم عمليات لجنة COSO بشكل عام من خلال موارد المنظمات الراعية الخمس.

الفرع الثالث: تطور إصدارات إطار COSO.

ظهر إطار COSO بعدة نسخ وتحسينات، سنقوم بتوضيحها في الجدول التالي:

جدول رقم 1_3: يوضح إصدارات إطار COSO بنسخه المختلفة.

سنة الإصدار	اسم النموذج	أهم المستجدات
1992	إطار الرقابة الداخلية المتكامل	أول إطار متكامل للرقابة الداخلية، قام بوضع تعريف موحد للرقابة الداخلية وحدد أهدافها ومكوناتها الخمس. مما يوفر أساساً لتصميم وتقييم نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.
2004	إطار إدارة المخاطر المؤسسية COSO ERM	توسيع نطاق الرقابة الداخلية ليشمل إدارة المخاطر المؤسسية، مع التركيز على تحديد المخاطر وتقييمها والاستجابة لها بما يدعم تحقيق أهداف المؤسسة وتعزيز قدرتها على خلق قيمة.

¹ بالاطلاع على موقع: www.coso.org ، بتاريخ 2026/04/23، على الساعة 12:30.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

2013	إطار الرقابة الداخلية المتكامل (النسخة المحدثه)	جاء هذا التحديث إستجابة للتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية والتنظيمية، مع الإبقاء على المكونات الخمس للرقابة الداخلية: البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال والمراقبة. كما تم تدعيم الإطار بسبعة عشر مبدء رقابيا موزعة على هذه المكونات، إضافة إلى نقاط التركيز تساعد على تطبيق المبادئ وتقييم فعاليتها.
2017	إطار إدارة المخاطر المؤسسية	ركز على دمج إدارة المخاطر ضمن الصياغة الإستراتيجية وتحسين الأداء المؤسسي، بما يعزز اتخاذ القرارات ويدعم تحقيق القيمة والمحافظة عليها داخل المؤسسة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على موقع www.coso.org وبوركايب محمد الماجد، سيد محمد، "تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية في ضوء نموذج COSO-دراسة تطبيقية"، مجلة التنمية والإستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 07، العدد 02، 2022، ص: 163.

المطلب الثالث: مكونات COSO وعلاقتها بفعالية نظام الرقابة الداخلية.

يستند إطار COSO إلى مجموعة من المكونات المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف المؤسسة. وعليه، سيتم في هذا المطلب التطرق إلى مكونات الإطار ومبادئه الأساسية وعلاقتها بفعالية النظام.

الفرع الأول: مكونات إطار COSO 2013

1. **بيئة الرقابة:** تعتبر البيئة الرقابية أساسا للمكونات الأخرى أو الأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها، وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة، فمنها من لها صلة مباشرة بالإدارة، وعوامل أخرى مرتبطة بتنظيم المنشأة نفسها، ومن أمثلة العوامل المرتبطة مباشرة بالإدارة مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة والقيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة، أما العوامل المرتبطة بتنظيم المنشأة نفسها فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء ومدى تحديد السلطة والمسؤولية.

إن أهم العوامل المكونة لبيئة الرقابة هي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمشروع وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة.¹

2. **تقييم المخاطر:** تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة، من خلال تحديد احتمال حدوثها والعمل على تخفيض تأثيرها إلى مستويات مقبولة، وتخضع كافة مكونات الرقابة الداخلية إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها، والمخاطر يمكن أن تنشأ من عوامل داخلية أو خارجية، فخارجية مثل

¹ ميمون حسام الدين، مرجع سبق ذكره، ص: 51.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

مخاطر التطورات التكنولوجية التشريعات الجديدة، والتغيرات الاقتصادية، أما المخاطر الداخلية فتتضمن مخاطر تعطيل نظم تشغيل المعلومات، فرص ارتكاب الاختلاس، عدم فعالية بلغة المراجعة... إلخ

3. الأنشطة الرقابية: الأنشطة الرقابية هي سياسات وإجراءات موضوعة لمواجهة المخاطر وإنجاز أهداف المنظمة، وتتطلب فعالية الأنشطة الرقابية أن تكون ملائمة وذات اختصاصات متناسقة، وفق عملية تخطيط دورية، وأن تكون كذلك قليلة التكاليف، شاملة معقولة ومتكاملة مع أهداف المنظمة بشكل عام، ويتم ممارسة الأنشطة الرقابية في كافة وظائف المنظمة على مختلف مستوياتها واختصاصاتها.¹

أما إذا أخذنا بأفضل الطرق حصرا للأنشطة الرقابية فصنفت إلى ثلاثة فئات:²

- الأنشطة الوقائية: وهي مجموعة من الإجراءات يتم وضعها بهدف منع وقوع أي أخطاء أو إنحرافات.
- الأنشطة الكاشفة: وهي الإجراءات التي يتم وضعها بهدف إكتشاف المشاكل فوراً.
- الأنشطة التصحيحية: وهي الإجراءات التي تعمل على حل المشاكل المكتشفة و تقع هذه الفئة من الأنشطة الرقابية ضمن المكون الخامس من مكونات الرقابة وهو (المراقبة).

4. نظام المعلومات والاتصال: يأتي دور نظام المعلومات في التأكيد بأن المعلومات الملائمة قد تم تحديدها والسيطرة عليها وإيصالها بالشكل والإطار الزمني المناسبين، بحيث يتمكن الأفراد من إنجاز وتحمل واجباتهم ومسؤولياتهم بفعالية وتشمل هذه الناحية وجود نظام اتصال فعال داخل المؤسسة وخارجها مع أطراف مثل المستهلكين والموردين وحملة الأسهم، وكذلك التعامل مع البيانات الداخلية وتلك المتعلقة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية.³

5. المراقبة و المتابعة: إن أحد المسؤوليات الهامة للإدارة هي إنشاء و تصميم نظام رقابة داخلية والمحافظة على فعاليته بشكل مستمر، وبالتالي فإن عملية المراقبة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء هيكل الرقابة الداخلية تعد أمراً ضرورياً للتأكد من فعاليته وكفاءته، من خلال إجراء التقييم المستمر لعناصر الرقابة وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وتتم هذه العملية بطريقتين:

- المراقبة المستمرة للأنشطة: ويكون ذلك ضمن ضوابط يتم تصميمها ضمن المسار الطبيعي للأنشطة التشغيلية ويتم تطبيقها بشكل فعلي ولحظي وتتمتع بالمرونة لتستجيب لأيّة تغييرات في الظروف المحيطة.
- التقييمات الدورية المنفصلة: وتتمثل في مجموعة من الأنشطة الرقابية التي تؤدي بشكل منفصل عن سير العمليات التشغيلية، ويتم لاحقاً بعد إتمام العمليات ويقوم بهذه التقييمات عادة المدققون الداخليون.

¹ إبراهيم صبيعات ومحمد براق، مقال بعنوان: "دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة المجاهد حميدي مبارك"، مجلة الأبحاث الإقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 19، 2018، ص: 131-132.

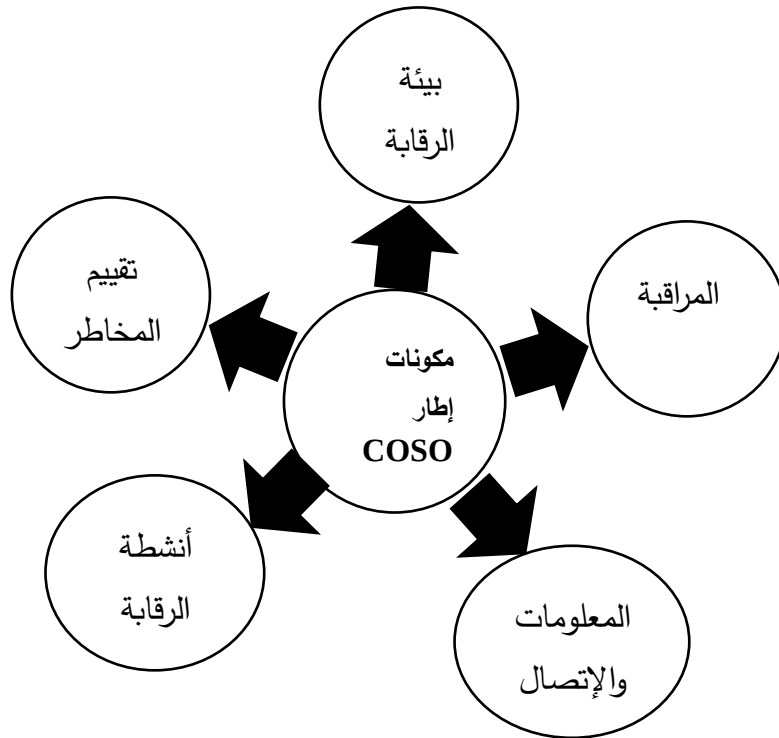
² كبلوتي حمزة وشيخي بلال، مرجع سبق ذكره، ص: 415.

³ نفس المرجع، نفس الصفحة.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

وبالتالي فإن المراقبة تشكل المظلة التي تحتوي باقي العناصر الرقابية الأربعة الأخرى.¹

شكل 1_3: يوضح مكونات إطار COSO



المصدر: من إعداد الطالبتين

الفرع الثاني: مبادئ إطار COSO

دعم إطار COSO مكوناته الأساسية بمجموعة من المبادئ التي تساعد على التطبيق الفعال للرقابة الداخلية وتقييمها، موضحة في الجدول التالي:

¹ عبد السلام خميس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص:39.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

جدول رقم 1_4: مبادئ الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

المكونات	المبادئ
بيئة الرقابة	1. تلتزم المنظمة بالنزاهة و القيم الأخلاقية 2. يُظهر مجلس الإدارة استقلاليته عن الإدارة ويشرف على تطوير وآداء الرقابة الداخلية. 3. تقوم الإدارة، تحت إشراف المجلس، بوضع الهياكل التنظيمية وخطوط التقارير وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات. 4. تلتزم المنظمة بجذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد الأكفاء بما يتماشى مع الأهداف. 5. تُحمل المنظمة الأفراد مسؤولياتهم المتعلقة بالرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف.
تقييم المخاطر	6. تحدد المنظمة الأهداف بوضوح كافٍ لتسهيل تحديد وتقييم المخاطر. 7. تحدد المنظمة المخاطر التي قد تعيق تحقيق الأهداف وتقوم بتحليلها لإدارتها. 8. تأخذ المنظمة في الاعتبار احتمال حدوث الاحتيال عند تقييم المخاطر. 9. تحدد المنظمة وتقيم التغييرات التي قد تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية.
أنشطة الرقابة	10. تختار المنظمة وتطور أنشطة رقابية لتقليل المخاطر إلى مستويات مقبولة. 11. تضع المنظمة ضوابط عامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف. 12. تطبق المنظمة الأنشطة الرقابية من خلال سياسات وإجراءات واضحة.
المعلومات والاتصال	13. تحصل المنظمة على معلومات مناسبة وذات جودة وتستخدمها لدعم الرقابة الداخلية. 14. تتواصل المنظمة داخليًا بالمعلومات الضرورية (الأهداف والمسؤوليات). 15. تتواصل المنظمة مع الأطراف الخارجية حول الأمور التي تؤثر على الرقابة الداخلية.
أنشطة المراقبة	16. تقوم المنظمة بإجراء تقييمات مستمرة أو منفصلة للتأكد من فعالية الرقابة الداخلية. 17. تقوم المنظمة بتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية وإبلاغ المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على موقع www.coso.org

الفرع الثالث: العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية وأهدافها وفق COSO

هناك علاقة مباشرة بين الأهداف التي تسعى المنظمة جاهدة إلى تحقيقها ومكونات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في: البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات وأخيرا المراقبة أو الإشراف، والتي تمثل ما هو المطلوب لتحقيق تلك الأهداف. وتم توضيح هذه العلاقة من خلال مصفوفة ثلاثية الأبعاد أو شكل مكعب المبينة في الشكل الموالي 110: الأهداف الثلاثة ممثلة في أعمدة المكونات الخمسة ممثلة في الصفوف وفروع المنظمة أو أنشطتها ممثلة في البعد الثالث للمصفوفة.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

شكل رقم 1_3: يوضح العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية وأهدافها وفق COSO



المصدر: بالإطلاع على موقع www.coso.org بتاريخ 2026/05/15 على الساعة 12.50.

كما نجد أن كل صف من صفوف مكونات الرقابة الداخلية يتقاطع مع كل الخانات العمودية للأهداف الثلاثة وينطبق عليها، مثلاً: لدى المنظمة بيانات مالية وغير مالية ناتجة عن مصادر داخلية وخارجية، وهذه البيانات تنتمي إلى عنصر المعلومات والاتصال، يجب التأكد من أن هذه البيانات المتحصل عليها سوف تخدم الأهداف الثلاث، كالتالي ستساهم في فعالية العمليات التجارية للمنظمة مثلاً، كما أنها ستقدم معلومات مالية موثوقة وكما أنها ستبين أن المنظمة التزمت بالقوانين المعمول بها دون أي خرق لها.

وبالمثل فإنه وبالنظر إلى الخانات العمودية للأهداف الثلاثة نجد أن كافة الصفوف الأفقية التي تمثل المكونات الخمسة للرقابة الداخلية تتعلق بكل هدف. ويأخذ هدفاً واحداً وليكن مثلاً كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية نرى بوضوح أن جميع مكونات الرقابة الداخلية الخمسة يمكن تطبيقها وتعتبر هامة لتحقيق ذلك الهدف. إن الرقابة الداخلية لا تتعلق فقط بكامل المنظمة ولكنها تتعلق بكل فرع من فروعها، أو قسم من أقسامها أو حتى وظائفها، وهذا ما يبينه البعد الثالث للمصفوفة.

ومع أن إطار الرقابة الداخلية يتعلق بكافة المنظمات وينطبق عليها إلا أن الطريقة التي تقوم بها الإدارة بتطبيق ذلك الإطار العام تتباين جداً وفقاً لطبيعة المنظمة، كما تتوقف على عدد من العوامل الخاصة تحديداً بهذه المنظمة أو تلك، وتشمل هذه العوامل على سبيل المثال: الهيكل التنظيمي للمنظمة، المخاطر التي تواجه المنظمة البيئية التشغيلية وحجم ودوحة تعقيد التشريعات القانونية المطبقة.

ونظراً لأن إطار الرقابة الداخلية يأخذ في إعتباره الوضع الخاص تحديداً بهذه المنظمة أو غيرها، فإن الإدارة تجري سلسلة من الخيارات تتعلق بدرجة تعقيد عمليات ومنهجيات الرقابة المنتشرة وذلك لتطبيق مكونات إطار الرقابة الداخلية.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

المبحث الثاني: مؤشرات تقييم فعالية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

بعد التعرف على الإطار المفاهيمي والتنظيمي لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، سنقوم في هذا المبحث بتوضيح مفهوم الفعالية وكيفية قياسها، وعرض أهم المؤشرات والمعايير التي يستند عليها في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ومدى مساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الفعالية وفعالية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

تعد فعالية الرقابة الداخلية من أهم المفاهيم الأساسية في الإدارة، حيث تعبر عن قدرت المؤسسة على تحقيق أهدافها. أما في مجال الرقابة الداخلية فإن الفعالية ترتبط بقدرة النظام على توفير تأكيد معقول بشأن تحقيق الأهداف التشغيلية والمالية والتنظيمية.

الفرع الأول: مفهوم الفعالية

بهدف البحث عن المعوقات في العملية التشغيلية واقتراح الحلول التصحيحية المناسبة لها لابد من مراجعة الفاعلية، وعليه من الأنسب إسناد هذه المهمة للمدقق الداخلي نظرا لتواجده بشكل مستمر داخل المؤسسة. وكذا بسبب إطلاع الدائم على أنشطتها وكيفية إدارتها.

تتمثل الفعالية في مدى تحقيق المشروع لأهدافه وأدائه لأعماله و أنشطته بصورة جيدة، أي أن الفعالية تركز على نوعية وجودة النتائج التي تتحقق من وراء استخدام الموارد بطريقة مثلى.

و تعرف الفعالية أيضا بأنها: التأكد من تحقيق عمل ما أو نشاط ما أو هدف ما بحسب الخطة الموضوعة مسبقا، وهذا ما يستدعي أن تكون الأهداف التي ترغب المنظمة بتحقيقها محددة مسبقا وفي جميع الأقسام وعلى جميع أوجه النشاط. وتتضمن الفعالية العناصر الرئيسية التالية:¹

- تحديد ما إذا كانت النتائج المطلوبة والمتوقعة قد تحققت أم لا؟
- تحديد ما إذا كانت الأهداف المخططة من قبل قد تم التوصل إليها وتحقيقها؛
- تحديد ما إذا كانت النتائج قد تحققت بفاعلية و بأقل تكلفة ممكنة.

¹ العيد محمد وآخرون، مقال بعنوان: "دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتدعيم الكفاءة والفعالية للمؤسسة الإقتصادية"، مجلة الإقتصاد والأعمال، العدد 14، 2015، ص: 258 - 259.

الفرع الثاني: خصائص النظام الفعال

هناك عدد من المقومات والخصائص التي ينبغي توفرها في أنظمة الرقابة لكي تكون فعالة وتحقق النتائج المرغوبة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

1. **الفاعلية:** يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بطريقة علمية تضمن عدم تكرارها مستقبلاً، على أن تقوم هذه الطريقة على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل كلفة وأسرع وقت وأقل جهد.

2. **السرعة في كشف الانحرافات:** لكي يكون نظام الرقابة فعالاً يجب التبليغ عن الانحرافات في الوقت المناسب، حتى يمكن عمل الاجراء التصحيحي المناسب قبل أن تتحول الأمور خارج نطاق الرقابة.

3. **الملاءمة:** ينبغي على الوحدة الحكومية استخدام نظام رقابي كفء يناسب عملها وحجمها، فالوحدة الحكومية الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، بل على العكس من الوحدات الحكومية الكبيرة الحجم.

4. **المرونة:** فالمعايير المستخدمة في الرقابة يجب أن تتميز بالمرونة الكافية، بحيث إذا تغيرت ظروف التنفيذ بشكل لم يكن متوقعاً عند التخطيط ووضع هذه المعايير المغربي.

5. **الوضوح وسهولة الفهم:** ليتحقق ذلك يجب أن يكون متناسباً مع الكفاءات الموجودة في المؤسسة، أي ليست العبرة بوجود النظام بل بإمكانية تطبيقه ونجاحه، كما يجب أن يتضمن معايير رقابية يسهل تعديلها إذا اقتضت الحاجة لذلك، ويجب أن تكون أساليب الرقابة مباشرة ومفهومة من قبل أجهزة الرقابة.

6. **الاقتصادية:** يفترض أن استخدام أنظمة الرقابة يتناسب مع إمكانية المؤسسة، والأهداف المرجو تحقيقها، وبالتالي فإن تكلفة النظام الرقابي الفعال يجب أن تقل عن العائد الذي يحققه ذلك النظام.

7. **الموضوعية:** إن النظام الرقابي الذي يعطي تفاصيل كمية ومحددة هو أفضل من ذلك الذي يقدم آراء عمومية وصفية وغير محددة كمياً.

8. **إمكانية تصحيح الأخطاء:** فالنظام الرقابي الجيد ليس ذلك النظام الذي يكتشف الانحرافات فقط بل أيضاً يمكنه تصحيح هذه الانحرافات في نهاية الأمر، لهذا يجب أن يربط النظام الرقابي نواحي الفشل التي يكتشفها بالأسباب التي أدت إليها، والشخص المسؤول عنها، وما ينبغي إجراؤه لتصحيحها.

¹ كايد محمد، محمد الطنبور، "العوامل المؤثرة على فعالية نظام الرقابة الداخلية"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2020، ص: 37-38.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

9.التكامل: يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وبين النظم الرقابية المستخدمة عبيد وعبد الوهاب ويجب أن تكون مرتبطة بجميع وظائف الإدارة من تخطيط وتنظيم وتوجيه.

وبالتالي يمكن القول إنه لا يوجد أي نظام رقابة داخلية فعال إلا إذا تضمن مجموعة من المقومات والخصائص التي يقوم عليها، والتي يجب أن تواكب التطورات السريعة الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات، ولنجاح نظام الرقابة الداخلية يجب توافر أدوات وأساليب رقابية مناسبة تحقق الغرض المرجو من تصميمه.

المطلب الثاني: معايير وطرق قياس فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

لتقييم فعالية الرقابة الداخلية يستوجب وجود مجموعة من المعايير والأساليب، في هذا الصدد قدم إطار COSO مجموعة من المؤشرات تساعد في الحكم على فعالية هذا النظام. وعليه سيتم عرض أهم المعايير وطرق قياس فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق هذا الإطار.

1. معيار إدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية: يجب أن تدرك إدارة الشركة أنها مسؤولة عن إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية، وأنها في سبيل ذلك مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية، يضمن لها إكتشاف أية تحريفات جوهرية، قبل إعداد القوائم المالية للنشر.
2. معيار تكامل هيكل الرقابة الداخلية: يجب أن يشتمل هيكل الرقابة الداخلية على خمس مجموعات من الرقابات الداخلية، تسأل الإدارة مسؤولية كاملة عن تصميمها وتشغيلها، وتشمل هذه المجموعات الخمسة ما يعرف الآن بمكونات أو عناصر الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية وهي:¹

- بيئة الرقابة.
- تقدير الخطر.
- أنشطة الرقابة.
- المعلومات والاتصال.
- المتابعة.

3. معيار فعالية كل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية: سيتم مناقشة معايير فعالية كل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية الخمسة على النحو الآتي:

➤ معيار بيئة الرقابة الداخلية الفعالة: يجب أن تكون بيئة الرقابة مشجعة على أن تعمل عناصر هيكل الرقابة الداخلية الأربع الأخرى بفعالية، وحتى يتحقق ذلك يجب أن تعكس تصرفات وسياسات وإجراءات كل من: الإدارة، مجلس الإدارة، والملاك إقتناعهم بأهمية الرقابة الداخلية للمؤسسة.

¹ شحاتة السيد شحاتة، "دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفق لأحدث المعايير الدولية"، دار التعليم الجامعي،

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

ويقع العبء الأكبر في توفير بيئة مشجعة على الرقابة الداخلية الفعالة على الإدارة، لأن كافة العاملين بالتنظيم سوف يسلكون مسلكا متسقا مع إتجاه الإدارة في هذا الشأن.

➤ معيار تحديد وتحليل المخاطر الخاصة بإعداد القوائم المالية: يجب أن تقوم الإدارة بتقدير الخطر لأغراض إعداد التقارير المالية، ويتحقق ذلك من خلال قيامها بتحديد وتحليل المخاطر الخاصة بإعداد القوائم المالية، وفقا لمعايير المحاسبة المصرية.

وللوفاء بهذا المعيار يجب أن تبني الإدارة الآليات الملائمة لتحديد والتعامل مع المخاطر المرتبطة بالتغير المحتمل في البيئة الإقتصادية والتشريعية والصناعية والتشغيلية، فمن الطبيعي أن لا يكون هيكل الرقابة الداخلية الفعال في ظل مجموعة معينة من الظروف فعالا أيضا في ظل الظروف الأخرى.

ويجب أن تركز الإدارة على المخاطر في كافة المستويات التنظيمية وتقوم بالتصرفات اللازمة لإدارة هذه المخاطر، ويتحقق ذلك بالسعي نحو تخفيض المخاطر إلى أدنى مستوى مقبول، ويتطلب هذا الأمر إتخاذ الإجراء المناسب للتغلب على العوامل التي تزيد مستوى الخطر. ومن أهم هذه العوامل:¹

- الفشل في إدارة الخطر.
- سوء نوعية موظفي الشركة.
- التشتت الجغرافي لعمليات الشركة.
- زيادة درجة تعقيد النشاط الرئيسي للشركة.
- إتجاه الشركة نحو الإعتماد على آليات جديدة لتكنولوجيا المعلومات.
- دخول منافسين جدد في سوق المنتج
- الإدماجات المحلية الدولية بين الشركة وشركات أخرى.

➤ معيار الأنشطة الرقابية الكافية: يجب أن يتضمن هيكل الرقابة الداخلية مجموعة من الأنشطة الرقابية التي تتكامل مع باقي مكونات هذا الهيكل الرقابي، بما يضمن أن الإدارة تتخذ التصرفات اللازمة للوقوف على مخاطر تحقيق المشروع لأهدافه. ويمكن أن تشمل هذه الأنشطة الرقابية خمس مجموعات من الأنشطة وهي:

- الفصل الملائم بين الواجبات.
- الإعتماد الصحيح للعمليات والأنشطة .
- المستندات والسجلات الملائمة.
- الرقابة المادية على الأصول والسجلات.
- الفحص المستقل للأداء.

¹ شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص: 112.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

➤ معيار نظام المعلومات والاتصال الملائم: يجب أن يتضمن هيكل الرقابة الداخلية الفعال نظاما ملائما للمعلومات والاتصال المحاسبي، يقوم بتحديد وتجميع وتصنيف وتحليل وتسجيل والتقرير عن عمليات المشروع، ويوفر نوعا من المساءلة عن الأصول.

ويجب أن يساعد النظام المحاسبي على تحقيق أهداف المراجعة على مستوى مجموعة العمليات المتجانسة، مثل أهداف مراجعة دورة النفقات والمدفوعات، وأهداف مراجعة دورة النفقات والمدفوعات، وأهداف مراجعة دورة الإستثمار والتمويل وهكذا. وهذه الأهداف هي: الوجود، لإكتمال، الدقة، التصنيف، التوقيت، الترحيل والتلخيص.

➤ معيار المتابعة المستمرة لتشغيل هيكل الرقابة الداخلية: يجب أن تقوم الإدارة بعمل تقييم دوري ومستمر لجودة الأداء الفعلي لهيكل الرقابة الداخلية، وذلك لأغراض تحديد ماهي الرقابات الداخلية التي تعمل كما تم تصميمها، وماهي الرقابات الداخلية المعطلة، وما إذا كان من اللازم تعديل رقابات أخرى لتلائم التغير في ظروف التشغيل.

4. معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية الحديثة: يجب أن توجد بالمشروع إدارة المراجعة الداخلية الحديثة، بمعنى يجب أن تتبع مجلس الإدارة مباشرة، وأن يعمل بها فريق متكامل الخبرات والمؤهلات وأن تعرض تقريرها مباشرة على مجلس الإدارة أو العضو المنتدب أو لجنة المراجعة. وباعتبار المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فإن فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية ستتأثر إيجابا وسلبا بكفاءة أو عدم كفاءة المراجعة الداخلية أيضا.

5. معيار التوظيف الملائم لتكنولوجيا المعلومات: يجب أن يتضمن تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية أفضل الوسائل الممكنة والمتاحة للاستفادة من آليات تكنولوجيا المعلومات، وذلك لتحقيق تجانس أدوات الرقابة الداخلية مع أدوات ونظم تشغيل عمليات المشروع، ومن أهم وسائل الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في ممارسة الرقابة الداخلية ما يلي:

- تشغيل نظام المعلومات والاتصال المحاسبي آليا.
- إعادة تشغيل العمليات والتحقق من دقتها آليا بمعرفة إدارة المراجعة الداخلية.
- الإتصال الفوري والمباشر والمستمر بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة.
- إتمام عمليات الرقابة الذاتية على الكثير من العمليات الحسابية والمحاسبية بإستخدام الحاسب.
- الإعتماد على أدوات مثل الحاسب والفاكس والأنترنت في توصيل المعلومات والتغذية العكسية رأسيا وأفقيا، عبر مستويات التنظيم وبين فروع المحلية والخارجية.¹

¹ شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص: 113_114.

المطلب الثالث: مؤشرات قياس مخرجات فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

يرتبط الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية بمدى نجاح مخرجاته في تحقيق الأهداف التي وضع من أجلها ضمن بيئة الممارسة. بناء عليه سنقوم في هذا المطلب بتقديم شروحات ومفاهيم أساسية حول المؤشرات المستخدمة لترجمة كفاءة هذه المخرجات وفق إطار COSO، من خلال توضيح المقصد من مؤشر تحقيق الأهداف التشغيلية، موثوقية التقارير المالية وغير المالية، الإمتثال للقوانين والإلتزام بالنظم الرقابية، تقليل الأخطاء والغش، التحكم في المخاطر وإدارتها.

الفرع الأول:تحقيق الأهداف التشغيلية

تتعلق الأهداف التشغيلية بتحقيق المهمة الأساسية للشركة - السبب الرئيسي لوجودها - وتتباين هذه الأهداف وفقا لاختيارات الإدارة ذات الصلة بالهيكل واعتبارات الصناعة وأداء الشركة. وتتفرع الأهداف على مستوى الشركة إلى أهداف فرعية على مستوى الأقسام الشركات التابعة، وحدات التشغيل والوظائف الموجهة نحو دعم كفاءة وفعالية الشركة في تحركها نحو تحقيق هدفها النهائي. ومن أمثلة الأهداف التشغيلية؛ تحقيق الجودة (تجنب الفاقد وإعادة التشغيل)، تخفيض تكاليف ووقت الانتاج، تحسين الابتكار، تحسين مستوى رضا العملاء والعامل.¹

الفرع الثاني: موثوقية التقارير المالية وغير المالية

يرتبط هذا الهدف بإعداد تقارير يمكن الاعتماد عليها. كما قد يرتبط هذا الهدف بالتقارير المالية أو غير المالية، الداخلية أو الخارجية. وتعتمد أهداف عملية إعداد التقارير الداخلية على المتطلبات الداخلية استجابة للاحتياجات المتنوعة المحتملة مثل الاتجاهات الاستراتيجية للشركة، الخطط التشغيلية لمقاييس الأداء في كل مستويات الشركة. بينما تعتمد عملية إعداد التقارير الخارجية على القواعد التنظيمية والمعايير التي تضعها الجهات المحاسبية وغيرها من المنظمات المعنية بوضع المعايير.

1. أهداف عملية إعداد التقارير المالية الخارجية تحتاج أي شركة لمثل هذه الأهداف المقابلة للالتزامات حيث يعد إعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها شرطا لدخول أسواق المال ومهم جدا للحصول على التعاقدات أو التعامل مع الموردين. وغالبا ما يعتمد المستثمرون، المحللون، والدائنون على هذه القوائم المالية لتقييم أداء الشركة مقابل أداء الشركات الأخرى والفرص الاستثمارية البديلة. ويعد إعداد الإدارة لتقارير عن مدى فعالية الرقابة الداخلية على عملية والتي سيشار إليها لاحقا. إعداد القوائم المالية جزءا من أهداف عملية إعداد التقارير الخارجية غير المالية.

¹ عبد الوهاب نصر علي، "معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الإصدارات الدولية"، دار التعليم الجامعي بالإسكندرية، مصر، 2016/2015، ص:27-28.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

2. الأهداف ذات الصلة بعملية إعداد التقارير الخارجية غير المالية: قد تعد الإدارة تقارير خارجية تتضمن معلومات غير مالية وفقا لقواعد أو معايير أو أطر معينة ومن هذه التقارير؛ تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية والأنشطة التشغيلية، وإذا التزمت الإدارة بالعمل وفقا لمعايير إدارة الجودة الصادرة عن منظمة المعايير الدولية ربما يجب عليها إعداد التقارير عن مدى التزامها بالمعايير التي تنشرها مثل هذه المنظمات وبالتالي تحصل الشركة على شهادة سنوية تقيد مدى التزامها بهذه المعايير.

3. الأهداف ذات الصلة بعملية إعداد التقارير الداخلية المالية وغير المالية: تمد التقارير التي يمكن الاعتماد عليها من طرف الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة الشركة، حيث تدعم هذه التقارير عملية اتخاذ القرارات وتقييم أداء وأنشطة الشركة. وتعتمد الأهداف ذات الصلة بعملية إعداد التقارير الداخلية على التفضيلات والأحكام الشخصية ونمط الإدارة، وتختلف هذه الأهداف من شركة لأخرى وفقا لاختلاف الشركات فيما بينها من حيث الاتجاهات الاستراتيجية والتوقعات والخطط التشغيلية.¹

الفرع الثالث: الإمتثال للقوانين والالتزام بالنظم الرقابية

يجب على الشركات أداء أنشطتها، وغالبا ما تتخذ إجراءات معينة وفقا للقوانين واللوائح ذات الصلة، وتحتاج كل شركة لفهم ماهية القوانين واللوائح التي يتم تطبيقها، كجزء من وضع الأهداف ذات الصلة بمدى الالتزام. وعادة ما تكون معظم القوانين واللوائح معروفة جيدا بصورة عامة مثل: القوانين ذات الصلة بالتقرير عن الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية، وكذلك القوانين ذات الصلة بالالتزام البيئي. ومع ذلك هناك بعض القوانين الغامضة مثل القوانين التي يتم تطبيقها على شركة تقوم بأنشطتها في منطقة أجنبية بعيدة.²

الفرع الرابع: تقليل الأخطاء والغش

للمراقبة الداخلية دور هام في تقليل الأخطاء ومكافحة الغش والتلاعب، حيث أن وجود الرقابة الداخلية يمنع من تسول له نفسه القيام بالأعمال غير المشروعة ظنا منه بإمكانية إكتشافه ومحاسبته. فالهدف من مراجعة أوجه التلاعب تهدف إلى الكشف عن التضليل المقصود للسجلات أو أية عملية تخصيص غير مناسب للأصول والموجودات. وقد ينشأ خطر إحتيال من خلال توفر ثلاث عناصر أساسية هي:³

1. وجود ضغوط يتعرض لها شخص معين قد تدفع به إلى ممارسة الإحتيال.
2. وجود فرصة لحدوث الإحتيال مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية.
3. عدم نزاهة الشخص الذي توفرت عنده الضغوط الخاصة والفرصة السانحة.

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص: 28-29.

² نفس المرجع ، ص: 31-32.

³ عبد السلام خميس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص: 257.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

وعليه يقع على عاتق المدقق الداخلي الإنتباه لكل هذه الحالات وعدم إغفال أية إشارات قد توحى بحدوث الغش والإحتيال ورصدها.

الفرع الخامس: التحكم في المخاطر وإدارتها

تعد عملية تقييم المخاطر إحدى المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO حيث تواجه جميع المؤسسات، بغض النظر عن حجمها أو طبيعتها نشاطه، مجموعة من المخاطر التي قد تؤثر على قدرتها على تحقيق أهدافها واستمراريتها. ونظراً لاستحالة القضاء على المخاطر بشكل كلي، فإن الإدارة مطالبة بتحديد مستوى المخاطر المقبول (شهية المخاطر) والعمل على إبقائها ضمن حدود يمكن التحكم فيها.

تنطلق عملية تقييم المخاطر من تحديد أهداف المؤسسة باعتبارها شرطاً أساسياً لتحديد المخاطر المرتبطة بها، ثم يتم التعرف على هذه المخاطر سواء كانت داخلية أو خارجية، وتحليلها من خلال دراسة احتمال وقوعها ودرجة تأثيرها. كما يتم في هذه المرحلة تقدير الخسائر المحتملة الناتجة عنها، بما يسمح بترتيب المخاطر حسب أهميتها وتحديد أولويات التعامل معها.

وبناءً على ذلك، يتم اختيار أساليب الاستجابة المناسبة للمخاطر، والتي تشمل نقل المخاطر أو تحملها أو معالجتها أو تجنبها، حيث تُعد معالجة المخاطر من خلال أنشطة الرقابة الداخلية الخيار الأكثر استخداماً. وتتمثل هذه الأنشطة في ضوابط رقابية وقائية وكشفية تهدف إلى تقليل احتمالية وقوع المخاطر أو الحد من آثارها.

كما تؤكد مقاربة كوزو أن تقييم المخاطر عملية مستمرة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بفعالية النظام الرقابي، إذ تساعد على إختيار الضوابط الرقابية الملائمة بما يتناسب مع حجم المخاطر وتكلفتها. وعليه، فإن الهدف من هذه العملية ليس القضاء الكامل على المخاطر، وإنما توفير "ضمان معقول" لتحقيق أهداف المؤسسة، مع تحقيق التوازن بين الفعالية والتكلفة.¹

¹ محيوت نسيمه، مرجع سبق ذكره، ص 68-70.

المبحث الثالث: مداخل تجسيد فعالية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

لا يكفي تبني إطار COSO وحده لضمان تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية، بل يستدعي تدخل مجموعة من المتغيرات لتجسيد مكوناته الخمس على أرض الواقع. في هذا المبحث سنستعرض تلك المتغيرات، والمتمثلة في: ثقافة المؤسسة، كفاءة الموارد البشرية، إدارة المخاطر المؤسسية، نظم المعلومات والاتصال، جودة التدقيق الداخلي، نموذج الخطوط الثلاث. وسنقوم بتحليل علاقة كل متغير بمكونات COSO ثم تحديد أثره في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: المداخل المرتبطة بالبيئة الرقابية وإدارة المخاطر

يرتبط نجاح إطار COSO على طبيعة البيئة والمحيط الداخلي والسياسات التشغيلية للمؤسسة، إذ لا يمكن أن تحقق أهدافها بمعزل عن البيئة والتنظيم الهيكلي. بناء على هذا سيناشرح هذا المطلب ثلاث مداخل أساسية تحدد فعالية النظام الرقابي وكفاءته. بداية بثقافة المؤسسة كموجه سلوكي للأفراد، وكفاءة الموارد البشرية كعنصر ينفذ العمليات ويتدخل في مختلف أنشطة المؤسسة، وصولاً إلى إدارة المخاطر كآلية استباقية للتنبؤ بالانحرافات.

الفرع الأول: ثقافة المؤسسة.

تعرف ثقافة المؤسسة على أنها إطار معرفي مكون من الاتجاهات والقيم والمعايير السلوك والتوقعات التي يتقاسمها العاملون في المنظمة.¹ كما تعرف كذلك بأنها مجموعة من القيم السائدة التي تساعد العاملين في المؤسسة على فهم التصرفات والأعمال المقبولة والتصرفات والأعمال غير المقبولة.²

وتبرز أهميتها في كونها قوة خفية لها دور في فاعلية المؤسسة ومستويات آداؤها، من خلال إثبات العديد من المفكرين قوة الثقافة التنظيمية في التأثير على السلوك التنظيمي، بوصفها مشغل القدرات التنظيمية الكامنة، وعملها على توحيد الطاقات والإمكانات نحو تحقيق الأهداف المشتركة.³

ووفق ماسبق فإن الثقافة التنظيمية تساهم في تجسيد مكونات إطار COSO، إذ تقع ضمن المكون الأول " بيئة الرقابة" فهي تعزز من البيئة الرقابية من خلال نشر الوعي لدى أفراد المؤسسة بضرورة الالتزام بالسياسات باعتبارها وسيلة رقابية تساعد في رسم قواعد السلوك المرغوب وتدعم العمل الجماعي، فضلاً عن تزويد العاملين بالإحساس بالهوية والالتزام، مايشكل بيئة تنظيمية تلتزم بالضوابط الرقابية وتنبذ التلاعبات والغش. ويمتد أثر ثقافة المؤسسة

¹ كشاط منى، " تدقيق الثقافة التنظيمية وخصوصيتها ضمن المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي"، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، 2، 2021، ص: 87.

² ملوكي عمر وآخرون، " أثر الثقافة التنظيمية على الإبداع الإداري-دراسة ميدانية لعينة من موظفي الإدارة بالمؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب عنابة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 15، 2018، ص: 40.

³ نفس المرجع، ص: 41.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

لتفعيل باقي مكونات الإطار، ففي تقييم المخاطر تبرز أهميتها في كونها تساعد على التنبؤ بأسلوب مواجهة الأزمات التي قد تتعرض لها المؤسسة، أما بالنسبة لمكون الأنشطة الرقابية فإن الثقافة المؤسسية تعتبر أداة فعالية في توجيه سلوك العاملين من خلال نظام القواعد واللوائح. والتكامل بين إطار COSO وثقافة المؤسسة يؤدي لتفعيل مكوني "المعلومات والاتصال" و"المراقبة" عبر ترسيخ قيم المشاركة، التي تنعكس إيجاباً على الهيكل التنظيمي ونمط الإدارة السائد ونظم المعلومات المتوفرة.¹

الفرع الثاني: كفاءة الموارد البشرية.

يمكن تعريف الكفاءة على أنها: "مزيج من المعرفة والسلوك والمهارات، بالإضافة إلى بعض الخصائص الفردية الأخرى كالذواضع والسمات الشخصية والقيم والاتجاهات الموجهة لتحقيق غرض محدد، تساهم بإنجاز الأعمال بشكل فعال ومتفوق من أجل النجاح على المستوى الفردي وعلى مستوى المنظمة ككل".²

ويقصد بكفاءة الموارد البشرية في دراستنا هذه مدى قدرة العاملين بالمؤسسة باستخدام معارفهم ومهاراتهم وخصائصهم الفردية على فهم متطلبات الرقابة الداخلية وتنفيذ أنشطتها اليومية، والذي ينعكس إيجاباً على فعالية النظام الرقابي.

ولا يمكن تفعيل الضوابط الإجرائية لنظام الرقابة الداخلية بمعزل عن التأهيل المهني للعنصر البشري الذي ينشط في المؤسسة من المسؤولين بالمستويات العليا إلى الموظفين بالإدارات التشغيلية وصولاً إلى المدققين.

وتسهم هذه الكفاءة في تفعيل مكونات إطار COSO، حيث تمثل الدعامة الأساسية لبيئة سليمة إذ أن تفعيل مكون بيئة العين على المؤسسة تبني سياسات سليمة في تعيين الموظفين الجدد، أو ترقية موظفيها الحاليين من خلال إعداد برامج تدريبية لهم بصفة مستمرة لتطوير كفاءاتهم ومهاراتهم، إلى جانب ضرورة توفر المؤهلات الكافية لدى موظفي المؤسسة. كما أنها تساعد على تفعيل مكون تقييم المخاطر كونه يتطلب قدرات تحليلية متخصصة لرصد التهديدات، خصوصاً مخاطر الغش والاحتيال التقنية. وبالاستناد إلى معايير التدقيق المقبولة قبولاً شاملاً

(المعيار A2.1210)؛ ينص الإطار المهني على أنه: "يجب أن يتمتع المدققون الداخليون بالمعرفة الوافية التي تمكنهم من تقييم مخاطر الغش والكيفية التي تدير بها المؤسسة تلك المخاطر". كما يشترط المعيار (A3.1210)

¹ لوجاني وسيلة، "تأثير ثقافة المؤسسة على أداء الكفاءات البشرية المساهمة في تحقيق الميزة التنافسية"، دراسة نظرية،

جامعة الجزائر، الجزائر، ص: 103.

² هشام صلاح الدين شتاتحة، "تحقق رضا العميل الخارجي من خلال كفاءة الموارد البشرية في المؤسسات الخدمية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، الجزائر، 2021_2022، ص: 12.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

ضرورة " أن يكون لدى المدققين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها ". وبذلك فإن فاعلية التنبؤ بالمخاطر تعتمد طرديا على الكفاءة المعرفية للمدققين الداخليين.¹

وتسهم كفاءة الموارد البشرية أيضا في تفعيل مكون الأنشطة الرقابية كون هذه الأخيرة تتأثر بمدى جودة وكفاءة الأفراد المنفذين لها؛ فتواجد مجموعة من الموظفين على درجة عالية من الكفاءة والقدرات والثقة يعتبر عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية، حتى في ظل وجود ضوابط رقابية عالية؛ فإن ضعف قدرات الموظفين والثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء للتغلب على هذه الضوابط. وتفعيل مكون المعلومات والاتصال يرتكز على كفاءة بناء الفريق لتحقيق الانسجام الجماعي بين المستوى العقلاني والعاطفي عبر ستة عناصر (الأهداف، الهيكل، العلاقات، المكافآت، الآليات والقيادة)، مع الالتزام التام بمبدأ السر المهني وعدم الإفصاح عن المعلومات دون تفويض ملائم.²

أما بالنسبة لمكون المتابعة فهو يستلزم إنجاز المهام بكفاءة وعناية مهنية عبر مدققين يمتلكون معارف وشهادات مهنية، ملتزمين بالتعاقد في حدود خبرتهم وتأدية الخدمات وفق المعايير الدولية، مع الاستعانة بمشورة أشخاص مؤهلين عند وجود أي عجز معرفي كما ذكر في المعيار (A1.1210)³

الفرع الثالث: إدارة المخاطر.

تعرف إدارة المخاطر على أنها عملية منظمة ومستمرة تعمل في جميع أنحاء المؤسسة، تتيح تحديد وتقييم المخاطر وعملية صنع القرار، والإبلاغ عن الفرص والتهديدات التي تؤثر على تحقيق الأهداف.⁴ وتتوقف فعالية نظام الرقابة الداخلية على مدى إدماج خطوات إدارة المخاطر ضمن مكونات إطار COSO ، إذ يضمن هذا المدخل تفعيل هذه المكونات وتحقيق الفعالية الرقابية كما يلي:⁵

➤ تفعيل مكون بيئة الرقابة من خلال تحديد أهداف واحتياجات المؤسسة، حيث تستغل هذه الخطوة للحصول على أقصى منفعة من نفقات برنامج إدارة المخاطر.

¹ كشاط منى، " تطور واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2018-2019، ص: 54.

² Pierre Cauvin, ³ Pierre Cauvin, Pierre Cauvin, « Chapitre 6. Modèles du groupe », dans : La cohésion des équipes : Pratique du team building, ESF Sciences humaines, 2018, p. 57, disponible sur : <https://shs.cairn.info/la-cohesion-des-equipes--9782710131229-page-57> (consulté le 24 juin 2026).

³ كشاط منى، مرجع سبق ذكره، ص: 54.

⁴ The Institute of Internal Auditors, le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise, 2004, p3. disponible sur www.iaa.com consulté le 14/04/2026.

⁵ لعروسي قرين زهرة، " أهمية إدارة المخاطر في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة-دراسة حالة لشركة صناعة الغرانيت والخرسانة ش ذ م م agflolux بالمسيلة"، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، 2021، ص: 64-66.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

➤ تفعيل مكون تقييم المخاطر حيث تقوم إدارة المخاطر بدراسة أوجه النشاط المختلفة (إنتاج، تخزين، تسويق، شراء وبيع)، وتدريب العاملين على كيفية اكتشاف الأخطار، وبعدها تقييم المخاطر وتصنيفها عبر قياس احتمال وقوعها وشدة الخسارة المادية المحتمل؛ وهو مايسهل التمييز بين الأخطار وحصرها حسب درجة خطورتها.

➤ تفعيل مكون أنشطة الرقابة عبر تحديد البدائل وأسلوب التعامل، وتتجسد هذه الخطوة في دراسة التقنيات التي يتم التعامل بها مع المخاطر والمتمثلة في:

- تقادي المخاطر من خلال التخلي عن القيام بأي عمل يتسبب في نشوء المخاطر والاقتصار على اختيار المشاريع التي احتمالية المخاطر فيها منخفضة
- خفض أو تقليل المخاطر؛ ويتم ذلك بالاعتماد على برامج السلامة وتدابير منع الخسارة، واستخدام قانون الأعداد الكبيرة للوصول لتقديرات أدق للخسائر المستقبلية.
- الاحتفاظ بالمخاطر أو تحويلها وذلك من خلال نقل العبء المالي واستعداد الطرف الآخر لتحمل المخاطرة.

➤ تفعيل مكون المتابعة من خلال التقييم والمتابعة المستمرة إذ تعتبر عملية التقييم والمراجعة عملية هامة في البرنامج لطبيعة المخاطر المتغيرة، ولذلك فإن التقنيات التي تم استخدامها للتعامل مع المخاطر في العام الماضي قد لا تكون مثلى هذا العام ويسمح إجراء التقييم ومراجعة برنامج إدارة المخاطر لمدير المخاطر بمراجعة القرارات واكتشاف الأخطاء قبل أن تصبح باهضة الثمن،

المطلب الثاني: المداخل التنظيمية والوظيفية لضمان فعالية النظام الرقابي

يتوقف تجسيد إطار COSO ميدانيا على القنوات التنظيمية والوظيفية للمؤسسة. وبناء على هذا يرتكز هذا المطلب على ثلاثة متغيرات متكاملة تتمثل في نظم المعلومات والاتصال التي تسنح بتوفير معلومات دقيقة وسريعة، وجودة التدقيق الداخلي كأداة للمراقبة المستمرة وتقييم التهديدات والمخاطر المحتملة، ونموذج الخطوط الثلاث لتحديد المسؤوليات بما يضمن فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: نظم المعلومات والاتصال.

تمتلك نظم المعلومات عدة مزايا ومنافع تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها بكل سهولة، حيث تحسن من الوقتية ودقة المعلومات وتحسن وتسهل التحليل الإضافي للمعلومات؛ حيث أن التشغيل السليم لهذه النظم يؤدي لزيادة جودة المعلومات التي تقدمها، كما تتميز بتخفيضها للأخطار التي تحيط بالإجراءات الرقابية وتحسن من إمكانية الفصل المناسب بين المهام عن طريق تنفيذ رقابة أمنة، بالإضافة إلى أنها تساعد على إجراء حسابات وعمليات معقدة، وتحقق هذه النظم الرقابة الذاتية على كل عمليات التشغيل اليومية وتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد.¹

¹ شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص: 189.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

وتساهم نظم المعلومات والاتصال في تجسيد مكونات COSO، إذ ترتبط بشكل أساسي بالمعلومات والاتصال فهي تعمل على توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب. وتساهم في تفعيل كما تساعد في تفعيل "مكون" أنشطة الرقابة" بتفعيل الفصل الإلكتروني المنظم للمهام والوظائف لمنع التداخل بينها، كما تمنع الوصول غير المصرح به للأصول الملموسة والسجلات بوضعها قيود وضوابط صارمة. وتتدخل كذلك في تعزيز مكون تقييم المخاطر إذ تساعد في قياس إمكانية حدوث الخسائر الموافقة للمخاطر بصيغة نقدية، وتتبع خطوات منظمة تبدأ بتحديد أصول المعلومات وحصر تهديداتها الفنية والبشرية لوضع سلم أولويات دقيق يساعد على معالجتها. وتعمل المكون الخامس للإطار "المراقبة" بفرضها استمرارية عملية المراقبة من خلال تفعيل الرقابة الذاتية والآلية بما يتفق مع سياسات المؤسسة، كما تتيح للمديرين والمدققين الداخليين إمكانية تحديد المشاكل ومواطن الخلل، واتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب. كما تنعكس هذه النظم مباشرة على تفعيل مكون بيئة الرقابة من خلال تأثيرها في فلسفة الإدارة وطريقة تشغيلها وهيكلها التنظيمي وتطوير طرق الرقابة الإدارية والسياسات المتعلقة بتدريب وتقييم الموظفين¹

الفرع الثاني: دور جودة التدقيق الداخلي في تجسيد فعالية الرقابة الداخلية

باعتبار وظيفة التدقيق الداخلي الآداة التقويمية لنظام الرقابة الداخلية، فمجرد وجودها لايعني بالضرورة فعاليتها، إنما يستدعي أن تكون هذه الوظيفة مستقلة وموضوعية أي ذات جودة. حيث تعرف جودة التدقيق الداخلي على أنها: "آداء خدمات التدقيق الداخلي بكفاءة وفعالية عالية وفقا لمعايير وأحكام المهنة، مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف. وهذا من أجل تلبية احتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق".²

إذ نجد أن التدقيق الكفاء والخاضع للمعايير يهدف إلى مايلي:³

- التقييم الدوري للسياسات المحاسبية والمالية وكل ماتعلق بيه والتأكد من أنها تسير حسب الخطة الموضوعية ومعرفة وحماية أموال المؤسسة.
- التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.
- التحقق من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.

¹ عطا الله أحمد سويلم الحساب، " التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية "، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 60-78.

² يخلف صفية، سايج جبور علي، " متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم للحوكمة الشركات"، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد(1)، العدد(2)، 2019، ص: 90.

³ لويزة بهاز وآخرون، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المركز الجامعي بأفلو، المجلد(01)، العدد(02)، 2019، ص: 25.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

- التحقق من مدى كفاءة وفعالية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع.

بناء على هذا فإن جودة التدقيق الداخلي تساهم في تجسيد مكونات إطار COSO، ذلك أنها تعزز بيئة الرقابة من خلال تقييم مدى تطبيق الإجراءات واللوائح والسياسات والقوانين الموضوعة من قبل إدارة المؤسسة ما يساهم في تقييم الأداء ومعرفة كفاءة وفعالية الأنشطة، ونشر ثقافة المساءلة. إذ أن المدقق الكفء الذي يؤدي عمله وفق المعايير يضمن كشف تجاوزات ولا يتستر عليها، مما يدفع الإدارة والموظفين للالتزام التلقائي بمعايير السلوك الأخلاقي والمهني. ويساهم في تفعيل مكون "تقييم المخاطر" من خلال دوره التأكيد؛ إذ يضمن التدقيق الكفء جودة وموثوقية تقييم المخاطر ميدانياً، والتأكد من سيرورة عملية إدارة المخاطر ومخرجاتها، وعن طريق دوره الاستشاري من خلال تسهيل تحديد وتقييم المخاطر ونشر ثقافتها، وتوجيه الإدارة في كيفية الإستجابة المناسبة للمخاطر.¹ كما أن جودة التدقيق الداخلي تساهم في تفعيل الأنشطة الرقابية من خلال ضبط الأداء الفعلي للوصول للأداء المخطط بمنع الموظفين من التراخي والإلتفات حول السياسات والاجراءات، ما يلزم الإدارة باتخاذ قرارات تصحيحية بناء على انحرافات الأداء المخطط له.

أما بالنسبة لمكون "المعلومات والاتصال" ونظراً للطلب على المعلومات المختلفة حول المؤسسة من قبل الأطراف الداخليين والخارجيين، فإنه يجب على المدقق الداخلي التأكد سريان هذه المعلومات في كل الاتجاهات سواء الأفقية أو العمودية، كما يقدم تأكيداً للجنة التدقيق على أن الإدارة تعمل على الوفاء بمسؤولياتها، من خلال التأكد من وجود نظام معلومات فعال ينشر المعلومات بدقة وفي الوقت المناسب وأن مخرجاته واضحة وقابلة للفهم من قبل هذه الأطراف.²

ويعد مكون "المراقبة" الأكثر ارتباطاً بوظيفة التدقيق الداخلي؛ حيث أن هذه الوظيفة تؤثر على فعالية الرقابة الداخلية وبصفة خاصة في عنصر المراقبة، كون الأنشطة الرئيسية لوظيفة المراقبة تتمثل في توجيه ما إذا كانت أنظمة الرقابة الداخلية المصممة يتم تنفيذها فعلاً، وأنه يتم الإبلاغ عن الأفعال غير القانونية.³ ونظراً لأهمية المراقبة وضمان فعاليتها فالإطار لا يكتفي بوجود وظيفة التدقيق فقط، بل يتطلب أداء هذه الوظيفة بجودة وكفاءة عالية.

¹ بولفراخ سارة، "دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية-دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات"، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس 1، الجزائر، 2022-2023، ص: 115-116.

² مزياني نورالدين، "تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية-دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية"، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار -عنا، الجزائر، 2012-2013، ص: 18-19.

³ بولفراخ سارة، مرجع سبق ذكره، ص: 115

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

وتعتبر جودة التدقيق الداخلي من الركائز الأساسية ذات الأهمية لضمان فعالية الأنظمة الرقابية داخل المؤسسات¹، حيث تكمن أهميتها في ضمان التزام المدققين بالمعايير المهنية، وهو ما يعزز جودة أداء عملية التدقيق. كما تساهم في تعزيز قدرة المدقق على اكتشاف المخالفات والأخطاء في القوائم المالية بدقة وكفاءة، الأمر الذي يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية ويضمن مصداقيتها، وبالتالي دعم الشفافية والموثوقية في الأداء المؤسسي؛ وهذا ما يجسد فعالية نظام الرقابة الداخلية².

الفرع الثالث: تكامل نموذج الخطوط الثلاث The Three Lines of Defence مع إطار COSO

يهدف نموذج الخطوط الثلاث المحدث لسنة 2020 والصادر عن معهد المدققين الداخليين IIA، لمساعدة المؤسسات على تحديد الهياكل والعمليات التي تساهم في تحقيق أهدافها وتسهيل وجود حوكمة وإدارة مخاطر قويتين³.

حيث تم توزيع المسؤوليات والوظائف الرقابية داخل المؤسسة وفق هذا النموذج بين أربع أطراف رئيسية. إذ يترتب مجلس الإدارة على القمة، وتتمحور أدواره في قبول المساءلة أمام أصحاب المصلحة عن الرقابة والعمل معهم وتعزيز السلوك الأخلاقي، وبناء هياكل وعمليات للحوكمة. كما يتولى تفويض المسؤوليات وتوفير الموارد اللازمة (الخط الأول) والرقابة على إدارة المخاطر (الخط الثاني)، بالإضافة إلى مسؤوليته عن تأسيس وظيفة تدقيق مستقلة وموضوعية. وتتمثل أدوار الخط الأول في إدارة وتوجيه الإجراءات واستخدام الموارد لتحقيق أهداف المنشأة، والحفاظ على استمرار الحوار مع مجلس الإدارة، كما أنه مسؤول عن وضع وإدارة الهياكل والعمليات المناسبة لإدارة العمل و المخاطر، وضمان الالتزام بالتوقعات القانونية والتنظيمية والأخلاقية. أما الخط الثاني تتمثل أدواره في وضع وتنفيذ ممارسات إدارة المخاطر وتحسينها باستمرار، وتحقيق أهداف إدارة المخاطر بالإضافة إلى الإبلاغ عن مدى كفايتها وفعاليتها. في حين أن الخط الثالث والذي يمثل التدقيق الداخلي يتحدد دوره من خلال: الحرص على المساءلة الأساسية أمام مجلس الإدارة والاستقلالية التامة عن مسؤولياتها، وهذا عبر تقديم توكيد مستقل وموضوعي والمشورة للإدارة بشأن مدى كفاية وفعالية الحوكمة وإدارة المخاطر، فضلا عن إبلاغ الإدارة عن معوقات الإستقلالية و الموضوعية⁴.

من خلال هذا يتضح أن هناك علاقة تكاملية بين نموذج الخطوط الثلاث وإطار COSO، حيث أن إطار COSO يحدد ما يجب أن يكون من خلال مكوناته ومبادئه، ونموذج الخطوط الثلاث يحدد من المسؤول عن تنفيذ هذه

¹ صفاء سيف الدين إبراهيم حداد، "مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2025، ص: 49.

² صفاء سيف الدين إبراهيم حداد، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

³ بالإطلاع على الموقع www.theiia.org بتاريخ 2026/04/18 على الساعة 18:40.

⁴ نفس المرجع.

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

المكونات والإشراف عليها. وتتجسد العلاقة التكاملية بينهما عند ربط مكونات COSO بالأطراف المسؤولة عن تفعيلها والإشراف عليها؛ إذ أن مكون "بيئة الرقابة" يقع ضمن مسؤولية مجلس الإدارة، وذلك باعتباره المسؤول عن إرساء ثقافة تعزز السلوك الأخلاقي والمساءلة. والخط الثاني مسؤول عن مكون "تقييم المخاطر"، حيث يقوم بوضع منهجيات لتحديد وتقييم ومتابعة المخاطر. أما الخط الأول فيتولى تنفيذ "أنشطة الرقابة" ضمن عملياته اليومية. والمكون الرابع "المعلومات والاتصال" فيمتد عبر الخطوط الثلاث مجتمعة إذ يضمن تدفق المعلومات والبيانات فيما بينها بسرعة وبكل سلاسة. وبالنسبة للمكون الخامس "المراقبة" فيتمركز بشكل كلي ضمن أدوار الخط الثالث والذي يقدم تقييماً مستقلاً وموضوعياً لمدى كفاية وفعالية المكونات الأربعة الأخرى ويبلغه لمجلس الإدارة.¹

¹ بالإطلاع على الموقع www.theiia.org بتاريخ 2026/04/18 على الساعة 18:40.

المبحث الرابع: الأدبيات التطبيقية حول فعالية الرقابة الداخلية

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

1. دراسة [لويذة بهاز، حورية عجيلة، صفية مصطفى، 2019] بعنوان دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

هدفت هذه الدراسة للتعرف على المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال معرفة مدى تأثير المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية. حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. وقد توصلت الدراسة إلى أن مفهوم المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية كلاهما مفهومان متكاملين حيث يشتركان في أن أهدافهما إدارية ومالية على حد سواء، حيث أن نظام الرقابة يسعى إلى السيطرة على القواعد والإجراءات في المؤسسة، وأما المراجعة الداخلية فهي آلية وظيفتها التحقق من عمل نظام الرقابة الداخلي.

2. دراسة [بوركايب محمد عبد الماجد، سيد محمد و ضويحي حمزة، 2022] بعنوان تقييم نظم الرقابة الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على ضوء نموذج COSO دراسة تطبيقية

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية، حيث تم اختيار نموذج COSO كمقياس للحكم على جودة النظم باعتباره النموذج الأولي الأمثل، والأكثر انتشاراً واستخداماً لدى الشركات حول العالم لتصميم نظمها الرقابية، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، كما أجريت دراسة تطبيقية باستخدام أسلوب المقابلة الشخصية مع محافظي الحسابات لشركتين جزائريتين. وتوصل الباحثون في هذه الدراسة إلى مايلي:

- ضعف نظم الرقابة الداخلية المستخدمة في الشركتين محل الدراسة سواء من حيث التصميم أو التطبيق.
- كلتا الشركتين لم تستعمل نموذج COSO و مكوناته لبناء نظم رقابتها الداخلية وليس لها مشروع مستقبلي لاعتماده.

• توافق بعض مبادئ نموذج COSO مع الإجراءات الرقابية المعتمدة في الشركتين محل الدراسة لايغني ولايؤكد تبنيها لهذا النموذج، فهذه الإجراءات تعتبر كلاسيكية في الحكم الرقابي المتداول والمشارك بين كل نماذج الرقابة الداخلية المتعارف عليها.

3. دراسة [سامر محمد حسين عكور، 2024] بعنوان أثر هيكل الرقابة الداخلية وفق إطار COSO على الحد من الإحتيال المالي في شركات التأمين الأردنية، من جهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر هيكل الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بأبعاده (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال والمتابعة) على الحد من الإحتيال المالي في شركات التأمين الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، وذلك باتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث تكون مجتمع الدراسة من كافة شركات التأمين العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية، والبالغ عددها 20 شركة منها 18 شركة

الفصل الأول:.....المحددات المفاهيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

تأمين تجارية، 2 شركة تأمين إسلامية. وتم الدراسة باستخدام الإستبانة الإلكترونية التي تم تصميمها وتوزيعها على عينة مكونة من 233 مدققاً خارجياً، كما استخدمت الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل واختبار الفرضيات، وذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS. وقد توصل الباحث في هذه الدراسة إلى وجود أثر معنوي و إيجابي لهيكل الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بأبعاده (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال و المتابعة) على الحد من الإحتيال المالي في شركات التأمين الأردنية من جهة نظر مدقي الحسابات الخارج.

4. دراسة[عبد الناصر مفتاح محمد، 2024] بعنوان تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية باستخدام نموذج COSO: دراسة ميدانية بصندوق الضمان الاجتماعي فرع النقازة.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بصندوق الضمان الاجتماعي باستخدام نموذج COSO من وجهة نظر مراجعي الحسابات، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي مستخدماً الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية بغية تحليلها باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تتناسب واختبار الفروض الرئيسية لها، وشملت عينة الدراسة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية، الشؤون الإدارية والشؤون المالية، ونظراً لصغر حجم العينة المستهدفة تم حصر جميع المبحوثين البالغ عددهم 16 مدير إدارة ورئيس قسم في فروع الهيئة العامة لصندوق الضمان الاجتماعي فرع النقازة. توصل الباحث في هذه الدراسة إلى :

- توفر نظام رقابة مرضي على مستوى مكونات الرقابة الداخلية باستثناء مكون البيئة الرقابية.
- وجود نظام رقابة محكم على مستوى المكون الأخير "المراقبة" بفروع الهيئة العامة لصندوق الضمان الاجتماعي.

5. دراسة [رعد قاسم كريم خزرجي، 2025] بعنوان دور نظم المعلومات الإدارية في تعزيز فعالية أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق أداء متميز في المؤسسات الحكومية العراقية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور نظم المعلومات الإدارية في تعزيز فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بما يسهم في تحقيق أداء مؤسسي متميز داخل المؤسسات الحكومية العراقية. حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام الإستبانة في جمع بيانات الدراسة، وقد وزعت على عينة من موظفي إحدى المؤسسات الحكومية العراقية. وتم التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS. وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مستوى نظم المعلومات الإدارية وفاعلية الرقابة الداخلية، وهو ما انعكس على تحسين الأداء العام للمؤسسة من حيث الكفاءة والشفافية وسرعة اتخاذ القرار.

المطلب الثاني:الدراسات باللغة الأجنبية.

1 دراسة [Tahsaldar,M; Chehad,J; El Nemar,S; Kokkmopoulou,E & Vrontis,D(2025)]

Optimizing internal control systems for effective management: a COSO framework of water governance. بعنوان

طبق الباحثون في هذه الورقة البحثية إطار COSO كمنهج نظري لتقييم تأثير نظام الرقابة الداخلية على الفعالية التنظيمية في المؤسسات العامة. وهدفت هذه الدراسة إلى تحليل كيفية تأثير مكونات إطار COSO الخمسة على فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة حالة لمؤسسة مياه شمال لبنان؛ حيث تم اعتماد المنهجية الكمية باستخدام مسح تمثيلي للمديرين والموظفين في المؤسسة، فتم اختبار البيانات من حيث الصلاحية ومعاملات الارتباط مع إجراء فحص لخمس فرضيات إحصائية بما في ذلك الأبعاد الخمسة لإطار COSO. خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- المراقبة هي العنصر الوحيد الذي له تأثير ذو دلالة إحصائية على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- العناصر الأخرى (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصال) لها تأثير إيجابي دون تحقيق دلالة إحصائية.
- تسجيل أثر سلبي طفيف لأنشطة الرقابة.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة.

في هذا المطلب سنحاول المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية وإبراز أوجه الاختلاف والاتفاق والقيمة المضافة للدراسة الحالية.

الفرع الأول: أوجه الإتفاق:

تتفق دراستنا هذه مع أغلب الدراسات السابقة كالآتي:

من حيث الأهداف: تشاركت دراستنا وباقي الدراسات السابقة في اعتماد إطار COSO كمرجعية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

من حيث المنهج و الأدوات المستخدمة: أغلب الدراسات اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي نظرا لطبيعة المواضيع المدروسة، كما أن جميعها استخدمت الإستبيان كأداة لجمع البيانات من أفراد مجتمع الدراسة وتحليلها إحصائيا للوصول إلى النتائج واختبار الفرضيات.

من حيث المحتوى: حيث تطرقنا والدراسات السابقة إلى نفس المفاهيم تقريبا في الجانب النظري، وكذا استخدامنا للتحليل الإحصائي في الجانب التطبيقي.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف:

حيث تختلف دراستنا هذه عن سابقتها في عدد من الجوانب النظرية والتطبيقية والمنهجية.

فمن الجانب النظري: اقتصر معظم الدراسات السابقة على دراسة العلاقة المباشرة بين مكونات إطار COSO وفعالية نظام الرقابة الداخلية، غير أن دراستنا الحالية اعتمدت نموذجاً أكثر شمولاً؛ من خلال دراسة أثر تطبيق مكونات إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية مع إدراج مجموعة من المتغيرات التنظيمية المفسرة، مما يساهم في تعزيز فهم أعمق للعوامل التي تعزز من فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

أما على مستوى الجانب التطبيقي: اختلفت الدراسات السابقة عن الدراسة الحالية إذ نجد بعض الدراسات ركزت على المؤسسات الحكومية كدراسة (رعد قاسم كريم خزرجي، 2015)، والبعض والبعض الآخر ركز على شركات التأمين (سامر محمد حسين عكور، 2024) ومؤسسات الضمان الاجتماعي كدراسة (عبد الناصر مفتاح محمد، 2024). أما الدراسة الحالية ركزت على المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة، مما يمنحها خصوصية مرتبطة بالبيئة الاقتصادية وطبيعة ممارسات الرقابة الداخلية السائدة فيها.

ومن الجانب المنهجي: اختلفت الدراسة الحالية عن سابقتها في اعتمادها على تحليل استشرافي للهيكل التنظيمية إلى جانب الدراسة الميدانية.

الفرع الثالث: جوانب الاستفادة والقيمة المضافة للدراسة الحالية

أولاً: جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة

- تأصيل الجانب النظري وتحديد المفاهيم الأساسية المتعلقة بالرقابة الداخلية وإطار COSO.
- صياغة نموذج الدراسة وضبطه.
- اختيار المنهج الملاءم وأداة جمع البيانات ومعرفة الأساليب الإحصائية المناسبة.
- الاستفادة من الدراسات السابقة في بناء أداة الإستبيان وصياغة أسئلته.

ثانياً: القيمة المضافة للدراسة الحالية

بعد تحليلنا للدراسات السابقة ومقارنتها مع دراستنا يمكن القول أن القيمة المضافة التي جاءت بها دراستنا تتمثل في:

- تقديم نموذج أكثر شمولاً لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث وعلى عكس الدراسات السابقة أدرجت الدراسة الحالية عوامل تنظيمية ورقابية مؤثرة في فعالية النظام الرقابي.
- كما أن دراستنا هذه تميزت عن سابقتها بالجمع بين التحليل التشخيصي للهيكل الرقابية والدراسة الميدانية، الأمر الذي يسمح بفهم أعمق لواقع تطبيق الرقابة الداخلية.
- إثراء الأدبيات المتعلقة بالرقابة الداخلية؛ من خلال اختبار دور متغيرات حديثة نسبياً مثل: نموذج الخطوط الثلاث وجودة التدقيق الداخلي في تفسير فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

خلاصة الفصل الأول:

تطرقنا في هذا الفصل والذي يحمل عنوان المحددات المفاهيمية والتنظيمية لفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO Model 2013؛ إلى دراسة الإطار النظري والمفاهيم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وأهدافه، حيث قمنا بداية باستعراض المبحث الأول والذي تضمن تطور الرقابة الداخلية وأهدافها التقليدية ونشأة إطار COSO ومكوناته الخمس ومبادئه السبعة عشر وعلاقتها بالفعالية، وقد ناقش المبحث الثاني مؤشرات تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، من خلال تقديم تأكيد معقول حول تحقيق الأهداف التشغيلية والمالية والامتثال وتقليل الأخطاء والغش وإدارة المخاطر. أما المبحث الثالث، فقد ركز على مداخل تجسيد الفعالية وتفسير العلاقة بين متغيرات (جودة التدقيق الداخلي، كفاءة الموارد البشرية، ثقافة المؤسسة، إدارة المخاطر، استخدام نظم المعلومات والاتصال، بالإضافة إلى دور نموذج الخطوط الثلاث). لنختم الفصل بمبحث رابع استعرضنا فيه الأدبيات التطبيقية السابقة ومقارنتها مع دراستنا الحالية، لإبراز القيمة المضافة التي جاءت بها دراستنا.

أي أن هذا الفصل قدم تمهيدا يسمح بالانتقال من النظرية إلى التطبيق للإجابة على الإشكالية المطروحة، واختبار الفرضيات وقياس هذه العلاقات واقعيًا.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام

الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية

محل الدراسة وفق إطار COSO.

تمهيد:

قصد إسقاط الجانب النظري الذي تم التطرق له في الفصل السابق، والحصول عن إجابة للإشكالية وكذا اختبار الفرضيات الموضوعة، يأتي هذا الفصل بدراسة تطبيقية لتقييم مدى تطبيق مكونات إطار COSO ومساهمته في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات وفق عوامل تنظيمية محددة.

ولتحقيق هذا قمنا بالجمع بين دراسة حالة والدراسة الميدانية، ففي دراسة الحالة أجرينا دراسة تشخيصية بالاعتماد على تحليل الوثائق والمعطيات المقدمة من قبل المؤسسات، كالهياكل التنظيمية وما يتعلق بالتعريف بالمؤسسة وفحص الممارسات الرقابية مع استخراج العوائق التنظيمية، ومن ثم تقديم سياسات لتطوير الرقابة لكل مؤسسة. أما بالنسبة للدراسة الميدانية فإنها تمت بالاعتماد على أداة الاستبيان لجمع آراء أفراد العينة حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والعوامل التنظيمية المرتبطة بها، ومن ثم تحليلها باستخدام برنامج SPSS من خلال إجراء عدة اختبارات تناسب مع متطلبات الدراسة. وقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: التشخيص الهيكلي والتحليلي للمؤسسات محل الدراسة.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي والتحليل الوصفي لأداة وعينة الدراسة.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

المبحث الأول: التشخيص الهيكلي والتحليلي للمؤسسات محل الدراسة.

تتطلب منهجية التدقيق عدم الاكتفاء بالدراسة النظرية، بل فحص تطبيق المعايير والأطر في الواقع الميداني للمؤسسات الاقتصادية. بناء على هذا؛ سنتطرق في هذا المبحث إلى تشخيص وتحليل الهياكل والأنظمة الرقابية لثلاث مؤسسات اقتصادية بولاية سكيكدة (مؤسسة ليطورال، مؤسسة الصيانة الصناعية، المؤسسة المينائية)، وذلك بغية تحديد العوائق التنظيمية وتقديم سياسات لتطوير الرقابة وتحقيق القيمة المضافة.

سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى أربع مطالب أساسية كالتالي:

المطلب الأول: الدراسة التشخيصية لمؤسسة ليطورال.

المبحث الثاني: الدراسة التشخيصية لمؤسسة الصيانة الصناعية.

المطلب الثالث: الدراسة التشخيصية للمؤسسة المينائية لسكيكدة.

المطلب الرابع: المقارنة التحليلية لواقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الثلاث.

المطلب الأول: الدراسة التشخيصية لمؤسسة ليطورال AGRO-DIV .

في هذا المطلب سنركز على دراسة حالة مؤسسة ليطورال، باعتبارها نموذجا للمؤسسات الإنتاجية والتحويلية. سنطرق إلى تقديم بطاقتها الفنية وهيكلها الإداري، ثم فحص واقع الرقابة بها وتشخيص العوائق التنظيمية التي تواجهها ومن ثم اقتراح سياسات كفيلة بتحسين جودة أنظمتها الرقابية وتحقيق إضافة قيمة.

الفرع الأول: تقديم مؤسسة ليطورال.

جدول رقم 2_5: يوضح البطاقة الفنية والتعريفية لمؤسسة ليطورال.

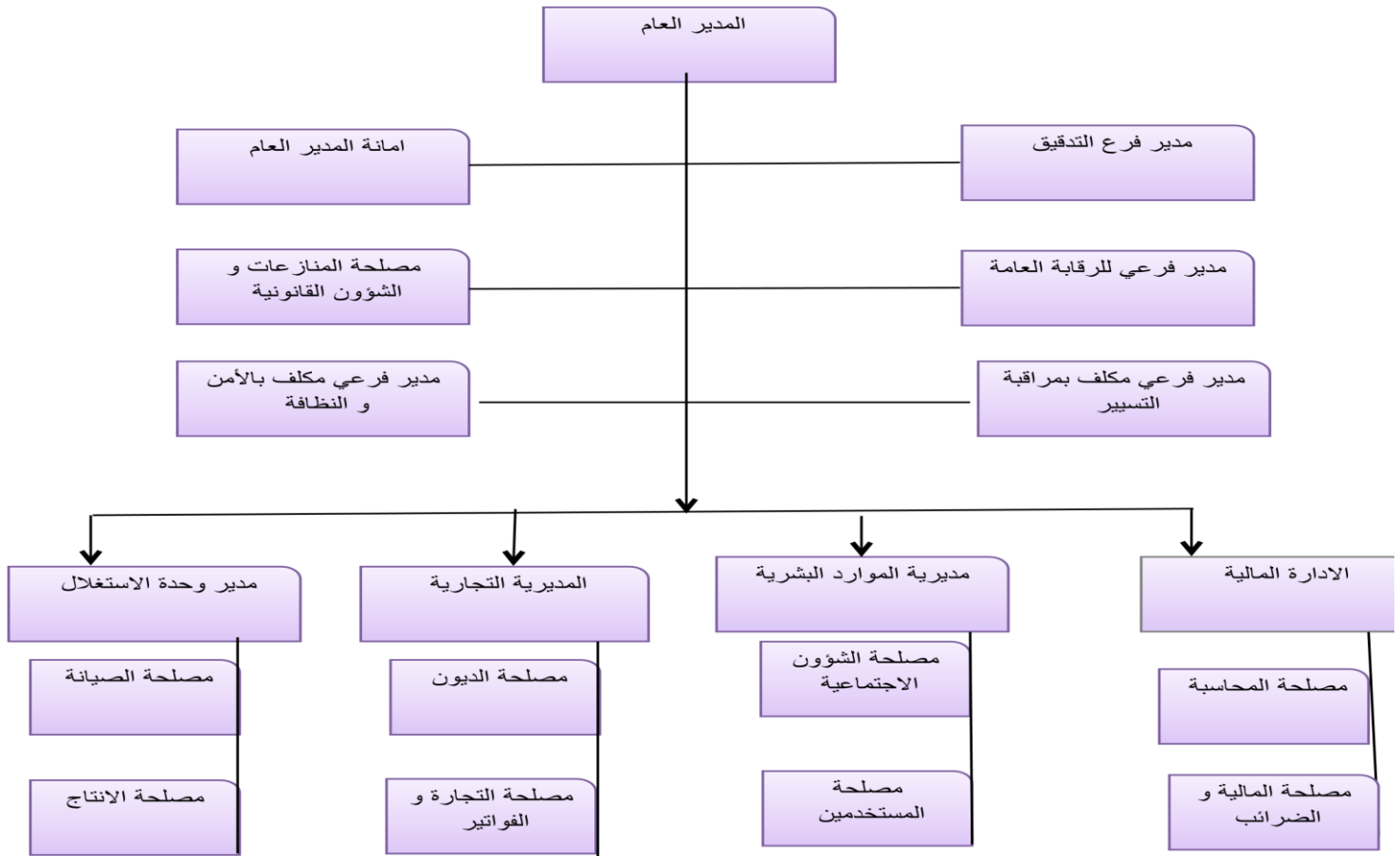
اسم المؤسسة البيانات الفنية	مؤسسة مطاحن ليطورال
طبيعتها القانونية ورأسمالها	تعتبر مؤسسة مطاحن ليطورال إحدى المؤسسات العمومية الجزائرية ذات الطابع الصناعي والتجاري، الناشطة في قطاع صناعة العجائن السميد والفرينة. حيث أنجزت هذه الوحدة ببلدية حمادي كرومة سنة 1928، من طرف المعمر الفرنسي Gearge Attar وتم تأميمها من طرف الحكومة الجزائرية بعد الإستقلال. وقد كان رأسمالها الإبتدائي 50.000.000 دج ليزدهر بعد مرور السنوات وامتداد النشاط إلى 429.000.000 دج سنة 2010.
مقرها الاجتماعي وامتدادها	يقع مقرها الاجتماعي والمتمثل في المديرية العامة للمؤسسة في حي الممرات 20 أوت 1955 بسكيكدة.
أنشطة المؤسسة	تقوم المؤسسة بممارسة دورة عمياتية متكاملة تشمل: التموين، التحويل، التوزيع والبيع.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

أهداف المؤسسة	تهدف المؤسسة لتحقيق عدة أهداف أبرزها: تحسين نوعية المنتج وتعظيم حجم رقم الأعمال، تموين النشاط(المنتج الذي يخلق الثروة)، ومحاولة إنتاج كميات أكبر بأقل التكاليف.
---------------	---

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على البيانات الممنوحة من طرف مؤسسة ليطورال.

الشكل رقم 2_4: يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة "مطاحن ليطورال".



المصدر: وثائق وبيانات مؤسسة مطاحن ليطورال.

الفرع الثاني: التحليل الهيكلي للمؤسسة وفحص الممارسات الرقابية.

أولاً: قراءة الهيكل التنظيمي.

- **المدير العام :** يعتبر المدير العام بمثابة المشرف الاول والجهاز الاعلى للمؤسسة، حيث يقوم بمتابعة نشاط المنظمة والمصادقة على الوثائق والتقارير الواردة من جميع مصالح المنظمة وكل الصلاحيات لاتخاذ القرار الذي يهم المنظمة ،كما يعمل على تحقيق الاهداف المرسومة للمنظمة وذلك بتنظيم و تسيير شؤونها بالإضافة الى السهر على التطبيق الحسن لنشاط الوحدات التابعة لها و التنسيق بين البرامج المختلفة.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

- **الأمانة :** تعتبر همزة وصل بين المدير و باقي المصالح الأخرى وهذا للربط والاتصال ببعضها وتقوم بعدة وظائف منها: تحضير الاجتماعات وتحديد المواعيد، الاحتفاظ بالأرشيف واستقبال المرسلات والصادرات وترتيب المرسلات وتوزيعها على المصالح المعنية.
- **مصلحة المنازعات و الشؤون القانونية :** تتمثل مهام هذه المصلحة بالتكفل في القضايا المرفوعة على المؤسسة ومتابعة قضاياها ومعالجة الشكاوي ضدها.
- **مدير الفرعي مكلف بالأمن و النظافة:** هو المسؤول على حماية المؤسسة والحرص على بقائها في أبهى صورة.
- **مديرية مراقبة التسيير:** مقصود بها التحكم في قيادة المؤسسة وذلك عن طريق بدل المجهودات لتقدير الأحداث و الاستعداد لمسايرة التطور الحالي، ولا يمكن أن توجد مراقبة تسيير بدون غاية ينتظر بلوغها. وتتمثل مهامها في:
 - ✓ **التحديد و التحكم في مصادر خلق القيمة في المحيط الاقتصادي الحالي.**
 - ✓ **التحكم في الاداء يتطلب ايضا ضمان التنسيق لجميع الاجراءات في توجيه الموظفين الى الاتجاه المطلوب.**
 - ✓ **جمع المعلومات من جميع هيئات المؤسسة، ومقارنتها بالأهداف المسطرة، كما تقوم أيضا بتقديم وتحليل الفروقات.**
- **الإدارة المالية :** ويشرف عليها مدير الإدارة المالية، تقوم هذه المصلحة بتسجيل كل العمليات سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، فهذه المصلحة تهتم بإيجاد الطرق التي تطبق على العمليات التي تقوم بها المؤسسة وتسجل كل المصاريف والمداخل السنوية، لتحضير النتيجة السنوية في آخر الدورة تحضر الميزانية الختامية و جدول الخاص بالجرد السنوي وهي تنقسم بدورها إلى:
 - ✓ **فرع المحاسبة :** يقوم الفرع بمسك عدة يوميات منها يومية المشتريات، يومية المبيعات، يومية مساعدة الصندوق (مدين الدائن)، يومية مساعد البنك (المدين الدائن)، ويوميات أخرى، حيث تقيد العمليات في كل يوم خاص بها، وفي آخر الشهر ترسل هذه اليوميات إلى مركز الاعلام الآلي التابع للمؤسسة، حيث يستخرج دفتر الأستاذ ثم تدون الأرصدة في اليومية المركزية وهذا يتم العمل شهريا.
 - ✓ **فرع المالية و الضرائب :** تقوم هذه المصلحة بالإلمام بالوضعية المالية الحقيقية للشركة، وهذا بمراقبة مدخلاتها و مخرجاتها أي الأصول الحقيقية، وعلى ذلك تقوم بتسديد كل المشتريات واللوازم بما فيها الأجور وهناك طريقتان للتسديد التي يستعملها هذا الفرع البنك والصندوق.
- **مدرية الموارد البشرية:** تعتبر من أهم الوظائف في نشاط تسيير الأعمال إذ تعد لتقييم الرقابة والتسيير وتخطيط الأداء، فهي تهتم بشؤون العمال أي تقوم بمختلف العمليات التي تخص العامل والموظف مثل حساب الجور، التأمين الاجتماعي فهي تقوم بتقييم أداء العمال سواء كان سلبيا أو إيجابيا و تنقسم إلى فرعين وهما:

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

✓ فرع تسير المستخدمين: يقوم هذا الفرع بإستقبال طلبات عمال المؤسسة وجمع المعلومات الخاصة بالعمل وأيضا طلبات العطل، الإجازات المرضية، طلبات التعويضات.

✓ فرع الشؤون الاجتماعية: بعد التحصيل على كل المعلومات الخاصة بالعمل تقوم المؤسسة بإعداد الحسابات المتعلقة بالتعويضات التي يستفيد منها الأبناء وكذلك الزوجات إذا كانت بغير عمل كما تقوم بإعداد ملفات خاصة بحوادث العمل، الأمراض، التعويضات.

• المديرية التجارية : تعتبر هذه المديرية من أهم المديريات الأساسية لما تلعبه من دور فيما يخص الميدان التجاري (بيع منتجات المؤسسة) و تحقيق الأرباح وتضم هذه المديرية ما يلي :

✓ مصلحة تحصيل الديون: تقوم هذه المصلحة بمتابعة الزبائن خاصة في حالة الزبائن المشكوك فيهم.
✓ مصلحة اطار التجاري (الفوترة) :تقوم هذه المصلحة بتحرير الفواتير للزبائن، مع متابعة طريقة تسديدها (دفع لأجل، دفع فورا) .

• مديرية وحدة الاستغلال: هو الذي يقوم بوضع النظام الذي يعمل به من قبل العمال، كما أنه المسؤول على تصنيف العمال ووضعهم في المكان المناسب أو الملائم، وهو المسؤول على أمور الطحن وتهيئتها. وينقسم الى:

✓ مصلحة الإنتاج: يقوم مدير وحدة الإنتاج بوضع معدلات الإستخراج ومعدل استهلاك الطاقة المعمول به، كما أنه مسؤول على مراقبة الجودة.
✓ مصلحة الصيانة: صيانة آلات الإنتاج.

ثانيا: فحص ممارسات التدقيق والرقابة الداخلية وفق COSO.

• من خلال الهيكل التنظيمي الموضح في الشكل رقم(4) نلاحظ وجود عدة جهات رقابية تابعة للمدير العام، والمتمثلة في: مدير فرع التدقيق، مدير فرعي للرقابة العامة، مدير فرعي مكلف بمراقبة التسيير، إلى جانب مدير فرعي مكلف بالأمن والنظافة، وتموقعها في أعلى الهيكل التنظيمي وفوقسلطة المديريات التنفيذية يمنح الوظيفة الرقابية إستقلالية تامة لفحص العمليات وتقييم الأداء دون أي ضغوط.

• توفر رقابة أمنية بالمؤسسة يشرف عليها المدير الفرعي المكلف بالأمن والنظافة، حيث أنه يتولى حماية المؤسسة والحرص على أصولها المادية ومنشآتها الإنتاجية ضد أي تهديدات أو مخاطر إستراتيجية.

• وضوح لدور تكنولوجيا المعلومات في الرقابة، ويظهر ذلك من خلال إرسال اليوميات المعدة من قبل فرع المحاسبة شهريا لمركز الإعلام الآلي التابع للمؤسسة، حيث يستخرج دفتر الأستاذ ومن ثم تدون هذه الأرصدة في اليومية المركزية. مما يساهم في توفير بيانات مالية وإحصائية تعتمد عليها مختلف الأطراف المعنية.

الفرع الثالث: تقييم الرقابة في مؤسسة مطاحن ليطورال

أولاً: النقائص المستخلصة والعوائق التنظيمية والتشغيلية.

- نلاحظ وجود ثلاث مديريات رقابية مستقلة، مما يتسبب في تشتت رقابي وتكرار لوظائف تحليل البيانات وتضارب في التقارير بدلا من توحيدها.
- الهيكل يوضح دمج كل من مصلحة الصيانة و الإنتاج تحت السلطة التنفيذية لمدير وحدة الإستغلال، حيث يعتبر هذا الدمج مخلا بمبدأ فصل المهام والوظائف. إذ تصبح الجهة المكلفة بالإنتاج هي نفسها المسؤولة عن صيانة الآلات ومراقبة الجودة، وهو ما قد يدفعها للتغاضي عن أعطال الصيانة أو معايير الجودة لتلبية أهداف الإنتاج.

ثانياً: السياسات المقترحة لتطوير الرقابة والقيمة المضافة.

- إعادة هيكلة وتنظيم توزيع الوظائف الرقابية، من خلال ضم وظائف الرقابة العامة ومراقبة التسيير تحت إشراف مدير فرع التدقيق، لتوحيد قنوات رفع التقارير وتزويد الإدارة العليا بمختلف البيانات وهذا تماشياً مع إطار COSO.
- فصل مصلحة الصيانة ومصلحة الإنتاج هيكلياً عن سلطة مدير وحدة الإستغلال، لنقادي الضغط التشغيلي وضمان حيادية جودة الإنتاج.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

المطلب الثاني: الدراسة التشخيصية لمؤسسة الصيانة الصناعية SOMIK.

في هذا المطلب سيتم تشخيص واقع منظومة الرقابة الداخلية في مؤسسة الصيانة الصناعية المتخصصة في صيانة أقطاب النفط والغاز، من خلال فحص هيكلها التنظيمي وتحديد مدى استجابة الرقابة الداخلية بها لخصوصية نشاطها الصناعي الحساس، مع حصر العوائق والسياسات المقترحة لتطوير آداءها.

الفرع الأول: تقديم مؤسسة الصيانة الصناعية.

جدول رقم 2_6: يوضح البطاقة الفنية والتعريفية لمؤسسة الصيانة الصناعية SOMIK.

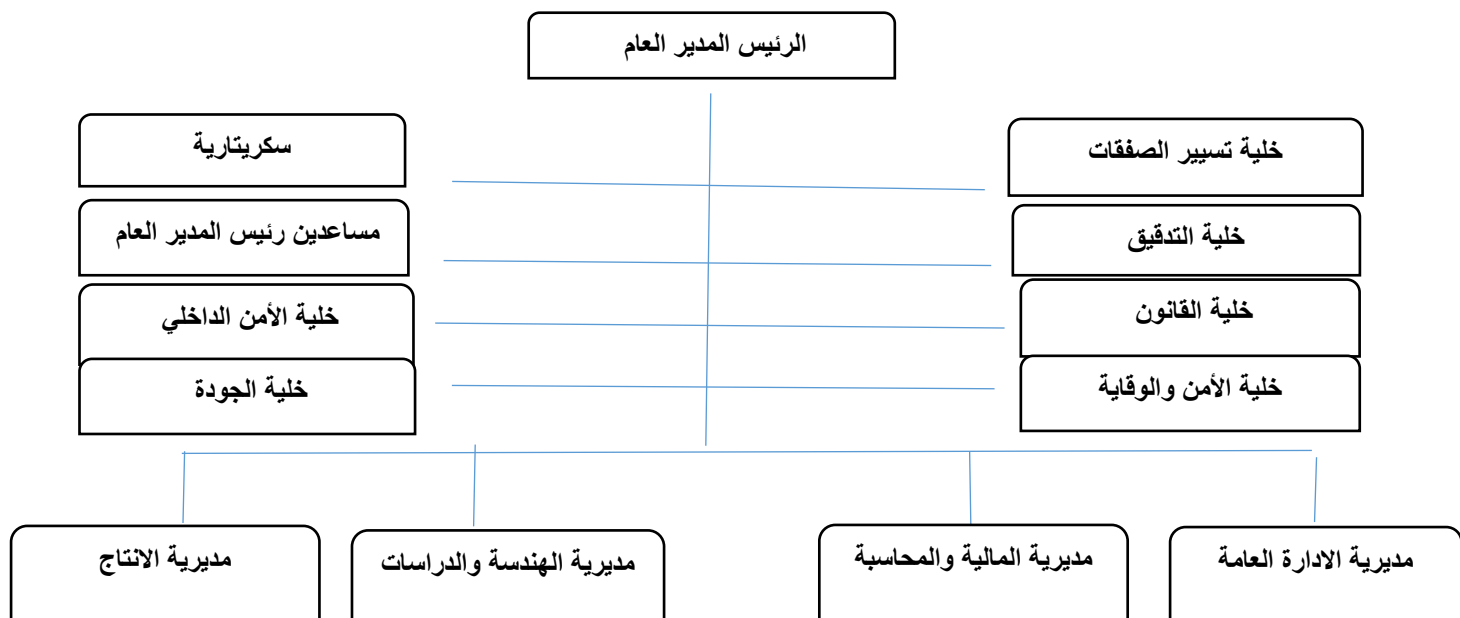
اسم المؤسسة البيانات الفنية	شركة الصيانة الصناعية صوميك SOMIK
طبيعتها القانونية ورأس مالها	مؤسسة ذات أسهم برأسمال قدره 100.000.000.00 دج، ناتجة عن عملية قامت بها شركة سوناطراك وشركة الصيانة بسكيكة EGZIK (DRIK) حالياً. تم إنشاؤها في 1991/05/05 بموجب المرسوم رقم 84-57 المؤرخ في 1984/03/03 لصيانة وتجهيز أقطاب النفط والغاز لدعم احتياجات سوناطراك. وفي عام 2008، استحوذت سوناطراك على جميع أسهم شركة EGZIK، أي أصبحت مساهما بنسبة 100%. تدير المؤسسة من طرف الجمعية العام للمساهمين التي تجتمع في دورة عادية مرة في شهر جوان من كل سنة أو في حالات إستعجالية.
مقرها الإجتماعي وامتدادها	تتربع على مساحة تقدر بحوالي 8 هكتار، تتواجد بمركز المنطقة الصناعية وتبعد عن مدينة سكيكة بحوالي 4 كلم. يحدها شمالا مركب تجميع الغاز الطبيعي ومن الشرق مؤسسة تسيير المناطق الصناعية، ومن الغرب مؤسسة نقل الهيدروكربون ومن الجنوب منطقة التنمية. وتمتلك المؤسسة فروع بولاية وهران والجنوب.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

نشاط المؤسسة	حماية المنشأة من خلال الوقابة بالعزل البارد والساخن، البرميل والدهن الصناعي للقطع الحديدية التي تدخل في تركيب الصهاريج قنوات نقل الغاز والبتروك تقديم خدمات الصيانة الصناعية: المتمثلة في تلحيم، قطع وتركيب الهياكل المعدنية، تغليف المحركات الكهربائية والصناعية، التعديل والمعالجة الحرارية... بالإضافة لأنشطة الدعم كالهندسة المدنية وأعمال التجارة...
أهدافها	تسعى المؤسسة لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها: تنمية الخبرات في مجال الصناعة، إنشاء علاقات شراكة متعددة للحفاظ على مكانة المؤسسة مختلف الأسواق، تنمية المؤسسة وتحسين ربحيتها، والإرتقاء للمستوى الأمثل لأداءها، بلوغ الدرجة القصوى في رضا الزبائن واحترام مواعيد الإنجاز، التعاون والتنسيق بين جميع الهياكل والأقسام التقنية والإدارية، استخدام الأساليب الحديثة...

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على البيانات الممنوحة من طرف مؤسسة الصيانة الصناعية.

شكل رقم 2_5: الهيكل التنظيمي لمؤسسة SOMIK.



المصدر: وثائق وبيانات مؤسسة الصيانة الصناعية SOMIK

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

الفرع الثاني: التحليل الهيكلي للمؤسسة وفحص الممارسات الرقابية.

أولاً: قراءة مكونات الهيكل التنظيمي.

من خلال الشكل رقم 2_5 الموضح بالأعلى نلاحظ أن الصلاحيات والمسؤوليات تتوزع وفق عدة مستويات إدارية، إذ يتربع على رأس الهرم الإداري الرئيس المدير العام؛ وتتبع عنه مباشرة عدة خلايا رقابية واستشارية متخصصة والتي تتمثل في: السكرتارية، مساعدو الرئيس المدير العام، خلية الأمن الداخلي، خلية الجودة، خلية تسير الصفقات، خلية التدقيق، الخلية القانونية، وخلية الوقاية والأمن. وبالنسبة للوظائف التنفيذية فهي تتوزع أفقياً على أربع مديريات كالتالي: مديرية الإدارة العامة، مديرية المالية والمحاسبة، مديرية الهندسة والدراسات، مديرية الإنتاج.

ثانياً: فحص ممارسات التدقيق والرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

من خلال إسقاط بنية الهيكل التنظيمي لمؤسسة SOMIK على مكونات إطار COSO يتضح لنا مايلي:

- يظهر الهيكل التنظيمي للمؤسسة بيئة رقابية قوية، نظراً للارتباط العمودي المباشر لخلية التدقيق الداخلي بالرئيس المدير العام؛ ما يمنح المدققين الداخليين استقلالية موضوعية وكافية في ممارسة نشاطهم والسلطة على المديريات التنفيذية؛ وهو ما يعزز موضوعية التقارير المالية وغير المالية. وكذلك من شأنه أن يفعل دور كمتغير وسيط في المراقبة المستمرة.
- امتلاك المؤسسة لنظام تقييم المخاطر يتجاوز نطاق المحاسبة، ويتضح ذلك من خلال إدراج خلية الأمن والوقاية وخلية في أعلى مستويات الهيكل التنظيمي. مما يعكس اهتمام الإدارة وتركزها على الأنشطة الاستباقية للحد من المخاطر التشغيلية، ومختلف المخاطر نظراً لحساسية المؤسسات النفطية التابعة لمؤسسة سوناطراك.
- بروز واضح لمبدأ الفصل بين المهام إذ يتجسد في عزل خلية تسير الصفقات وربطها بالمدير العام، ما يضمن خضوع عقود التمويل والصيانة الصناعية لرقابة مسبقة ومستقلة قبل التنفيذ من قبل المديريات التنفيذية. وهو ما يمنع أي تلاعبات محتملة أو تضارب للمصالح قبل تحرير أي التزام مالي.
- يتضح من خلال الهيكل التنظيمي وجود قنوات رسمية واضحة تتيح تدفق التقارير المالية وغير المالية بشكل عمودي من مختلف الوظائف والمديريات التنفيذية نحو الرئيس المدير العام، عبر السكرتارية ومساعدو الرئيس المدير، مما يضمن اطلاعه على نسب التقدم في المشاريع ومختلف الأنشطة التي تخص المؤسسة. كما أن القنوات الأفقية تساهم في تبادل المعلومات بين مختلف المديريات التنفيذية، مثلاً تساهم في التنسيق بين مديرية الهندسة والدراسات ومديرية المالية والمحاسبة لإعداد الموازنات التقديرية وتتبع التكاليف الحقيقية لمختلف العمليات.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

الفرع الثالث: تقييم الرقابة بمؤسسة الصيانة الصناعية.

أولاً: النقائص المستخلصة والعوائق التنظيمية والتشغيلية.

رغم متانة الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلا أنه يمكن استخلاص بعض العوائق والنقائص:

- البعد الجغرافي والمسافة قد يشكل عائقاً تنظيمياً، باعتبار تربع الشركة على 8 هكتارات وتبعد فروعها بين الشمال والجنوب؛ قد يخلق فجوة زمنية في انتقال التقارير اللحظية والبيانات من الورشات الميدانية إلى المصالح الإدارية والمحاسبية. ما يعيق ممارسة الرقابة الآنية والمستمرة.
- تشعب أنشطة المؤسسة وتعقدها.
- يلاحظ أن المديرية التنفيذية تعمل بشكل منفصل، قد يؤدي إلى ضعف الاتصال الأفقي بينها ينتج عنه تأخر في الإستجابة للتقارير في بعض الأحيان، كتقارير خلايا التدقيق وخلية الأمن والوقاية، نظراً لبطء التدفق السريع والمباشر للمعلومات بينها.

ثانياً: السياسات المقترحة والقيمة المضافة للتطوير.

- تبني نظام برمجي مدمج يربط بين مختلف المديرية والورشات، وكذا بين الفروع ومديرية المحاسبة والمالية لتسهيل الرقابة الآنية.
- الربط بين خلية التدقيق وخلية الأمن والوقاية من خلال قنوات مباشرة ورسمية لتسريع تبادل تقارير المخاطر التشغيلية داخل الورشات وتقادي أي تأخير في اتخاذ القرار.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

المطلب الثالث: العرض الاستشراقي والتقييم الهيكلي للمؤسسة المينائية لسكيدة.

يخصص هذا المطلب لدراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيدة، باعتبارها منشأة ذات طابع سيادي ولوجيستي. حيث سنقوم بعرض البطاقة الفنية وهيكلها التنظيمي، وبعدها فحص الممارسات الرقابية بها ورصد العوائق التنظيمية ووضع سياسات واقتراحات لتفعيل قيمتها الرقابية.

الفرع الأول: الدراسة التشخيصية للمؤسسة المينائية لسكيدة.

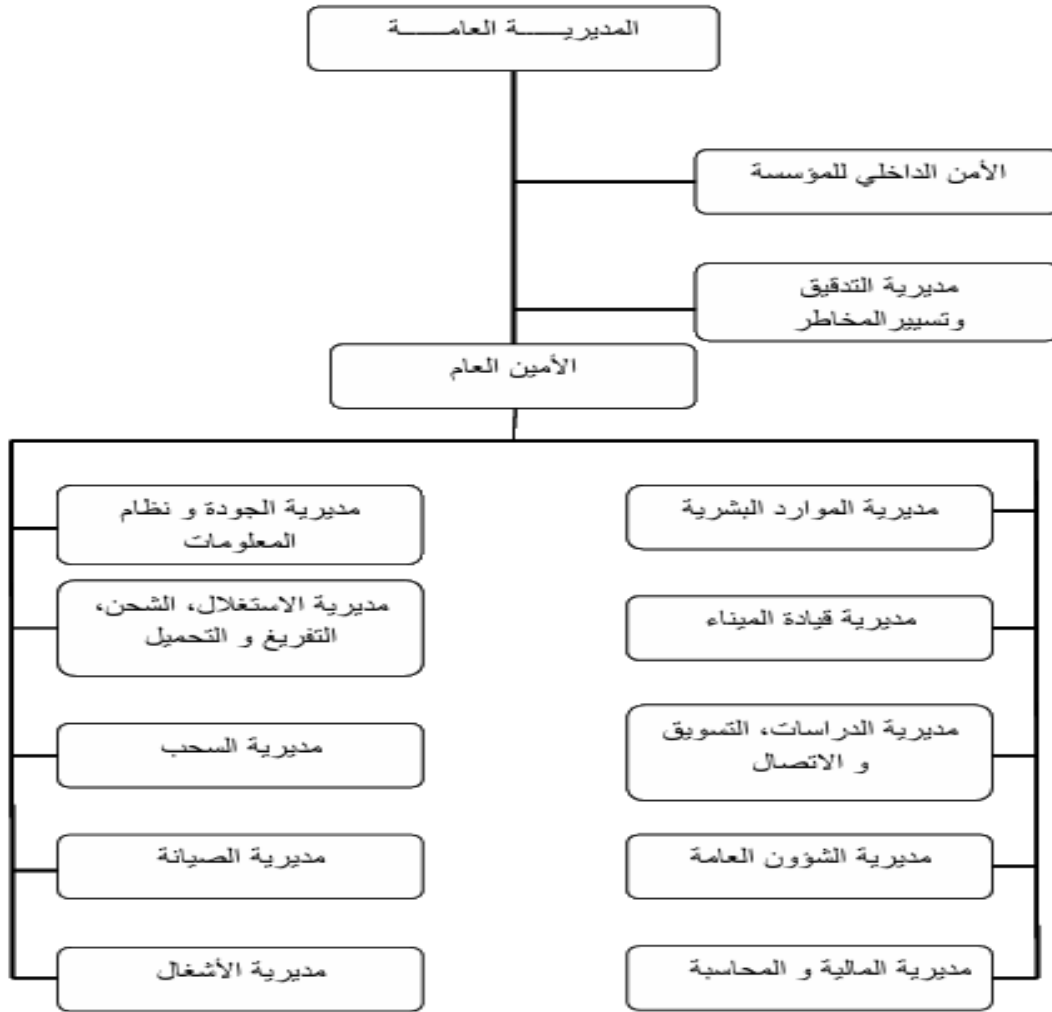
جدول رقم 2_7: يوضح البطاقة الفنية والتعريفية للمؤسسة المينائية لسكيدة EPS.

اسم المؤسسة البيانات الفنية	المؤسسة المينائية لسكيدة
طبيعتها القانونية ورأس مالها	تأسست المؤسسة المينائية لسكيدة بمقتضى المرسوم رقم 82/284 الصادر بتاريخ 1982/08/14، أي في خضم برنامج إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية. حيث أسندت لها مهام ثلاث وحدات منحلة وهي: الديوان الوطني للموانئ (LONP)، الشركة الوطنية للشحن والتفريغ (NAMASO)، الشركة الوطنية لشحن البواخر (CNAN). وبعد إعادة الهيكلة أنشأت المؤسسة المينائية لسكيدة وقدر رأسمالها بـ 9.000.000.000 دج. ثم بعد ذلك استقلت المؤسسة أصبحت مؤسسة عمومية اقتصادية حسب القانون رقم 88/01 المؤرخ في 1988/01/12، ثم تحولت لاحقا إلى شركة مساهمة.
مقرها الاجتماعي وامتدادها	تقع المؤسسة بنهج رزقي رحال صندوق رقم 65 سكيدة 21000 الجزائر. وتشرف المؤسسة على إدارة منشآت حيوية تقع في إقليم ولاية سكيدة، وتضم ميناءان تجاريان: الميناء المختلط لسكيدة والميناء الجديد، وثلاث موانئ للصيد البحري: ميناء سطورة، المرسى والقل.
نشاطها	حيث تتمثل أهم نشاطات المؤسسة في: حفظ الأمن داخل الممتلكات المينائية والبحرية والبرية عن طريق خلية الأمن الداخلي، تنظيم عمليات إرساء البواخر وجرها من وإلى الميناء، القيام بعمليات الشحن والتفريغ.
أهدافها	السهر على تقديم أحسن الخدمات للعملاء، العمل كوسيط مع المؤسسات الوطنية في عملية الاستيراد والتصدير، التنظيم الرئيسي للنشاطات التجارية، المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني ومواصلة النشاط الاقتصادي بما يضمن تحقيق الأرباح وتعظيمها.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على البيانات الممنوحة من طرف المؤسسة

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

شكل رقم(7): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لسكيدة.



المصدر: وثائق وبيانات المؤسسة المينائية لسكيدة.

الفرع الثاني: التحليل الهيكلي للمؤسسة وفحص الممارسات الرقابية.

أولاً: قراءة مكونات الهيكل التنظيمي.

من خلال الشكل رقم 2_7: يتضح أن المؤسسة تحتوي على عدة مديريات وهي كالآتي:

المديرية العامة: تقود، تنسق وتراقب مجموع نشاطات المؤسسة من خلال المديريات التي تنشطها.

مديرية الإستغلال، النقل، التحميل والتفريغ: مكلفة بكل عمليات النقل والتفريغ ، وضع تحت تصرف الزبائن الإمكانات المادية وتسيير المجال العمومي والقيام بمتابعة حركة السلع. بالإضافة إلى جمع المعلومات الإحصائية.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

مديرية المالية والمحاسبة: لها مهمة ضمان سير العمليات المالية ووضعيات المحاسبة في المؤسسة.

مديرية السحب: تضمن مساعدة السفن في الدخول والخروج من الميناء.

مديرية الأشغال: مكلفة بحفظ الأملاك ومراقبة سير الأشغال.

مديرية الصيانة: لها مهمة تأمين حفظ وصيانة مجموع العتاد المتدرج للمؤسسة والتموين وتسيير المخزون.

مديرية الدراسات التسويق والاتصال: مكلفة بدراسة ومراقبة التسيير، التسويق، الاتصال والمعلوماتية.

مديرية الإدارة العامة: مكلفة بتسيير المستخدمين والشؤون القانونية، وأيضا متابعة تنفيذ برنامج التكوين المهني وإعادة التأهيل.

مديرية قيادة الميناء: هي القوة القاطرة للمؤسسة المينائية لسكيدة، تضمن مجموع النشاطات والعمليات البحرية (القيادة، الإرساء).

ثانيا: فحص ممارسات التدقيق والرقابة الداخلية وفق إطار COSO:

من خلال فحصنا وقراءتنا للهيكل التنظيمي نلتزم وجود مساعي لمواكبة معايير الحوكمة وإدارة المخاطر، ويظهر ذلك من خلال:

- إستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي: إذ نجد أن مديرية التدقيق الداخلي تقع في أعلى جهة رقابية، ومرتبطة مباشرة بالمديرية العامة. كما أنها تقع فوق سلطة المديريات التنفيذية والأمين العام؛ هذا التموقع يمنحها سلطة وموضوعية تامة لفحص وتفتيش مختلف المعاملات بعيدا عن أي ضغوط.
- تموقع وظيفة مراقبة التسيير ضمن مديرية الدراسات، التسويق والاتصال. هذا يوضح أن المؤسسة تقوم بالتمييز بين التدقيق الشامل للمخاطر الإستراتيجية، وبين الرقابة المحاسبية والتشغيلية المرتبطة بالأداء التسويقي.
- وجود مديرية الجودة ونظام المعلومات، حيث ترى الرقابة توفر المؤسسة على نظام معلومات؛ من شأنه أن يساهم في توفير البيانات والإحصائيات التي تعتمد عليها مديرية التدقيق وتسيير المخاطر لفحص العمليات ومراقبتها رقميا وفي الوقت المناسب.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

الفرع الثالث: تقييم الرقابة بالمؤسسة المينائية لسكيدة.

بعد قيامنا بالتحليل والفهم العميق للهيكل التنظيمي للمؤسسة، يمكننا تحديد مجموعة من النفاص واقترح سياسات لمواجهتها.

أولاً: النفاص المستخلصة والعوائق التنظيمية والتشغيلية:

حيث نجد من بين أهم هذه العوائق مايلي:

- نلاحظ من خلال الهيكل الموضح في الشكل رقم 2_7 تضخم تشغيلى وعبء عملياتي على جميع خطوط الإستغلال مثلاً نجد في مديرية الاستغلال والنقل والتفريغ أنه تجميع عدة مهام ثقيلة وحساسة، هذا التجميع يمكن أن يشكل عائقاً يحد من كفاءة الفصل بين الوظائف التنفيذية والرقابية.
- تموقع وظيفة مراقبة التسيير ضمن مديرية الدراسات، التسويق والاتصال من شأنه أن يضعف من استقلالية وموضوعية تقارير الأداء المرفوعة للمديرية العامة.
- ونلاحظ من الشكل رقم 2_7 وجود تضارب تنظيمي يتمثل في وجود مديرية مستقلة تحت مسمى مديرية الجودة ونظام المعلومات، في حين نجد ضمن شرح الهيكل التنظيمي أن وظيفة المعلوماتية مدمجة ضمن مديرية الدراسات والتسويق والاتصال. هذا التناقض قد يعيق التدفق السريع والمباشر للبيانات والاحصائيات نحو مديرية التدقيق الداخلي وتسيير المخاطر، مما يؤخر عملية كشف الأخطاء والمخاطر فور وقوعها.

ثانياً: السياسات المقترحة والقيمة المضافة للتطوير:

- فصل وظيفة مراقبة التسيير عن مديرية الدراسات، التسويق والاتصال وإلحاقها بمديرية التدقيق وتسيير المخاطر؛ لضمان حياد تقارير الأداء المالي والتجاري تماشياً مع معايير إطار COSO.
- تفكيك تكديس الوظائف في الخط العملياتي لضمان كفاءة الرقابة الداخلية، من خلال إعادة هيكلة مديرية الإستغلال، الشحن، التفريغ والتحميل، عبر فصل مصلحة الشحن والتفريغ عن مصالح التوثيق الإحصائي والمتابعة. وذلك بغية تحقيق رقابة تبادلية وتلقائية تحد من الهدر اللوجستي وتسهيل مهمة المدققين.
- ربط مختلف مديريات المؤسسة عبر أنظمة معلومات حديثة استغلال مديرية الجودة ونظام المعلومات لربط مديرية قيادة الميناء ومديرية الاستغلال، الشحن، التفريغ والتحميل رقمياً لتوفير إحصائيات فورية والتتبع آمن لحظي لحركة السلع. مما يسرع من عملية شحن وتفريغ البواخر، وتقليل تكاليف الانتظار للزبائن وهو ما يحقق أحد الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.
- توسيع صلاحيات مديرية التدقيق وتسيير المخاطر لتشمل فحص جودة الصيانة وتسيير المخزون بمديرية الصيانة، وسلامة الأشغال والسير الجيد لها بمديرية الأشغال؛ لرفع القدرة التنافسية للمؤسسة المينائية كوسيط في عمليات الإستيراد والتصدير.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

المطلب الرابع: المقارنة التحليلية لواقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الثلاث.

بعد قيامنا في المطالب السابقة بإجراء دراسة إستشرافية للهيكل التنظيمية للمؤسسات الثلاث (مؤسسة مطاحن ليطورال، مؤسسة الصيانة الصناعية، المؤسسة المينائية لسكيدة)، سنقوم في هذا المطلب بإجراء قراءة مقارنة تهدف لقياس التباين الهيكلي بين هذه المؤسسات، وتحديد مدى نضج بيئاتها التنظيمية.

الفرع الأول: المقارنة بين أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الثلاث

يمكننا توضيح أوجه المقارنة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 2_8: يوضح مقارنة واقع أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الثلاث.

معيار المقارنة	مؤسسة ليطورال	مؤسسة الصيانة الصناعية	المؤسسة المينائية لسكيدة
وظيفة التدقيق الداخلي	تبعية ضيقة لمديرية المالية والمحاسبة	- وجود خلية تدقيق مستقلة ترتبط بالرئيس المدير العام. - يتمتع التدقيق بموضوعية واستقلالية كافيتين، ماخول له فحص كافة العقود والصفقات، والأوامر الصادرة عن المديريات الفرعية. - اعتبار تقارير خلية التدقيق الداخلي كأداة استشارية استراتيجية لرأس الهرم الإداري	- تتبع الوظيفة مباشرة للمدير العام مع رفع تقارير دورية لمجلس الإدارة. - تمتعها باستقلالية وموضوعية تمكنها من النفاذ غير المقيد لكافة البيانات اللوجيستية وعمليات الشحن والتفريغ. - بالإضافة للتدقيق المالي تركز كذلك على التدقيق التشغيلي
نظام تقييم المخاطر	غياب خلية متخصصة بتقييم المخاطر.	توزيع صارم للمخاطر الصناعية عبر خلايا وقائية متخصصة: خلية	حيازة المؤسسة لنظام رصد ديناميكي للمخاطر يركز على

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

- التعامل مع المخاطر عند وقوعها كرد فعل طبيعي. - انحصار التقييم في الجرد السنوي والروتيني للمخازن.	- الأمن والوقاية، خلية الأمن الداخلي. - تقييم ميداني للمخاطر يشمل الورشات الفنية في المنشآت النفطية(ميكانيك، كهرباء، تلحيم...).	بروتوكولات الأمان البحري والسلامة اللوجيستية. وجود لجان متخصصة لتقييم المخاطر المالية والتشغيلية بصفة دورية لمنع انحرافات الأداء.
تداخل تنظيمي في الوظائف الحساسة، إذ يلاحظ قيام بعض المديریات بالجمع بين عدة إجراءات.	ظهور تفعيل صارم للفصل بين المهام عبر عزل خلية تسيير الصفقات.	- تقسيم مهام التفريغ و الشحن مثلاً بين عدة أشخاص. - كل القرارات اللوجيستية تخضع لدوائر اعتماد متعددة(إمضاءات جمركية، مصادقات مديرية الاستغلال.
تتوفر المؤسسة على قنوات اتصال ونظم معلومات تمكنها من التواصل الجيد ووصول المعلومات بسلاسة	توفر المؤسسة على قنوات اتصال عمودية رسمية، مع وجود فجوة زمنية ولوجيستية نتيجة التباعد الجغرافي الكبير للفروع.	توفر المؤسسة على شبكة معلوماتية وقنوات اتصال رسمية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على البيانات الممنوحة من قبل المؤسسات.

الفرع الثاني: مناقشة وتحليل نتائج التشخيص

اعتمادا على الفحص التشخيصي والتحليلي الذي قمنا به نستنتج مايلي:

- يعزى النضج الرقابي في مؤسستي SOMIK والمؤسسة المينائية نظرا لتبعيتها لمجمعات اقتصادية كبرى، إذ أن حوكمة الشركات الأم تفرض تطبيق أطر رقابية صارمة وحديثة، مع تفعيل لخلايا الأمن والوقاية وغيرها. على عكس انماط التسيير الكلاسيكية في مؤسسة مطاحن ليطورال التي تنعكس سلبا على بيئتها الرقابية، وذلك لتركيزها فقط على الكميات في الإنتاج وإهمال وظائف المخاطر.
- من خلال دراستنا التشخيصية يمكن القول أن جودة وظيفة التدقيق الداخلي وقدرتها على تحقيق الفعالية وإضافة القيمة، تتناسب طرديا مع مستوى استقلاليتها التنظيمية. فحينما يرتبط التدقيق الداخلي برأس الهرم التنفيذي كما هو الحال بالنسبة لمؤسستي صوميك والمؤسسة المينائية، فإنه يكسب تقاريره وتوصياته موضوعية إلزامية تحمي أصول المؤسسة.
- الفصل بين المهام والوظائف من شأنه حماية الأصول والحد من الانحرافات، كما هو ملاحظ في شركة صوميك من خلال عزل خلية تسيير الصفقات عن القنوات التشغيلية والورشات الأخرى. وكذا فرض المؤسسة المينائية لدوائر اعتماد جمركية، هو بمثابة آليات حماية فعلية لإيرادات ولأصول هذه المؤسسات. إلا أن التداخل بين المهام في مؤسسة ليطورال من شأنه أن يشكل بيئة خصبة للمخاطر والهدر المالي غير المكتشف.
- يعتبر بطء تدفق البيانات العائق الذي يعرقل الرقابة اللحظية والمستمرة، فاعتماد مؤسسة ليطورال على نظم تقليدية، أو وجود عوائق جغرافية ومساحات شاسعة كما هو الحال بالنسبة لمؤسستي صوميك وميناء سكيكدة؛ من شأنه أن يحدد عمل نظام الرقابة الداخلية في التصدي الإستباقي للمخاطر، مما يجعل دوره مقتصر فقط كشف الانحرافات والمخاطر بعد وقوعها ولتجنب هذا وجب اعتماد أنظمة برمجية مدمجة وموحدة.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

المبحث الثاني: الإطار المنهجي والتحليل الوصفي لأداة وعينة الدراسة

يهدف هذا المبحث للتحقق من وجهة نظر أفراد العينة، حول واقع تطبيق مكونات إطار COSO ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية. حيث سيتم فيه وصف وعرض المنهجية والطرق المستخدمة، وبعدها إجراء الإختبارات الإحصائية باستخدام برنامج SPSS على الأداة والبيانات المتحصل عليها، ومن ثم مناقشة النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

من خلال هذا المطلب ارتأينا عرض الأسلوب المتبع في الدراسة قصد الوصول إلى الأهداف، بالإضافة إلى تبيان كل من مجتمع وعينة الدراسة وهذا وفق متطلبات موضوعنا.

الفرع الأول: المنهج المتبع ومجتمع الدراسة

أولاً: المنهج المتبع

في هذا الجزء تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي كونه يدرس الظواهر كما هي في الواقع بالإضافة إلى محاولة التعبير بشكل كمي أو كيفي بما يوضح حجم الظاهرة ودرجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى أو نفس الظاهرة، ويوضح خصائصها من أجل إختبار صحة الفرضيات والإجابة على تساؤلات هذه الدراسة، بالإضافة إلى أن هذا المنهج يعتبر الأوسع استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، وبشكل عام فإن المنهج الوصفي يكون على ثلاث مستويات رئيسية وهي على التوالي: وصف الظاهرة كمياً وكيفياً، دراسة الأسباب المؤدية إلى الظاهرة وأخيراً إقتراح الحلول.

ثانياً: مجتمع الدراسة وعينتها

➤ مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من العاملين في الإدارات وأقسام المحاسبة والمدققين الداخليين، بالإضافة إلى مراقبين ومدراء ماليين على مستوى ثلاث مؤسسات إقتصادية بولاية سكيكدة (مؤسسة مطاحن ليطورال، مؤسسة صوميك، المؤسسة المينائية).

➤ عينة الدراسة

حيث تم إختيار عينة الدراسة وفق أسلوب العينة القصدية، والتي تمثلت في 45 مستجوباً بواقع 15 مستجوباً من كل مؤسسة.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

الفرع الثاني: أدوات الدراسة وأساليب المعالجة الإحصائية

أولاً: أدوات الدراسة وتصميمها

إعتمدت الدراسة على الإستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات اللازمة، حيث تم تصميمها وتوزيعها بشكل ورقي. حيث تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور أساسية: المحور الأول يتعلق بمتغير مكونات إطار COSO بـ 27 عبارة، والذي ينقسم بدوره إلى خمسة أبعاد، بعد بيئة الرقابة بـ 7 عبارات، بعد تقييم المخاطر بـ 5 عبارات، بعد أنشطة الرقابة بـ 7 عبارات، بعد المعلومات والاتصال بـ 4 عبارات، بعد المراقبة بـ 4 عبارات، المحور الثاني يتعلق بمتغير: فعالية نظام الرقابة الداخلية بـ 5 عبارات، المحور الثالث يتعلق بمتغير نظام الرقابية الداخلية وفق إطار COSO بـ 19 عبارة، والذي ينقسم بدوره إلى ستة أبعاد، بعد جودة التدقيق الداخلي بـ 3 عبارات، بعد كفاءة الموارد البشرية بـ 3 عبارات، بعد تأثير ثقافة المؤسسة بـ 3 عبارات، بعد استخدام نظم المعلومات والاتصال بـ 3 عبارات، بعد دور نموذج الخطوط الثلاث بـ 4 عبارات، بعد إدارة المخاطر بـ 3 عبارات.

تم إعداد عبارات استمارة هذا الإستبيان بالإعتماد على مقياس "ليكرث الخماسي" الذي يتيح للمستجيب اختيار إجابة واحدة من بين خمس إجابات محتملة، مما يساعد الباحث على قياس آراء أفراد العينة وترميز إستجاباتهم لفقرات الاستبيان، كما هو موضح فيما يلي:

• حساب المدى: المدى = أعلى قيمة - أقل قيمة = 5 - 1 = 4.

• حساب طول الفئة: طول الفئة = المدى ÷ عدد الفئات = 4 ÷ 5 = 0,80.

ولتحديد مجالات فئات المقياس، يتم إضافة قيمة طول الفئة (0,80) إلى الحد الأدنى للمقياس (1) لتحديد الحد الأعلى للفئة الأولى، ثم تضاف القيمة نفسها تدريجياً إلى الحد الأعلى لكل فئة لتحديد حدود الفئات اللاحقة. جدول 2_9: أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكرث الخماسي.

/	1-1.80	2.60-1.81	3.40-2.61	4.20-3.41	5-4.21
العبار	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
التقييم	منخفض جداً	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جداً
ترميز العبارات	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات (Spss V27).

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

ثانيا: أساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة

أعتمد هذه الدراسة على برنامج (Spss V27) في تحليل بيانات الدراسة، وذلك باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، وهي: التكرارات، النسب المئوية، معادلة لوشي، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الارتباط لبيرسون، معامل الثبات ألفا كرونباخ، معامل التجزئة النصفية، معادلة جيثمان للتجزئة النصفية، تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

الفرع الأول: اختبار صدق أداة الدراسة

بعد تصميم استمارة الاستبيان في صورتها الأولية، عرضت على مجموعة من المحكمين الأكفاء من ذوي الخبرة في هذا المجال، وذلك بغرض التأكد من فعاليتها والتحقق من صدقها الظاهري، ومدى قدرتها على قياس ما وضعت لقياسه دون أن تقيس شيئاً آخر إضافي.

وبناء على ملاحظات وتوجيهات المحكمين، تمت معالجة الخلل والنقائص المسجلة في النسخة الأولية، ليتم الوصول إلى الصورة النهائية للاستبانة التي استخدمت في الدراسة الميدانية.

وللتحقق من صدق المحتوى، استخدمت معادلة لوشي، حيث قام المحكمون بتقييم العبارات وفق معيار (يقيس / لا يقيس)، وقد جاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول 2_10: نتائج حساب معامل صدق المحتوى (معادلة لوشي).

العبارة	يقيس	لا يقيس	الصدق	العبارة	يقيس	لا يقيس	الصدق	العبارة	يقيس	لا يقيس	الصدق
عبارة 1	2	0	+1	عبارة 2	2	0	+1	عبارة 3	2	0	+1
عبارة 4	2	0	+1	عبارة 5	2	0	+1	عبارة 6	2	0	+1
عبارة 7	2	0	+1	عبارة 8	2	0	+1	عبارة 9	2	0	+1
عبارة 10	2	0	+1	عبارة 11	2	0	+1	عبارة 12	2	0	+1
عبارة 13	2	0	+1	عبارة 14	2	0	+1	عبارة 15	2	0	+1

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

عبارة 16	2	0	+1	عبارة 17	2	0	+1	عبارة 18	2	0	+1
عبارة 19	2	0	+1	عبارة 20	2	0	+1	عبارة 21	2	0	+1
عبارة 22	2	0	+1	عبارة 23	2	0	+1	عبارة 24	2	0	+1
عبارة 25	2	0	+1	عبارة 26	2	0	+1	عبارة 27	2	0	+1
عبارة 28	2	0	+1	عبارة 29	2	0	+1	عبارة 30	2	0	+1
عبارة 31	2	0	+1	عبارة 32	2	0	+1	عبارة 33	2	0	+1
عبارة 34	2	0	+1	عبارة 35	2	0	+1	عبارة 36	2	0	+1
عبارة 37	2	0	+1	عبارة 38	2	0	+1	عبارة 39	2	0	+1
عبارة 37	2	0	+1	عبارة 38	2	0	+1	عبارة 39	2	0	+1
عبارة 40	2	0	+1	عبارة 41	2	0	+1	عبارة 42	2	0	+1
عبارة 43	2	0	+1	عبارة 44	2	0	+1	عبارة 45	2	0	+1
عبارة 46	2	0	+1	عبارة 47	2	0	+1	عبارة 48	2	0	+1
عبارة 49	2	0	+1	عبارة 50	2	0	+1	عبارة 51	2	0	+1

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات (Spss V27).

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

يتضح من الجدول أن جميع العبارات حصلت على قيمة معامل صدق محتوى (+1)، وهو ما يعكس اتفاقاً تاماً بين المحكمين حول صلاحية العبارات وقدرتها على قياس الأبعاد المستهدفة، مما يدل على تمتع استمارة الاستبيان بدرجة عالية من صدق المحتوى، ومنه يمكن الإعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

كما أستخدم أيضاً اختبار صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة ضمن المحور الذي تنتمي إليه، وذلك باستخدام معامل ارتباط بيرسون؛ للتحقق من قوة العلاقة بين كل عبارة والمحور الذي تنتمي إليه. وقد جاءت النتائج كما هو موضح في الجدولين التاليين:

الجدول 2_11: نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور مكونات إطار COSO.

العبارة	معامل الارتباط (r)	الدالة	العبارة	معامل الارتباط (r)	الدالة
عبارة 1	0,769	0,000	عبارة 15	0,644	0,000
عبارة 2	0,748	0,000	عبارة 16	0,636	0,000
عبارة 3	0,655	0,000	عبارة 17	0,532	0,000
عبارة 4	0,588	0,000	عبارة 18	0,684	0,000
عبارة 5	0,637	0,000	عبارة 19	0,608	0,000
عبارة 6	0,661	0,000	عبارة 20	0,674	0,000
عبارة 7	0,755	0,000	عبارة 21	0,588	0,000
عبارة 8	0,638	0,000	عبارة 22	0,613	0,000
عبارة 9	0,670	0,000	عبارة 23	0,502	0,000
عبارة 10	0,627	0,000	عبارة 24	0,711	0,000
عبارة 11	0,629	0,000	عبارة 25	0,674	0,000
عبارة 12	0,648	0,000	عبارة 26	0,745	0,000
عبارة 13	0,705	0,000	عبارة 27	0,753	0,000
عبارة 14	0,541	0,000			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

من خلال الجدول يتبين أن جميع عبارات المحور أظهرت علاقة ارتباط موجبة ودالة إحصائية مع المحور الذي تنتمي إليه، إذ جاءت جميع قيم معاملات الارتباط موجبة وذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$)، وعليه يمكن القول إن جميع عبارات هذا المحور تتمتع بدرجة مقبولة من الاتساق الداخلي، مما يعزز من صدق الأداة المستخدمة في الدراسة.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

الجدول 2_12: نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور فعالية نظام الرقابة الداخلية.

العبارة	معامل الارتباط (r)	الدلالة	العبارة	معامل الارتباط (r)	الدلالة
عبارة 28	0,746	0,000	عبارة 31	0,839	0,000
عبارة 29	0,676	0,000	عبارة 32	0,664	0,000
عبارة 30	0,823	0,000			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات (Spss V27).

من خلال الجدول يتبين أن جميع عبارات المحور أظهرت علاقة ارتباط موجبة ودالة إحصائية مع المحور الذي تنتمي إليه، إذ جاءت جميع قيم معاملات الارتباط موجبة وذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0,05)$ ، وعليه يمكن القول أن جميع عبارات هذا المحور تتمتع بدرجة مقبولة من الاتساق الداخلي، مما يعزز من صدق الأداة المستخدمة في الدراسة.

الجدول 2_13: نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور مداخل تجسيد فعالية نظام الرقابية الداخلية وفق إطار COSO.

العبارة	معامل الارتباط (r)	الدلالة	العبارة	معامل الارتباط (r)	الدلالة
عبارة 33	0,772	0,000	عبارة 43	0,709	0,000
عبارة 34	0,672	0,000	عبارة 44	0,641	0,000
عبارة 35	0,673	0,000	عبارة 45	0,608	0,000
عبارة 36	0,706	0,000	عبارة 46	0,684	0,000
عبارة 37	0,607	0,000	عبارة 47	0,612	0,000
عبارة 38	0,714	0,000	عبارة 48	0,461	0,001
عبارة 39	0,691	0,000	عبارة 49	0,733	0,000
عبارة 40	0,760	0,000	عبارة 50	0,727	0,000
عبارة 41	0,818	0,000	عبارة 51	0,518	0,000
عبارة 42	0,623	0,000			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات (Spss V27).

من خلال الجدول يتبين أن جميع عبارات المحور أظهرت علاقة ارتباط موجبة ودالة إحصائية مع المحور الذي تنتمي إليه، إذ جاءت جميع قيم معاملات الارتباط موجبة وذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0,05)$ ،

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

وعليه يمكن القول أن جميع عبارات هذا المحور تتمتع بدرجة مقبولة من الاتساق الداخلي، مما يعزز من صدق الأداة المستخدمة في الدراسة.

انطلاقاً من نتائج اختبارات صدق الاتساق الداخلي، يمكن القول إن استمارة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من صدق الاتساق الداخلي، مما يعزز صلاحية هذه الأداة في قياس متغيرات الدراسة بدقة وموضوعية، ويؤكد أنها مناسبة لقياس ما وضعت لقياسه في الأصل.

كما تم، بالإضافة إلى ما سبق، إجراء اختبار الصدق البنائي لأداة الدراسة من خلال حساب معامل ارتباط بيرسون بين كل بعد من أبعاد الاستبيان والدرجة الكلية له، وذلك بهدف التحقق من مدى انسجام الأبعاد مع البناء الكلي للأداة. ويعد معامل الارتباط القوي والدال إحصائياً مؤشراً على تمتع الأداة بدرجة عالية من الصدق البنائي، وقد جاءت النتائج كما هو مبين في الجدولين التاليين:

جدول 2_14: اختبار الصدق البنائي لأبعاد محور مكونات إطار COSO.

علاقة الارتباط	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة
محور مكونات إطار COSO	0,877	0,000
	0,812	0,000
	0,855	0,000
	0,761	0,000
	0,866	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات (Spss V27).

تظهر نتائج الجدول أن جميع معاملات الارتباط موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$)، حيث تراوحت قيمتها بين (0,761) و(0,877)، وهو ما يعكس قوة الارتباط القوية بين الدرجة الكلية للمحور والدرجة الكلية لأبعاده، وعليه يمكن القول أن أبعاد محور مكونات إطار COSO تتمتع بدرجة مقبولة من الصدق البنائي.

جدول 2_15: اختبار الصدق البنائي لأبعاد محور نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

علاقة الارتباط	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة
محور نظام الرقابية الداخلية وفق إطار COSO	0,825	0,000
	0,898	0,000
	0,865	0,000

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

0,000	0,860	بعد استخدام نظم المعلومات والاتصال
0,000	0,780	بعد دور نموذج الخطوط الثلاث
0,000	0,809	بعد إدارة المخاطر

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات (Spss V27).

تظهر نتائج الجدول أن جميع معاملات الارتباط موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$)، حيث تراوحت قيمتها بين (0,780) و(0,898)، وهو ما يعكس قوة الارتباط القوية بين الدرجة الكلية للمحور والدرجة الكلية لأبعاده، وعليه يمكن القول أن أبعاد هذا المحور تتمتع بدرجة مقبولة من الصدق البنائي. جدول 2_16: اختبار الصدق البنائي لأبعاد الاستبيان.

علاقة الارتباط	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة
الدرجة الكلية للاستبيان	محور مكونات إطار COSO	0,979
	محور فعالية نظام الرقابة الداخلية	0,888
	محور نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	0,948

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات (Spss V27).

تظهر نتائج الجدول أن جميع معاملات الارتباط موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$)، حيث تراوحت قيمتها بين (0,888) و(0,979)، وهو ما يعكس قوة الارتباط القوية جداً بين الدرجة الكلية للإستبيان والدرجة الكلية لمحاوره، وعليه يمكن القول أن محاور هذا الاستبيان تتمتع بدرجة مقبولة من الصدق البنائي. انطلاقاً من نتائج اختبارات الصدق البنائي، يمكن القول أن استمارة الإستبيان تتمتع بدرجة عالية من الصدق البنائي، مما يجعلها صالحة لقياس المتغيرات المستهدفة بدقة وموضوعية، ويؤكد أنها أداة مناسبة لقياس ما وضعت لقياسه في الأصل.

أظهرت نتائج اختبارات الصدق المعتمدة أن أداة الدراسة تتمتع بمستوى عال من الصدق بمختلف أنواعه، حيث تحقق لها صدق المحتوى وفق معادلة لوشي، وصدق الاتساق الداخلي، والصدق البنائي، والصدق التمييزي، وهو ما يعزز صلاحية استمارة الاستبيان وموثوقيتها في قياس متغيرات الدراسة.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

الفرع الثاني: ثبات الأداة

تم حساب ثبات أداة الدراسة، والذي يقصد به مدى استقرار المقياس واتساق نتائجه، بحيث يعطي النتائج نفسها عند إعادة تطبيقه على العينة ذاتها وفي ظل الظروف نفسها. ولقياس ثبات الأداة، تم الاعتماد على طريقتين. حيث استخدمت في الطريقة الأولى معادلة معامل ألفا كرونباخ لقياس درجة الاتساق الداخلي لفقرات استمارة الاستبيان، وقد جاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول 2_17: معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة.

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	/
0,946	27	محور مكونات إطار COSO
0,808	05	محور فعالية نظام الرقابة الداخلية
0,929	19	محور نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO
0,970	51	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهرت النتائج الواردة في الجدول أن قيم معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان المختلفة تراوحت بين (0,808) و(0,946)، في حين بلغ معامل الثبات الكلي للأداة (0,970)، مما يدل على تمتع الأداة بدرجة مرتفعة من الثبات.

انطلاقاً من نتائج اختبارات الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ، يمكن القول أن استمارة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الثبات، مما يعكس اتساق فقراتها الداخلية واستقرار نتائجها، ويؤكد صلاحيتها لقياس المتغيرات المستهدفة بدقة وموضوعية، ويجعلها أداة مناسبة وموثوقة لقياس ما وضعت لقياسه في الأصل.

أما في الطريقة الثانية، فقد اعتمد على أسلوب التجزئة النصفية لقياس ثبات أداة الدراسة، وذلك من خلال تقسيم فقرات الاستبيان إلى نصفين (العبارات الفردية مقابل العبارات الزوجية)، ثم حساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات النصفين، وبعد ذلك يتم تصحيح قيمة معامل الارتباط باستخدام معادلة سبيرمان براون في حال تساوي التباين أو معامل ألفا كرونباخ بين النصفين، أو باستخدام معامل جيتمان للتجزئة النصفية في حال عدم تساوي التباين أو معامل ألفا كرونباخ بينهما، وقد أسفرت هذه الإجراءات عن النتائج المبينة في الجدول التالي:

جدول 2_18: ثبات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية.

معامل الارتباط	تصحي المعامل بمعادلة جيتمان للتجزئة النصفية	حجم العينة
0,943	0,970	45

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات (Spss V27).

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

يتضح من الجدول أن قيمة معامل الارتباط لاستمارة الاستبيان بلغت (0,943)، وبعد تصحيح هذه القيمة باستخدام معامل جيتمان للتجزئة النصفية نظرا لعدم تساوي التباين ومعامل ألفا كرونباخ بين نصفي الاستبيان ارتفعت إلى (0,970)، وهي قيمة مرتفعة تعكس تمتع أداة الدراسة بدرجة عالية من الثبات.

انطلاقا من نتائج اختبارات الثبات بطريقة التجزئة النصفية، يمكن القول ن استمارة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الثبات، مما يعكس اتساق نتائجها واستقرارها الداخلي، ويؤكد صلاحيتها لقياس المتغيرات المستهدفة بدقة وموضوعية، ويجعلها أداة مناسبة وموثوقة لقياس ما وضعت لقياسه في الأصل

تظهر نتائج اختبارات الثبات المعتمدة أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة مرتفعة من الثبات بمختلف أساليبه، حيث تحقق لها ثبات معامل ألفا كرونباخ وثبات التجزئة النصفية، وهو ما يعكس صلاحية استمارة الإستبيان وموثوقيتها في قياس متغيرات الدراسة، مما يعزز من إمكانية الإعتماد عليها في الدراسة الميدانية بثقة.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

المطلب الثالث: التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية ومحاور الإستبيان

تم الاعتماد في عملية التحليل الإحصائي لإجابات المستجوبين على مجموعة من أدوات النزعة المركزية المتمثلة في كل من المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، والوزن النسبي بالإضافة إلى التكرارات والنسب الخاصة بها. وهذا بهدف التحليل الدقيق لإجابات المبحوثين اتجاه كل عبارة من عبارات الإستبيان والتأكد من وجود تشتت في إجابات المستجوبين اتجاه هذه العبارات.

الفرع الأول: تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

تعد البيانات الديمغرافية أساسية لفهم طبيعة العينة ومدى تمثيلها للمجتمع المستهدف من المحاسبين الماليين المدققين الداخليين...، سنقوم في هذا الفرع بوصف تفصيلي لخصائص المستجوبين، مما يساهم في تفسير النتائج اللاحقة للإستبيان.

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير جهة العمل:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير جهة العمل

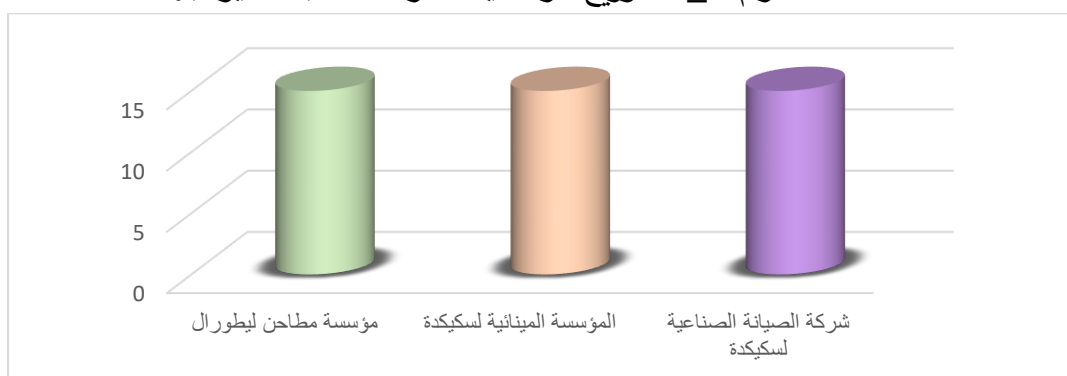
الجدول رقم 2_19: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير جهة العمل.

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
جهة العمل	شركة مطاحن ليطورال	15	33,3
	المؤسسة المينائية لسكيدة	15	33,3
	شركة الصيانة الصناعية لسكيدة	15	33,3
	المجموع	45	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات (Spss V27).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير جهة العمل.

الشكل رقم 2_8: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير جهة العمل.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V27.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

يتضح من خلال الجدول أن عبارات هذا المتغير توزعت بشكل متطابق تماما بين مختلف الفئات، حيث سجلت الفئات الثلاث؛ مؤسسة مطاحن ليطورال، والمؤسسة المينائية لسكيدة، وشركة الصيانة الصناعية لسكيدة نسب تمثيل متساوية بلغت (33,3%) لكل منها، وبتكرار متساو قدره 15 فرد لكل جهة عمل، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة تم تقسيمها بالتساوي التام بين الجهات الثلاث المستهدفة، مما يضمن تكافؤ تمثيل جميع هذه المؤسسات في الدراسة.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي

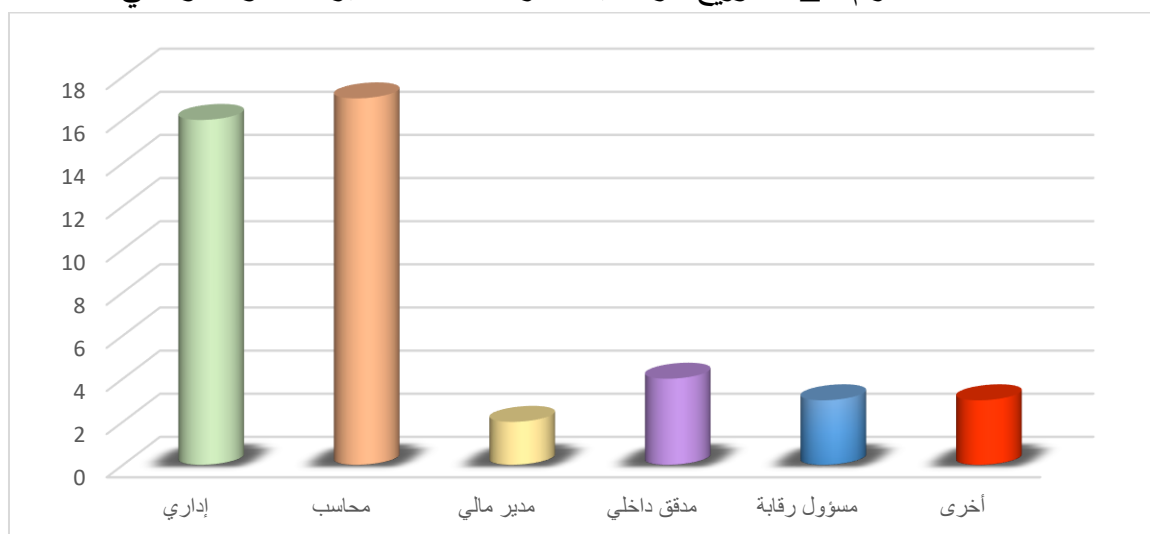
الجدول رقم 2_20: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
المستوى الوظيفي	إداري	16	35,6
	محاسب	17	37,8
	مدير مالي	2	4,4
	مدقق داخلي	4	8,9
	مسؤول رقابة	3	6,7
	أخرى	3	6,7
	المجموع	45	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات (Spss V27).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي.

الشكل رقم 2_9: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V27.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

يتضح من خلال الجدول أن فئة محاسب هي الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة، حيث بلغ تكرارها 17 فرد بنسبة قدرت بـ (37,8%)، تليها فئة إداري بتكرار بلغ 16 فرد ونسبة (35,6%)، ثم فئة مدقق داخلي بتكرار بلغ 4 أفراد بنسبة (8,9%)، تليها فئة مسؤول رقابة وأخرى بتكرار بلغ 3 أفراد ونسبة (6,7%) لكل منهما، أما فئة مدير مالي فقد سجلت أدنى نسبة تمثيل بتكرار بلغ فردين بنسبة (4,4%)، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة يغلب عليها الأفراد المنتمون إلى فئتي المحاسبة والإدارة، وبالأخص فئة محاسبة.

ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

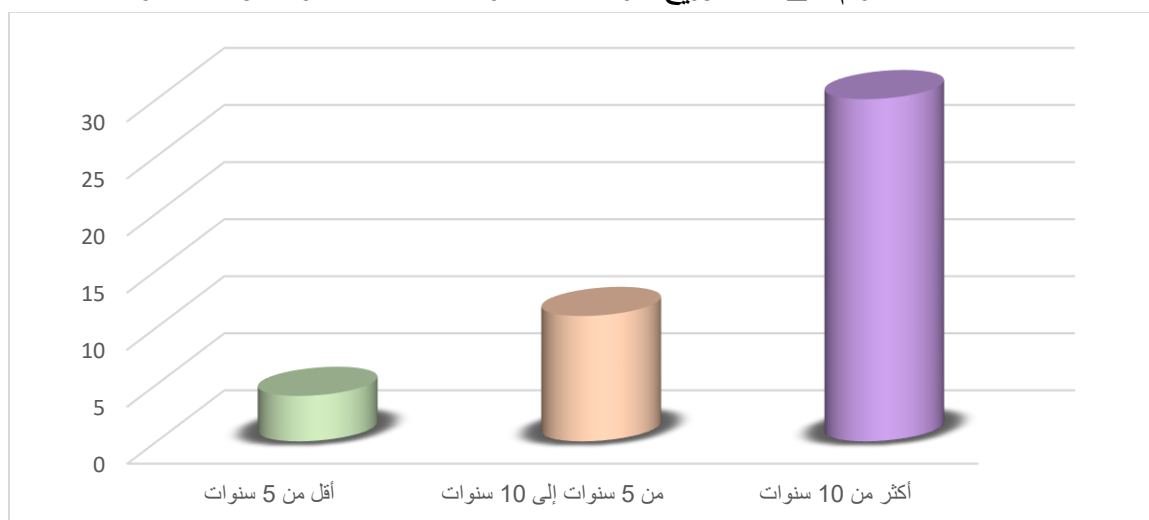
الجدول رقم 2_21: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

البيان	المتغير	التكرار	النسبة (%)	المئوية
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	4	8,9	
	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	11	24,4	
	أكثر من 10 سنوات	30	66,7	
	المجموع	45	100,0	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.

الشكل رقم 2_10: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V27.

يتضح من خلال الجدول أن فئة أكثر من 10 سنوات هي الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة، حيث بلغ تكرارها 30 فرد بنسبة قدرت بـ (66,7%)، تليها فئة من 5 سنوات إلى 10 سنوات بتكرار بلغ 11 فرد ونسبة (24,4%)،

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

أما فئة أقل من 5 سنوات فقد سجلت أدنى نسبة تمثيل بتكرار بلغ 4 أفراد بنسبة (8,9%)، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة يغلب عليها الأفراد المنتمون إلى فئة ذوي الخبرة الطويلة والمتقدمة، وبالأخص فئة أكثر من 10 سنوات.

الفرع الثاني: تحليل نتائج أبعاد ومحاور الاستبيان

يعرض الجدول التالي نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور وأبعاد الاستبيان، بهدف التعرف على مستوى استجابات أفراد العينة نحوه.

جدول 2_22: نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور وأبعاد الاستبيان.

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	النتيجة
بعد بيئة الرقابة	3,892	0,634	مرتفعة	موافق
بعد تقييم المخاطر	3,920	0,608	مرتفعة	موافق
بعد أنشطة الرقابة	3,946	0,526	مرتفعة	موافق
بعد المعلومات والاتصال	4,067	0,550	مرتفعة	موافق
بعد المراقبة	4,072	0,593	مرتفعة	موافق
محور مكونات إطار COSO	3,963	0,491	مرتفعة	موافق
محور فعالية نظام الرقابة الداخلية	4,044	0,517	مرتفعة	موافق
بعد جودة التدقيق الداخلي	4,000	0,755	مرتفعة	موافق
بعد كفاءة الموارد البشرية	4,059	0,561	مرتفعة	موافق
بعد تأثير ثقافة المؤسسة	4,088	0,552	مرتفعة	موافق
بعد استخداما نظم المعلومات والاتصال	4,088	0,494	مرتفعة	موافق
بعد دور نموذج الخطوط الثلاث	4,089	0,483	مرتفعة	موافق
بعد إدارة المخاطر	4,089	0,539	مرتفعة	موافق
محور نظام الرقابية الداخلية وفق إطار COSO	4,070	0,469	مرتفعة	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات (Spss V27).

بناء على نتائج الجدول الخاصة بأبعاد ومحاور الاستبيان يتضح أن قيم هذه الأبعاد والمحاور توزعت بين مستويات متطابقة من الموافقة، فقد سجلت جميع الأبعاد والمحاور دون استثناء درجة موافقة مرتفعة، وقد تراوحت

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

المتوسطات الحسابية لها بين (3,892) و(4,089)، حيث حقق كل من بعد (دور نموذج الخطوط الثلاث) وبعد (إدارة المخاطر) أعلى متوسط حسابي بالتساوي بلغ (4,089) وانحراف معياري قدره (0,483) لبعد دور نموذج الخطوط الثلاث و(0,539) لبعد إدارة المخاطر، ما يعكس درجة موافقة مرتفعة اتجاه هذين البعدين. يليهما بعد (تأثير ثقافة المؤسسة) وبعد (استخدام نظم المعلومات والاتصال) بمتوسط حسابي متساو بلغ (4,088) وانحراف معياري قدره (0,552) و(0,494) على التوالي. ثم بعد (المراقبة) بمتوسط حسابي بلغ (4,072) وانحراف معياري (0,593)، يليه بعد (المعلومات والاتصال) بمتوسط حسابي (4,067) وانحراف معياري (0,550).

كما سجل بعد (كفاءة الموارد البشرية) متوسط حسابي بلغ (4,059) وانحراف معياري قدره (0,561)، يليه بعد (جودة التدقيق الداخلي) بمتوسط حسابي بلغ (4,000) وانحراف معياري (0,755)، ثم بعد (أنشطة الرقابة) بمتوسط حسابي قدره (3,946) وانحراف معياري (0,526)، يليه بعد (تقييم المخاطر) بمتوسط حسابي بلغ (3,920) وانحراف معياري (0,608)، في حين حصل بعد (بيئة الرقابة) على أدنى متوسط حسابي بين الأبعاد المحسوبة بلغ (3,892) وانحراف معياري قدره (0,634)، وهو ما يشير إلى درجة موافقة مرتفعة كذلك اتجاه هذا البعد.

أما على مستوى المحاور العامة للاستبيان، فقد حصل محور (نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO) على متوسط حسابي بلغ (0,963) وانحراف معياري قدره (0,491)، يليه محور (فعالية نظام الرقابة الداخلية) بمتوسط حسابي بلغ (4,044) وانحراف معياري قدره (0,517)، مما يدل على درجة موافقة مرتفعة لدى أفراد العينة تجاه جميع محاور وأبعاد الاستبيان، وهو ما يؤكد أن المنظومة الرقابية بجميع أبعادها ومحاورها تحظى بتقييم إيجابي عام من قبل المبحوثين.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

المطلب الأول: اختبار وتحليل الفرضيات الفرعية ومناقشتها

الفرع الأول: عرض وتحليل ومناقشة الفرضية الفرعية الأولى

H0: لا تؤثر بيئة الرقابة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

H1: تؤثر بيئة الرقابة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر بيئة الرقابة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول 2_23: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
بيئة الرقابة وفق إطار COSO	0,768	0,590	61,784	0,000
فعالية نظام الرقابة الداخلية				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	1,609	5,127	0,000	
معامل الانحدار (a)	0,626	7,860	0,000	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,768) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية إيجابية قوية بين بيئة الرقابة وفق إطار COSO وفعالية نظام الرقابة الداخلية، مما يعني أن زيادة مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يرتبط بالزيادة في مستوى بيئة الرقابة وفق إطار COSO، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,590) وهو ما يدل على أن ما نسبته (59%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يفسرها مكون بيئة الرقابة وفق إطار COSO، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (61,784) بمستوى دلالة (0,000) وهي أصغر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار دال إحصائياً، ومنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبيئة الرقابة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,626) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى بيئة الرقابة وفق إطار COSO تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,626) في فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (1,609) وهو يمثل القيمة المتوقعة

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

ل فعالية نظام الرقابة الداخلية عندما يكون مستوى بيئة الرقابة وفق إطار COSO مساويا للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية قيمة الثابت.

ومنه فإن معادلة خط الانحدار هي:

$$Y = aX + b \quad \rightarrow \quad Y = 0,626X + 1,609$$

♦ مناقشة النتائج:

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية الأولى أي أنه: تؤثر بيئة الرقابة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

إذ تعزى القيمة الإيجابية (المعامل الانحدار: 0,626، معامل التحديد: 59.0%) إلى درجة وعي القيادة العليا للمؤسسات الاقتصادية الثلاث بأهمية بناء ثقافة رقابية مسؤولة، حيث ترجمت البيئة الرقابية في الواقع الميداني إلى التزام فعلي من قبل الخط الأول (الإدارات التشغيلية) بالنزاهة والكفاءة والقيم الأخلاقية أثناء تنفيذ المهام اليومية (ماذا يتطلب إطار COSO، مدعما بالخط الثاني عبر وضع أدلة واضحة للصلاحيات وتوزيع المسؤوليات. هذا الالتزام المشترك منع تشتت وتداخل الأدوار، ومكن المستويات التنظيمية من أداء مهامها الرقابية بوضوح؛ مما رفع من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

الفرع الثاني: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثانية

H0: لا يؤثر تقييم المخاطر وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية

H1: يؤثر تقييم المخاطر وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر تقييم المخاطر وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول 2_24: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
تقييم المخاطر وفق إطار COSO	0,642	0,412	30,178	0,000
فعالية نظام الرقابة الداخلية				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	1,905	4,836	0,000	
معامل الانحدار (a)	0,546	5,493	0,000	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,642) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية إيجابية متوسطة بين تقييم المخاطر وفق إطار COSO وفعالية نظام الرقابة الداخلية، مما يعني أن زيادة مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يرتبط بزيادة في مستوى تأثير مكون تقييم المخاطر وفق إطار COSO، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,412) وهو ما يدل على أن ما نسبته (41,2%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يفسرها مكون تقييم المخاطر وفق إطار COSO، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (30,178) بمستوى دلالة (0,000) وهي أصغر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار دال إحصائياً، ومنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ تقييم المخاطر وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,546) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى تقييم المخاطر وفق إطار COSO تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,546) في فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (1,905) وهو يمثل القيمة المتوقعة لـ فعالية نظام الرقابة الداخلية عندما يكون مستوى تقييم المخاطر وفق إطار COSO مساوياً للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية قيمة الثابت.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

ومنه فإن معادلة خط الانحدار هي: $Y = 0,546X + 1,905$ → $Y = aX + b$ مناقشة الفرضية :

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية الثانية أي أنه: يؤثر تقييم المخاطر وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

حيث يمكن إرجاع هذه النتيجة الإيجابية (معامل الانحدار: 0,546 ، معامل التحديد: 41.2%) إلى تفعيل أدوار الخط الثاني ميدانيا وبشكل منظم في المؤسسات الاقتصادية الثلاث. فالنتائج تثبت أن عملية تحديد وتحليل المخاطر المحاسبية والتشغيلية (ماذا يتطلب إطار COSO) لا تتم بشكل عشوائي، بل من خلال ممارسات تنظيمية خاصة يتولاها الخط الثاني لدعم الخط الأول؛ مما يسهم في التنبؤ بالانحرافات ووضع خرائط المخاطر، والتحوط لها قبل وقوعها. هذا التنسيق الميداني يؤدي لتشكيل جدار حماية استباقي يمنع تشتت المسؤوليات وبذلك الرفع من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثالث: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثالثة

H0: لا تؤثر أنشطة الرقابة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية

H1: تؤثر أنشطة الرقابة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر أنشطة الرقابة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول 2_25: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
أنشطة الرقابة وفق إطار COSO	0,809	0,654	81,407	0,000
فعالية نظام الرقابة الداخلية				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	0,911	2,599	0,013	
معامل الانحدار (a)	0,794	9,023	0,000	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,809) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية إيجابية قوية بين أنشطة الرقابة وفق إطار COSO وفعالية نظام الرقابة الداخلية، مما يعني أن زيادة مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يرتبط بالزيادة في مستوى تأثير مكون أنشطة الرقابة وفق إطار COSO، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,654) وهو ما يدل على أن ما نسبته (65,4%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى فعالية نظام

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

الرقابة الداخلية يفسرها مكون أنشطة الرقابة وفق إطار COSO، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (81,407) بمستوى دلالة (0,000) وهي أصغر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار دال إحصائياً، ومنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ أنشطة الرقابة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,794) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى أنشطة الرقابة وفق إطار COSO تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,794) في فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (0,911) وهو يمثل القيمة المتوقعة لـ فعالية نظام الرقابة الداخلية عندما يكون مستوى أنشطة الرقابة وفق إطار COSO مساوياً للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,013) يؤكد معنوية قيمة الثابت.

ومنه فإن معادلة خط الانحدار هي:

$$Y = aX + b \quad \rightarrow \quad Y = 0,794 + 0,911$$

♦ مناقشة النتائج:

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية الثالثة أي أنه: تؤثر أنشطة الرقابة على وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

وتعزى هذه النتيجة الإيجابية للأثر البالغ (0.794) والمساهمة العالية لمعامل التحديد التي بلغت (65.4%) في تفسير فعالية نظام الرقابة الداخلية إلى التكامل التطبيقي بين إطار COSO ونموذج الخطوط الثلاث داخل المؤسسات الاقتصادية (مؤسسة مطاحن ليطورال، مؤسسة السيانة الصناعية SOMIK، المؤسسة المينائية لسكيدة)، ويظهر ذلك من خلال تفعيل أدوار الخط الأول؛ حيث تبين التزام المصالح التنفيذية بالتطبيق والتوثيق اليومي للأنشطة (ماذا يجب أن ينفذ وفق COSO). ودعم أدوار الخط الثاني إذ أن التنسيق والوضوح في الأدوار يضمن متابعة الخط الأول وتوجيه الأنشطة الرقابية لسد الثغرات الرقابية، مما يمنع تشتت المسؤوليات.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

الفرع الرابع: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الرابعة

H0: لا تؤثر المعلومات والاتصال وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية

H1: تؤثر المعلومات والاتصال وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر تأثير المعلومات والاتصال وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول 2_26: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
تؤثر المعلومات والاتصال وفق إطار COSO	0,581	0,338	21,941	0,000
فعالية نظام الرقابة الداخلية				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	1,823	3,808	0,000	
معامل الانحدار (a)	0,546	4,684	0,000	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,581) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية إيجابية متوسطة بين تأثير المعلومات والاتصال وفق إطار COSO وفعالية نظام الرقابة الداخلية، مما يعني أن زيادة مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يرتبط بالزيادة في مستوى تأثير مكون المعلومات والاتصال وفق إطار COSO، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,338) وهو ما يدل على أن ما نسبته (33,8%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يفسرها مكون المعلومات والاتصال وفق إطار COSO، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (21,941) بمستوى دلالة (0,000) وهي أصغر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار دال إحصائياً، ومنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ تأثير المعلومات والاتصال وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,546) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى تأثير المعلومات والاتصال وفق إطار COSO تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,546) في فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (1,823) وهو يمثل القيمة المتوقعة لـ فعالية نظام الرقابة الداخلية عندما يكون مستوى تأثير المعلومات والاتصال وفق إطار COSO مساوياً للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية قيمة الثابت.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

ومنه فإن معادلة خط الانحدار هي:

$$Y = aX + b \rightarrow Y = 0,546X + 1,823$$

♦ مناقشة النتائج:

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية الرابعة أي أنه: تؤثر المعلومات والاتصال وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

وتعزى العلاقة الطردية الايجابية وقيمة معامل الانحدار: 0,546 إلى التوزيع التنظيمي الفعال لقنوات الاتصال والمعلومات بين الخطوط الثلاث ميدانيا، ويظهر ذلك من خلال الربط المستمر بين الخطين الأول والثاني؛ حيث تبين أن سرعة وسهولة تدفق البيانات سمحت للخط الأول برفع تقاريره بصورة فورية للخط الثاني، مما يسرع كشف الانحرافات والمخاطر في الوقت المناسب. وهذا التناسق العملي في نقل المعلومات هو الذي يؤدي إلى تحسين نظام الرقابة الداخلية وتحقيق فعاليته.

الفرع الخامس: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية الخامسة

H0: لا تؤثر المراقبة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية

H1: تؤثر المراقبة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر تؤثر المراقبة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول 2_27: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
تؤثر المراقبة وفق إطار COSO	0,739	0,546	51,675	0,000
فعالية نظام الرقابة الداخلية				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	1,421	3,854	0,000	
معامل الانحدار (a)	0,644	7,189	0,000	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,739) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية إيجابية قوية بين تؤثر المراقبة وفق إطار COSO و فعالية نظام الرقابة الداخلية، مما يعني أن زيادة مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يرتبط بزيادة في مستوى تؤثر المراقبة وفق إطار COSO، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,546) وهو ما يدل على أن ما نسبته (54,6%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يفسرها

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

مكون المراقبة وفق إطار COSO، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (51,675) بمستوى دلالة (0,000) وهي أصغر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار دال إحصائياً، ومنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ تأثير المراقبة وفق إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,644) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى تأثير المراقبة وفق إطار COSO تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,644) في فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (1,421) وهو يمثل القيمة المتوقعة لـ فعالية نظام الرقابة الداخلية عندما يكون مستوى تأثير المراقبة وفق إطار COSO مساوياً للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية قيمة الثابت.

ومنه فإن معادلة خط الانحدار هي:

$$Y = aX + b \rightarrow Y = 0,644X + 1,421$$

♦ مناقشة النتائج:

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية الخامسة أي أن: المراقبة وفق إطار COSO تؤثر على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

وتعزى العلاقة الارتباطية الطردية والقوية إلى أثر معامل التحديد المقدر بـ 0,644 إلى تفعيل الدور الرقابي المستقل للخط الثالث كآلية أساسية لمتابعة وتقويم الأداء ميدانياً، ويظهر هذا من خلال المتابعة المستمرة ودعم الخططين الأول والثاني؛ إذ تشير النتائج أن عمليات التقييم المستمر والمنظم لأنظمة الرقابة (ماذا يجب أن نطبق وفق COSO)، يتم تنفيذها من قبل التدقيق الداخلي بحيادية وتفويض واضح، مما يسمح باكتشاف فجوات الامتثال وتصحيحها في الحال. وكذلك تظهر من خلال ضمان موثوقية التقارير المرفوعة للإدارة العليا، حيث أن قوة نشاط المراقبة ميدانياً تضمن بالضرورة جودة التغذية العكسية الموجهة للإدارة العليا، مما يدعم اتخاذ القرارات التصحيحية ويمنع تشتت المسؤوليات الرقابية بين المديريات والوحدات التنفيذية. وأن تفعيل عنصر المراقبة ميدانياً يضمن التزام الخطوط الأخرى، ومنه يساهم في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

الفرع السادس: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الفرعية السادسة

H0: لا تؤدي جودة التدقيق الداخلي دوراً وسيطاً في العلاقة بين تطبيق مكونات إطار COSO وتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية

H1: تؤدي جودة التدقيق الداخلي دوراً وسيطاً في العلاقة بين تطبيق مكونات إطار COSO وتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر جودة التدقيق الداخلي على فعالية نظام الرقابة الداخلية، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول 2_28: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
جودة التدقيق الداخلي	0,761	0,579	59,157	0,000
فعالية نظام الرقابة الداخلية				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	1,962	7,120	0,000	
معامل الانحدار (a)	0,521	7,691	0,000	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,761) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية إيجابية قوية بين جودة التدقيق الداخلي وفعالية نظام الرقابة الداخلية، مما يعني أن زيادة مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يرتبط بزيادة في مستوى جودة التدقيق الداخلي، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,579) وهو ما يدل على أن ما نسبته (57,9%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية تفسرها جودة التدقيق الداخلي، أما النسبة الباقية فتعزى لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (59,157) بمستوى دلالة (0,000) وهي أصغر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار دال إحصائياً، ومنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الداخلي على فعالية نظام الرقابة الداخلية عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,521) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى جودة التدقيق الداخلي تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,521) في فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (1,962) وهو يمثل القيمة المتوقعة لـ

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

فعالية نظام الرقابة الداخلية عندما يكون مستوى جودة التدقيق الداخلي مساويا للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية قيمة الثابت.

$$Y = aX + b \rightarrow Y = 0,521X + 1,962 \text{ هي: الانحدار خط}$$

* مناقشة النتائج:

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية السادسة أي أنه: تؤدي جودة التدقيق الداخلي دورا وسيطا في العلاقة بين تطبيق مكونات إطار COSO وتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.

وتعود هذه النتيجة والقوة التفسيرية لمتغير جودة التدقيق الداخلي (معامل التحديد 57.9%)، إلى أن التدقيق الداخلي يمثل الأداة التنظيمية التي تربط وتحول مكونات إطار COSO من نظرية إلى كفاءة عملية، حيث يظهر دوره الوسيط ميدانيا في تفعيل الخط الثالث كقناة تقييمية وتحسينية؛ إذ أن التزام المؤسسات بإطار COSO يوفر الهيكل والأدلة، أما جودة وأداء الخط الثالث (التدقيق الداخلي) باستقلالية تامة هي التي تضمن فحص وسلامة هذا التطبيق في الخط الأول والثاني، ومن ثم تقديم مجموعة من التوصيات التي يساهم في منه الثغرات الرقابية قبل حدوثها. وكذلك تظهر من خلال تأمين التغذية العكسية للإدارة العليا، حيث يعكس الأثر المعنوي المقدر ب(0,521) أن جودة ممارسات التدقيق الداخلي تضمن للإدارة العليا التحقق من كفاءة البيئة الرقابية، تقييم المخاطر والأنشطة اليومية التي يتم تنفيذها، مما يرفع تلقائيا من فعالية النظام الرقابي.

الفرع السابع: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية السابعة

H0: لا يعد دمج نموذج الخطوط الثلاثة 2020 إطارا تفسيريا لتطبيق إطار COSO بما يحقق فعالية نظام الرقابة الداخلية

H1: يعد دمج نموذج الخطوط الثلاثة 2020 إطارا تفسيريا لتطبيق إطار COSO بما يحقق فعالية نظام الرقابة الداخلية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر دمج نموذج الخطوط الثلاثة 2020 على فعالية نظام الرقابة الداخلية، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول 2_29: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
دمج نموذج الخطوط الثلاثة 2020	0,571	0,326	20,798	0,000
فعالية نظام الرقابة الداخلية				

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

Sig	قيمة (T)	القيمة	/
0,008	2,806	1,547	الثابت (b)
0,000	4,561	0,611	معامل الانحدار (a)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

من خلال الجدول رقم (29_2) نلاحظ أن قيمة الدلالة المحسوبة SIG لنموذج الانحدار قد بلغت (0.000)، وهي أقل من القيمة الاحتمالية المقدرة ب(0.05)، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية المقابلة لمعامل الانحدار المتعلق بالنموذج الذي تم دمجها قد بلغت (0.000)، وقدرت قيمة الدلالة المعنوية للثابت ب(0.008)، وهي قيم دالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 5%.

ويلاحظ أن معامل الارتباط الإجمالي R بين المتغيرين قد بلغ (0.571)، مما يشير إلى علاقة ارتباطية إيجابية قوية. وينعكس هذا الأثر بوضوح من خلال معامل التحديد الذي بلغ (0.326)، وهو ما يدل على أن ما نسبته (32.6%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يفسرها دمج نموذج الخطوط الثلاث، وتعزى النسبة المتبقية (67.4%) إلى عوامل أخرى خارج النموذج. وقد تدعم ذلك بقيمة F المحسوبة البالغة (20.798) وقيمة T البالغة (4.561).

ويعزى هذا الأثر ميدانياً إلى أن دمج نموذج الخطوط الثلاث؛ يضمن تحديد واضح للمسؤوليات بين الإدارة التشغيلية، إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي. فمن خلال التنسيق بين هذه الخطوط يكتسب إطار COSO مرونة قوية ويمنع تداخل الصلاحيات والمهام

♦ مناقشة النتائج:

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية السابعة أي أنه: **يعد دمج نموذج الخطوط الثلاثة 2020 إطاراً تفسيرياً لتطبيق إطار COSO بما يحقق فعالية نظام الرقابة الداخلية.**

تستمد هذه النتيجة قيمتها الإيجابية من الأثر المعنوي المقدر ب(0.66) من كون أن نموذج الخطوط الثلاث يمثل ترجمة هيكلية وعلمية لمتطلبات إطار COSO النظرية، حيث يظهر التكامل بينهما ميدانياً من خلال فصل المهام والمسؤوليات؛ إذ تثبت النتائج التي تحصلنا عليها من تحليلنا للبيانات التي تحصصت للمؤسسات الثلاث أنها تطبق الرقابة الداخلية بمرونة، بتوزيعها بوضوح حيث يلتزم الخط الأول بتنفيذ الرقابة، ويتولى الخط الثاني توجيه الممارسات وضمان الإمتثال، في حين أن الخط الثالث يوفر تقييماً مستقلاً وموضوعياً للنظام الرقابي ككل. كما أنه يحقق المساءلة والحوكمة، إذ يعكس هذا الأثر وضوح من المسؤول عن ماذا وفق التحديث الأخير للنموذج قد منع تداخل الصلاحيات وفجوات الإشراف، مما أدى مباشرة إلى تحصين بيئة العمل تحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

وبناءً على هذا فإن دمج نموذج الخطوط الثلاث يوفر هيكل تنظيمي مرن، يساعد في تجسيد مكونات إطار COSO ميدانياً.

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

المطلب الثاني: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية العامة

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمكونات إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمكونات إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر مكونات إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول 2_30: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
مكونات إطار COSO	0,859	0,738	120,986	0,000
فعالية نظام الرقابة الداخلية				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	0,460	1,400	0,169	
معامل الانحدار (a)	0,904	10,999	0,000	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,859) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية إيجابية قوية بين مكونات إطار COSO وفعالية نظام الرقابة الداخلية، مما يعني أن زيادة مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يرتبط بزيادة في مستوى مكونات إطار COSO، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,738) وهو ما يدل على أن ما نسبته (73,8%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية تفسرها مكونات إطار COSO، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (120,986) بمستوى دلالة (0,000) وهي أصغر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار دال إحصائياً، ومنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمكونات إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,904) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى مكونات إطار COSO تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,904) في فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (0,460) وهو يمثل القيمة المتوقعة لفعالية نظام الرقابة الداخلية عندما يكون مستوى مكونات إطار COSO مساوياً للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,169) ما يدل على عدم معنوية قيمة الثابت.

ومنه فإن معادلة خط الانحدار هي:

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

$$Y = aX + b \rightarrow Y = 0,904X$$

♦ مناقشة النتائج:

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية العامة أي أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمكونات إطار COSO على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

وتعزى هذه النتيجة إلى أن مكونات نظام الرقابة الداخلية لاتعمل ميدانيا بشكل منفصل، بل تكمل بعضها البعض من خلال توزيع أدوار المراقبة والحوكمة بين الخطوط الثلاث داخل المؤسسات الاقتصادية؛ إذ يظهر هذا التكامل والتنسيق بينها من خلال أدوار الخط الأول والثاني حيث أن نجاح تطبيق بيئة الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر والأنشطة الرقابية يعود إلى قيام الخط الأول (الإدارات التشغيلية) بالتنفيذ اليومي المستمر، بدعم وإشراف من الخط الثاني (إدارة المخاطر والامتثال) لمنع الأخطاء وتداخل المسؤولين والصلاحيات. ويظهر كذلك من خلال المتابعة والتقييم الذي يمارسه الخط الثالث مما يتيح رفع تقارير دقيقة للإدارة العليا تضمن معالجة الانحرافات وتصحيحها فور حدوثها. وبناء على ذلك؛ تثبت هذه النتيجة أن النظرة الشاملة والتطبيق المتكامل لإطار COSO هما أساس نجاح النظام الرقابي في المؤسسات الثلاث (مؤسسة مطاحن ليطورال، مؤسسة السيانة الصناعية SOMIK، المؤسسة المينائية لسكيدة).

الفصل الثاني:..... الدراسة التطبيقية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وفق إطار COSO

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذه الدراسة التطبيقية إبراز مدى مساهمة تطبيق مكونات إطار COSO في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية وفق عوامل تنظيمية محددة، حيث قمنا في المبحث الأول بإجراء دراسة حالة للهياكل التنظيمية والممارسات الرقابية لثلاث مؤسسات بولاية سكيكدة (مؤسسة مطاحن ليطورال، مؤسسة السيانة الصناعية SOMIK، المؤسسة المينائية لسكيكدة). أما في المبحث الثاني اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أداة الإستبيان مجزأة إلى عدة محاور متعلقة بمكونات إطار COSO، فعالية نظام الرقابة الداخلية وعدة مداخل حديثة تساهم في تفعيل الرقابة الداخلية.

حيث توصلت الدراسة في مبحثها الأول إلى وجود تباين في الهياكل التنظيمية بين المؤسسات الثلاث وهو ما يصنع farka ميدانيا، إذ تميزت شركة SOMIK بنضج حوكمتها وربطها لخلية التدقيق مباشرة بالإدارة العليا، أما المؤسسة المينائية فتميزت ببيئة رقابية وأنظمة رقابية متطورة تتلاءم مع حجمها وحساسية نشاطها السيادي، في حين أن مؤسسة مطاحن ليطورال وجد بها ثغرات تنظيمية تتعلق بدمج بعض الوظائف المتعارضة.

أما المبحث الثاني المتعلق بالدراسة الميدانية فقد أظهرت نتائجه إلى أن تطبيق مكونات إطار COSO من شأنه أن يساهم في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية، كما أن لجودة التدقيق الداخلي دورا وسيطا يؤدي لتحقيق مستويات كفاءة أعلى في الرقابة الداخلية. وأكدت الدراسة كذلك على أن دمج نموذج الخطوط الثلاث يمثل إطارا تفسيريا وتنظيميا؛ إذ يضمن فصل وتحديد المسؤوليات بين الإدارة التشغيلية وإدارة المخاطر والتدقيق الداخلي، ما يدعم تطبيق مكونات إطار COSO لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.

خاتمة

خاتمة:

يمثل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO الركيزة الأساسية لضمان كفاءة الأداء التشغيلي والمالي للمؤسسات الاقتصادية وحماية أصولها من أي مخاطر أو تهديدات محتملة. وقد هدفت دراستنا هذه بشكل أساسي إلى إجراء تقييم علمي وميداني لأثر تطبيق مكونات الإطار في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية، مع توضيح الآليات التنظيمية والمفسرة لهذه العلاقة والمتمثلة في جودة التدقيق الداخلي ودور نموذج الخطوط الثلاث (2020).

وبناء على مخرجات الدراسة الاستشرافية ومخرجات التحليل الإحصائي لبيانات دراستنا الميدانية،

أولاً: تقييم فرضيات الدراسة

بناء على مخرجات التحليل الإحصائي للمؤسسات الثلاث (مطاحن ليطورال، صوميك، والمؤسسة المينائية)، نلخص الفصل في فرضيات الدراسة كالتالي:

➤ **قبول الفرضية الرئيسية:** إذ أثبتت الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمكونات إطار COSO في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية عند مستوى دلالة إحصائي $(\alpha \leq 0.05)$ حيث بلغت القوة التفسيرية للمكونات مجتمعة (73,8%)، بأثر إيجابي قوي معامل ارتباطه $(R=0.859)$.

➤ **قبول الفرضية الفرعية الأولى (بيئة الرقابة):** حيث ثبت وجود أثر معنوي لبيئة الرقابة في تحقيق الفعالية بمستوى دلالة أقل من (0.05)، حيث ساهمت القوانين الأخلاقية ونزاهة الإدارة في وضع حجر الأساس للنظام الرقابي.

➤ **قبول الفرضية الفرعية الثانية (تقييم المخاطر):** أكدت النتائج الإحصائية وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمكون تقييم المخاطر، حيث يساهم التحديد الاستباقي للمخاطر في منع حدوث الانحرافات والثغرات الرقابية.

➤ **قبول الفرضية الفرعية الثالثة (أنشطة الرقابة):** حققت هذه الفرضية أثراً إيجابياً دال إحصائياً، حيث ساهمت إجراءات الفصل بين المهام والمطابقات اليومية في حماية أصول المؤسسة.

➤ **قبول الفرضية الفرعية الرابعة (المعلومات والاتصال):** حققت أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية، إذ أن التدفق السريع للبيانات وبالدقة المطلوبة من شأنه توفير قاعدة متينة لاتخاذ القرارات وتسهيل الرقابة الذاتية والفورية.

➤ **قبول الفرضية الفرعية الخامسة (المراقبة):** أظهرت نتائج هذه الفرضية أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية، حيث تساهم عمليات التقييم في كشف مكامن القوة ونقاط الضعف وتصحيحها فوراً.

➤ **قبول الفرضية الفرعية السادسة (الأثر الوسيط لجودة التدقيق الداخلي):** حيث أثبتت النتائج الإحصائية أن جودة التدقيق الداخلي تؤدي دورها الوسيط والذي يساهم في تفعيل وتطوير العلاقة بين تطبيق لمكونات الإطار وتحقيق الفعالية.

➤ قبول الفرضية الفرعية السابعة (دور نموذج الخطوط الثلاث كإطار تفسيري): حيث تأكد أن دمج نموذج الخطوط الثلاث يعد إطاراً تفسيرياً لتطبيق مكونات إطار COSO بما يحقق فعالية نظام الرقابة الداخلية؛ حيث بلغت القدرة التفسيرية لدمج هذا النموذج (32.6%)، وأثر إيجابي معنوي بلغ (0.611) يعود لتكامل أدوار الخطوط الثلاث.

ثانياً: عرض نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى نتائج نبرزها فيما يلي:

النتائج النظرية:

- يشكل إطار COSO الركيزة الموضوعية والمعيارية التي تحدد المتطلبات الوظيفية والإجرائية (ماذا نطبق؟) عبر مكوناته الخمسة ومبادئه السبعة عشر (17)، والتي تضمن وضع القواعد الأساسية للضبط والرقابة ومنع الانحرافات.
- تقاس فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO من خلال تقديم تأكيد معقول، حول خمسة مؤشرات قياس أساسية هي: تحقيق الأهداف التشغيلية، ضمان موثوقية التقارير المالية، الالتزام بالقوانين والنظم الرقابية، والقدرة على تقليل الأخطاء والغش، والتحكم في المخاطر وإدارتها.
- لا تعمل متطلبات COSO بمعزل عن المداخل والمحددات التنظيمية للمؤسسة، بل تتأثر وتتكامل مع: جودة التدقيق الداخلي، كفاءة الموارد البشرية، ثقافة المؤسسة (حجمها، قطاع نشاطها، وخبرة إدارتها)، واستخدام نظم المعلومات والاتصال، بالإضافة إلى إدارة المخاطر.
- يوفر نموذج الخطوط الثلاثة لسنة 2020 الهيكل التشغيلي الذي يحدد بدقة توزيع المسؤوليات والصلاحيات (من يطبق وبأي صلاحيات؟)، بناء على مبادئ الحوكمة والمساءلة والمواظمة، مانعاً تداخل الصلاحيات بين الوظائف الرقابية والتنفيذية.

النتائج التطبيقية

- أثبتت الدراسة الاستكشافية لهياكل (ليطورال، صوميك، المؤسسة المينائية) وجود تباين نسبي في توزيع الصلاحيات، إلا أن هناك إدراك جماعي بأهمية الفصل بين الأدوار التنفيذية، والأدوار الرقابية لضمان سلامة التطبيق.
- تبين ميدانياً أن فاعلية معايير COSO الخمسة ومبادئه السبعة عشر، لا تتحقق بمعزل عن البيئة التنظيمية وتوزيع المسؤوليات؛ إذ تظل المخرجات النظرية للإطار مجرد حبر على ورق ما لم تسندها بنية تشغيلية واضحة كالتي يقدمها نموذج الخطوط الثلاثة.
- تتدخل جودة التدقيق الداخلي كخط دفاع ثالث ومستقل لتمثل المحرك التقييمي الحاسم، حيث يضمن استقلالها ومؤهلاتها المهنية وكفاءة أفرادها كشف الثغرات ورفع التقارير المباشرة، مما يحول الإجراءات الرقابية الروتينية إلى كفاءة ميدانية مستدامة.

➤ يركز التأثير الإجمالي لمكونات COSO على فعالية الرقابة الداخلية على التكامل والانسجام التام بين خطوط الدفاع الثلاثة، وهو ما فسرتة القدرة التفسيرية العالية جداً للنموذج الإحصائي المقبول عند مستوى دلالة (0.000) حيث بلغت نسبة التفسير 73.8%، وهي نسبة تعكس ميدانياً عمق التلاحم بين شمولية الإطار النظري ودقة التنفيذ الهيكلي.

ثالثاً: توصيات الدراسة

بناءً على نتائج الدراسة والنقائص المرصودة ميدانياً في المؤسسات الثلاث، نتقدم بالتوصيات التالية:

- إعادة صياغة الهياكل التنظيمية وفق نموذج الخطوط الثلاثة (2020)، بالتركيز على الفصل الصارم والواضح بين مهام الخط الأول (الإدارات التشغيلية) والخط الثاني (وظائف الامتثال وإدارة المخاطر) لتجنب تداخل الصلاحيات.
- يجب تفعيل الدور الوسيط لجودة التدقيق الداخلي، عبر منح وظيفة التدقيق الداخلي التبعية الإدارية والتنظيمية المباشرة لأعلى سلطة حوكمة (مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق)، وتوفير الموارد المالية والبشرية المؤهلة لضمان استقلاليته
- ضرورة الالتزام المستمر للإدارة العليا للمؤسسة بتبني وتحديث مبادئ إطار COSO ومواكبة مختلف التعديلات لسد الثغرات وتجنب وقوع المخاطر.
- تخصيص برامج تدريبية مستمرة للموظفين، المحاسبين، المدققين والإداريين، لزيادة الوعي لديهم فيما يخص الثقافة الرقابية وإدارة المخاطر.
- تحديث نظام تقييم المخاطر كل مرة وباستمرار.
- يجب تعزيز الأنشطة الرقابية بتفعيل الصلاحيات والأذونات الإلكترونية المبرمجة في الأنظمة المحاسبية وأنظمة المخازن والصفقات لتفادي التلاعبات.
- تطوير نظم معلومات حديثة لضمان أمن البيانات المالية وسرعة تدفقها، لتحقيق التقييم الدوري وضمان الرقابة الفورية والمستمرة.

رابعاً: آفاق الدراسة.

- مامدى تطبيق نموذج دراستنا الحالية في القطاع المصرفي نظراً لخصوصيته؟
- دراسة أثر الذكاء الاصطناعي على جودة التدقيق الداخلي كمتغير وسيط لتفعيل نظام الرقابة الداخلية.
- أثر التنسيق بين مستويات نموذج الخطوط الثلاث على جودة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية.

قائمة المراجع

1. الكتب:

- شحاتة السيد شحاتة، "دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية الأمريكية"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014.
- عطا الله أحمد سويلم الحساب، "التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية"، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- كيموش بلال، "التدقيق البنكي"، الطبعة الأولى، دار حميثرا للنشر، القاهرة، مصر، 2022.
- عبد الوهاب نصر علي، "معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الإصدارات الدولية"، دار التعليم الجامعي الإسكندرية، مصر، 2015-2016.

2. الأطروحات والمذكرات الجامعية:

- بولفراخ سارة، "دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات"، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس 1، الجزائر، 2022-2023.
- صفاء سيف الدين إبراهيم حداد، "مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2025.
- عبد السلام خميس بدوي، "أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.
- كايد محمد، محمد الطنبور، "العوامل المؤثرة على فعالية نظام الرقابة الداخلية"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2020.
- كشاط منى، "تطور واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2018-2019.
- لوجاني وسيلة، "تأثير ثقافة المؤسسة على أداء الكفاءات البشرية المساهمة في تحقيق الميزة التنافسية"، دراسة نظرية، جامعة الجزائر، الجزائر.

- محيوت نسيم، "دراسة أثر إرساء الإطار التصوري في نظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019-2020.
- مزياني نورالدين، "تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية"، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2012-2013.
- هشام صلاح الدين شتاتحة، "تحقق رضا العميل الخارجي من خلال كفاءة الموارد البشرية في المؤسسات الخدمية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، الجزائر، 2021-2022.

3. المقالات والمجلات العلمية:

- ابراهيم صبيعات ومحمد براق، "دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة المجاهد حميدي مبارك"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد 19، 2018.
- العيد محمد وآخرون، "دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتدعيم الكفاءة والفعالية للمؤسسة الاقتصادية"، مجلة الاقتصاد والأعمال، العدد 14، 2015.
- عبد الناصر مفتاح محمد، "تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية باستخدام نموذج COSO"، المجلة الافريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، كلية التجارة، جامعة الزيتونة، ليبيا، المجلد 3، العدد 4، 2024.
- كبلوتي حمزة وشيخي بلال، "مدى تطبيق المؤسسة الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO"، مجلة مجاميع المعرفة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، المجلد 07، العدد 01 مكرر، 2021.
- كشاط منى، "تدقيق الثقافة التنظيمية وخصوصيتها ضمن المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي"، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، المجلد 2، العدد 2، 2021.
- لعروسي قرين زهرة، "أهمية إدارة المخاطر في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة حالة لشركة صناعة الغرانيت والخرسانة ش ذ م م agflolux بالمسيلة"، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، 2021.
- لويزة بهاز وآخرون، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المركز الجامعي بأفلو، المجلد 01، العدد 02، 2019.

- ملوكي عمرو وآخرون، "أثر الثقافة التنظيمية على الإبداع الإداري - دراسة ميدانية لعينة من موظفي الإدارة بالمؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب، عنابة"، مجلة الاقتصاد الصناعي، الجزائر، 2018.
- يخلف صفية، سايح جبور علي، "متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات"، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 01، العدد 02، 2019.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Pierre Cauvin, « Chapitre 6. Modèles du groupe », dans: La cohésion des équipes : Pratique du team building, ESF Sciences humaines, 2018, disponible sur : <https://shs.cairn.info/la-cohesion-des-equipes--9782710131229-page-57>
- The Institute of Internal Auditors, "Le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise", 2004, disponible sur : www.ifaci.com

ثالثاً: المواقع الإلكترونية

- موقع لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريديواي (COSO): متوفر على الرابط: www.coso.org
- موقع معهد المدققين الداخليين (IIA): متوفر على الرابط: www.theiia.org

الملاحق

الملحق رقم (1): الإستبانة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955_سكيكدة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

تخصص : محاسبة و تدقيق

الموضوع : إستبيان بحث أكاديمي

يندرج هذا الإستبيان ضمن دراسة أكاديمية تهدف إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات

الإقتصادية وفق إطار COSO، من خلال فحص مستوى تطبيق مكوناته الخمسة وتحليل علاقتها بفعالية

النظام. مع الأخذ بعين الإعتبار بعض العوامل التنظيمية المفسرة.

نرجو منكم الإجابة بكل موضوعية، علما أن جميع المعلومات ستُستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وبسرية

تامة.

تحت إشراف :

د.عمارة مريم

من إعداد الطالبتين :

مشري حنان

رواق مروة

COSO: (Committee of Sponsoring Organization the Treadway Commission) هو

إطار عالمي متكامل، يهدف لمساعدة المنظمات في تقييم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحد من الإحتيال.

نظام الرقابة الداخلية وفق COSO: هي عملية مستمرة منظمة تتألف من خمسة مكونات مترابطة (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال وأنشطة المتابعة)، مصممة لضمان موثوقية التقارير والالتزام بالقوانين.

فعالية نظام الرقابة الداخلية: هي الحالة التي تُوفر فيها الضوابط الرقابية تأكيدًا معقولاً بأن الأهداف المؤسسية (العملياتية، المالية والامتثالية) قد تم تحقيقها بكفاءة، مع تقليل المخاطر إلى أدنى مستوى مقبول.

المحور الأول: معلومات تعريفية

يرجى التكرم بملء البيانات التالية بوضع علامة (x) أمام الخيار المناسب.

1 جهة العمل (إسم المؤسسة):

.....

2 المستوى الوظيفي:

إداري ☐ محاسب ☐ مدير مالي ☐ مدقق داخلي ☐ مسؤول رقابة ☐

أخرى (أذكر).....

3 سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

المحور الثاني:

البعد الأول: بيئة الرقابة يحل هذا البعد مدى إلتزام المؤسسة بالمتطلبات الأخلاقية والمهنية وقياس إستقلالية الإشراف.

رقم	العبارات	أعارض بشدة	أعارض	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	تلتزم الإدارة العليا بالنزاهة في ممارسة الأعمال.					
2	تلتزم الإدارة العليا بالمعايير الأخلاقية في كافة ممارساتها المهنية.					
3	يوجد هيكل تنظيمي يحدد السلطة والمسؤوليات بشكل واضح لضمان الفصل بين المهام المتعارضة.					
4	تتبنى المؤسسة معايير واضحة للكفاءة والنزاهة عند توظيف العاملين بما يدعم نظام الرقابة الداخلية.					
5	يتمتع مجلس الإدارة بدرجة كافية من الإستقلالية لممارسة دوره الرقابي.					
6	يتم مساءلة الأفراد عن أي تقصير في إلتزاماتهم الرقابية لضمان تحقيق الأهداف بكفاءة.					
7	تفويض السلطات والمسؤوليات المناسبة في سبيل تحقيق الأهداف.					

البعد الثاني: تقييم المخاطر

يستهدف هذا البعد قياس القدرة الإستباقية للمؤسسة في تشخيص التهديدات وتحليلها للمخاطر وتقييم

مرونة سجل مخاطرها مع التغيرات في البيئة الداخلية.

رقم	العبارات	أعارض بشدة	أعارض	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	تُحدد الأهداف التشغيلية والمالية بوضوح لتسهيل تشخيص المخاطر.					
2	وجود آلية فعالة لتحليل المخاطر وتقييم احتمال تكرارها وتحديد أثارها.					
3	يتم تحديث سجل المخاطر بشكل دوري بما يتوافق مع التغيرات في البيئة الداخلية.					
4	الأخذ بعين الاعتبار إمكانية حدوث إحتيال في تقييم المخاطر التي تهدد تحقيق الأهداف(تقييم خطر الإحتيال).					
5	تحديد وتقييم التغيرات التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية.					

البعد الثالث: أنشطة الرقابة.

يقيس هذا البعد مدى فاعلية الضوابط الوقائية والإكتشافية ، ومدى مساهمة الفصل بين المهام المتعارضة في الحد من الانحرافات.

رقم	العبارات	أعارض بشدة	أعارض	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	إعتماد إجراءات صارمة للفصل بين المهام المتعارضة لضمان الرقابة التلقائية.					
2	وجود ضوابط رقابية تقنية فعالة لحماية المعلومات والبيانات.					
3	القيام بعمليات الجرد دوريًا والمطابقة بين السجلات والوثائق.					
4	تطوير أنشطة الرقابة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف.					
5	يتم إعتماد نظام موافقات متعدد المستويات على العمليات الحساسة.					
6	توجد إجراءات رقابية وقائية للحد من الأخطاء والغش.					
7	تعتمد المؤسسة تدابير إستكشافية للحد من الانحرافات.					

البعد الرابع: المعلومات والاتصال.

يقيم هذا البعد جودة تدفق البيانات من خلال تقييم ما إذا كانت البيانات تصل لمختلف المستويات الإدارية بالسرعة والمدة الزمنية الملائمة.

رقم	العبارات	أعارض بشدة	أعارض	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	وجود قنوات إتصال فعالة لتبادل المعلومات بين مختلف المستويات الإدارية.					
2	يتم تبليغ الموظفين بالتعليمات والسياسات الجديدة بانتظام.					
3	يوفر نظام المعلومات تقارير دقيقة في الوقت المناسب لدعم القرارات الرقابية.					
4	وجود آليات واضحة لتبادل المعلومات مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل الجوهرية التي تؤثر على سلامة المنظومة الرقابية.					

البعد الخامس: المراقبة:

يستهدف البعد تقييم آليات المتابعة الدورية والمستمرة لفعالية النظام الرقابي، مع قياس كفاءة الطرق المتبعة في معالجة وتصحيح الانحرافات المكتشفة.

رقم	العبارات	أعارض بشدة	أعارض	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	يتم تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري ومستمر لضمان تحسينه.					
2	يتم إستغلال نتائج عمليات المراقبة المستمرة في تحسين السياسات الرقابية وتطويرها.					
3	إبلاغ الإدارة العليا فور إكتشاف أي ثغرات أو قصور في النظام الرقابي.					
4	يتم تنفيذ التوصيات الرقابية لضمان التصحيح الفعلي للانحرافات وعدم تكرارها					

المحور الثالث: فعالية نظام الرقابة الداخلية.

يستهدف هذا المحور قياس جودة مخرجات النظام الرقابي المعتمد، من خلال تحليل عدة معايير أهمها تحقيق الأهداف التشغيلية، موثوقية التقارير المالية و الإمتثال للقوانين والنظم الرقابية.

رقم	العبارات	أعارض بشدة	أعارض	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	يساهم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة في تحقيق الأهداف التشغيلية.					
2	يساهم نظام الرقابة الداخلية في إعداد تقارير مالية تتميز بالموثوقية.					
3	تلتزم المؤسسة بكافة القوانين واللوائح التنظيمية المعمول بها.					
4	يسهم نظام الرقابة الداخلية في الكشف المبكر والتقليل من الأخطاء بفعالية.					
5	يعمل النظام على التحكم في المخاطر وإبقائها ضمن المستويات المقبولة بما يضمن تحقيق الأهداف التشغيلية.					

المحور الرابع: مداخل تجسيد فعالية نظام الرقابية الداخلية وفق إطار COSO

في هذا المحور سيتم تحليل المتغيرات التنظيمية المفسرة للفعالية مع تقييم الدور الوسيط لها.

البعد الأول: جودة التدقيق الداخلي.

يقيس هذا البعد مدى استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي ودقة وموضوعية تقاريرها، وأثر تنفيذ توصياتها في تعزيز نظام الرقابة.

رقم	العبارات	أعارض بشدة	أعارض	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	التدقيق الداخلي يتمتع بالإستقلالية والموضوعية.					
2	تتسم تقارير التدقيق الداخلي بالدقة والموضوعية، وتساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية.					
3	يتم تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي بشكل فعال لتعزيز نظام الرقابة.					

البعد الثاني: كفاءة الموارد البشرية.

هذا البعد يقيم مدى مواءمة المهارات الفنية لدى الموظفين مع المتطلبات الرقابية، وأثر هذه المهارات في تحسين أداءهم للأنشطة الرقابية.

رقم	العبارات	أعارض بشدة	أعارض	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	يتمتع فريق الرقابة بالمهارات والخبرات الكافية لضمان تطبيق فعال لنظام الرقابة الداخلية.					
2	يتم تكوين وتدريب الموظفين لتطوير مهاراتهم في مجال الرقابة.					
3	كفاءة الموظفين تؤثر بشكل مباشر في تحسين جودة تنفيذ أنشطة الرقابة.					

البعد الثالث: تأثير ثقافة المؤسسة.

يقيس هذا البعد دور ثقافة المؤسسة في تشجيع الانضباط الرقابي، من خلال تحليل أثر كل من حجم المؤسسة وخبرة الإدارة العليا في تعزيز قدرة النظام الرقابي على تحقيق أهداف.

رقم	العبارات	أعارض بشدة	أعارض	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	تشجع ثقافة المؤسسة على الإلتزام والانضباط في تطبيق نظام الرقابة الداخلية.					
2	يؤثر حجم المؤسسة على القدرة في تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.					
3	خبرة الإدارة العليا تعزز من فعالية الرقابة الداخلية.					

البعد الرابع: استخدام نظم المعلومات والاتصال يستهدف البعد تحليل مدى مساهمة التقنيات الحديثة في تعزيز سرعة وسهولة الإستجابة للمخاطر ودقة العمليات الرقابية.

رقم	العبارات	أعارض بشدة	أعارض	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	تُحسن نظم المعلومات ومختلف التقنيات المستخدمة في المؤسسة من دقة وسرعة الرقابة الداخلية.					
2	تُسهل نظم المعلومات المتطورة من التنسيق والتعاون بين مختلف وحدات الرقابة مما يعزز سرعة الإستجابة للمخاطر.					
3	تدريب الموظفين على استخدام التقنيات الرقمية الحديثة يُسهم في رفع كفاءتهم في تنفيذ الرقابة.					

البعد الخامس: دور نموذج الخطوط الثلاث.

يحلل هذا البعد درجة التنسيق بين الإدارة التشغيلية،وظائف إدارة المخاطر و الإمتثال و التدقيق الداخلي لضمان شمولية الرقابة وتجنب تكرار المهام.

رقم	العبارات	أعارض بشدة	أعارض	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	تتحمل الإدارة التشغيلية(الخط الأول) مسؤولية مباشرة عن إدارة المخاطر وتطبيق الضوابط الرقابية اليومية					
2	تُمارس وظائف إدارة المخاطر والإمتثال (الخط الثاني) دوراً فعالاً في متابعة المخاطر وتصحيح الإنحرافات.					
3	يتمتع التدقيق الداخلي(الخط الثالث)بإستقلالية وموضوعية تامة في تقييم كفاءة الممارسات الرقابية ورفع تقاريره للإدارة العليا.					
4	يوجد تنسيق واضح بين الخطوط الثلاث يساهم في سد الفجوات الرقابية ويمنع تكرار المهام.					

البعد السادس: إدارة المخاطر (ERM).

يقيس هذا البعد مدى إعتداد المؤسسة على الدراسة الميدانية في بناء الإجراءات الرقابية، وتقييم كفاءة إدارة المخاطر في التنبؤ المبكر بالمخاطر المحتملة.

رقم	العبارات	أعارض بشدة	أعارض	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	يتم تحديث الإجراءات الرقابية في المؤسسة بناءً على نتائج الدراسة الميدانية للمخاطر وليس فقط كممارسات روتينية.					
2	يُساعد نظام إدارة المخاطر في التعرف المبكر على المخاطر المحتملة و إتخاذ الإجراءات الوقائية.					
3	إدراك تام لدى المصالح بأن إدارة المخاطر هي مسؤولية كل موظف، وليست مسؤولية مصلحة الرقابة أو التدقيق فقط.					

الملحق رقم(2): قائمة الأساتذة المحكمين

المحكم	الرتبة	الجامعة
د. بوصبع ناصر	أستاذ مساعد"أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة.
د. بوقفة وفاء	أستاذ محاضر"أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

المصدر: من إعداد الطالبتين

الملحق رقم(3): الإحصاء الوصفي للبيانات الشخصية

جهة العمل

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide مؤسسه مطاحن ليطورال	15	33,3	33,3	33,3
المؤسسه الميناييه لسكيكده EPS	15	33,3	33,3	66,7
شركه الصياده الصناعيه لسكيكده SOMIK SPA	15	33,3	33,3	100,0
Total	45	100,0	100,0	

المستوى الوظيفي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide إداري	16	35,6	35,6	35,6
محاسب	17	37,8	37,8	73,3
مدير مالي	2	4,4	4,4	77,8
مدقق داخلي	4	8,9	8,9	86,7
مسؤول رقابه	3	6,7	6,7	93,3
أخرى	3	6,7	6,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

سنوات الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5 سنوات	4	8,9	8,9	8,9
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	11	24,4	24,4	33,3
أكثر من 10 سنوات	30	66,7	66,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

		Correlations																													
		0000	1-Jan	2-Feb	3-Mar	4-Apr	5-May	6-Jun	7-Jul	8-Aug	9-Sep	10-Oct	11-Nov	12-Dec	13-Jan	14-Feb	15-Mar	16-Apr	17-May	18-Jun	19-Jul	20-Aug	21-Sep	22-Oct	23-Nov	24-Dec	25-Jan	26-Feb	27-Mar		
1-Jan	0000 - 0000	1	.769	.748	.655	.588	.537	.491	.755	.838	.870	.827	.828	.848	.705	.241	.844	.836	.832	.884	.888	.874	.888	.813	.602	.711	.874	.745	.753		
	Correlation of Pearson	Sig.	.000	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001		
	Sig. (2-tailed)	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
	Correlation of Pearson	Sig.	.769	1	.682	.584	.401	.559	.512	.805	.870	.439	.450	.502	.862	.468	.150	.828	.826	.540	.434	.562	.809	.467	.367	.422	.300	.481	.332	.487	.480
2-Jan	Correlation of Pearson	Sig.	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	
	Sig. (2-tailed)	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
	Correlation of Pearson	Sig.	.748	.682	1	.605	.508	.659	.444	.551	.449	.420	.531	.266	.307	.655	.395	.338	.439	.422	.711	.540	.399	.288	.382	.363	.396	.362	.488	.566	
	Sig. (2-tailed)	N	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	.001	
3-Jan	Correlation of Pearson	Sig.	.655	.584	.505	1	.536	.677	.473	.526	.321	.391	.384	.585	.404	.455	.166	.832	.500	.169	.361	.268	.351	.159	.158	.326	.279	.263	.581	.478	
	Sig. (2-tailed)	N	.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	
	Correlation of Pearson	Sig.	.45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
	Sig. (2-tailed)	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
4-Jan	Correlation of Pearson	Sig.	.588	.401	.506	.536	1	.632	.486	.402	.362	.383	.387	.218	.231	.337	.241	.428	.240	.219	.284	.241	.373	.300	.194	.227	.302	.372	.420	.389	
	Sig. (2-tailed)	N	.001	.008	.001	<.001	<.001	<.001	.008	.015	.008	.009	.010	.127	.024	.111	.003	.183	.148	.050	.111	.812	.465	.262	.134	.044	.812	.804	.009	.009	
	Correlation of Pearson	Sig.	.637	.559	.659	.677	.632	1	.528	.518	.480	.384	.454	.367	.358	.411	.145	.419	.408	.163	.424	.260	.327	.118	.235	.255	.365	.381	.252	.389	
	Sig. (2-tailed)	N	.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	
5-Jan	Correlation of Pearson	Sig.	.681	.512	.484	.473	.468	.528	1	.674	.385	.375	.387	.383	.375	.332	.409	.399	.580	.224	.336	.364	.416	.338	.273	.275	.405	.409	.323	.360	.411
	Sig. (2-tailed)	N	.001	<.001	.002	.001	.001	<.001	<.001	.009	.011	.009	.009	.011	.028	.003	.007	.001	.143	.024	.014	.055	.023	.181	.087	<.001	.001	.010	.015		
	Correlation of Pearson	Sig.	.45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
	Sig. (2-tailed)	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
6-Jan	Correlation of Pearson	Sig.	.710	.680	.581	.528	.402	.518	.874	1	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	
	Sig. (2-tailed)	N	.001	<.001	<.001	<.001	.008	<.001	<.001	<.001	.018	.053	.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	.107	.019	.004	.008	.005	.005	.008	.001	.003	.001	.001	.001
	Correlation of Pearson	Sig.	.45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
	Sig. (2-tailed)	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
7-Jan	Correlation of Pearson	Sig.	.637	.559	.659	.677	.632	1	.528	.518	.480	.384	.454	.367	.358	.411	.145	.419	.408	.163	.424	.260	.327	.118	.235	.255	.365	.381	.252	.389	
	Sig. (2-tailed)	N	.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	
	Correlation of Pearson	Sig.	.681	.512	.484	.473	.468	.528	1	.674	.385	.375	.387	.383	.375	.332	.409	.399	.580	.224	.336	.364	.416	.338	.273	.275	.405	.409	.323	.360	.411
	Sig. (2-tailed)	N	.001	<.001	.002	.001	.001	<.001	<.001	.009	.011	.009	.009	.011	.028	.003	.007	.001	.143	.024	.014	.055	.023	.181	.087	<.001	.001	.010	.015		
8-Jan	Correlation of Pearson	Sig.	.45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
	Sig. (2-tailed)	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
	Correlation of Pearson	Sig.	.710	.680	.581	.528	.402	.518	.874	1	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582
	Sig. (2-tailed)	N	.001	<.001	<.001	<.001	.008	<.001	<.001	<.001	.018	.053	.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	.107	.019	.004	.008	.005	.005	.008	.001	.003	.001	.001
9-Jan	Correlation of Pearson	Sig.	.45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
	Sig. (2-tailed)	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
	Correlation of Pearson	Sig.	.637	.559	.659	.677	.632	1	.528	.518	.480	.384	.454	.367	.358	.411	.145	.419	.408	.163	.424	.260	.327	.118	.235	.255	.365	.381	.252	.389	
	Sig. (2-tailed)	N	.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	
10-Jan	Correlation of Pearson	Sig.	.681	.512	.484	.473	.468	.528	1	.674	.385	.375	.387	.383	.375	.332	.409	.399	.580	.224	.336	.364	.416	.338	.273	.275	.405	.409	.323	.360	.411
	Sig. (2-tailed)	N	.001	<.001	.002	.001	.001	<.001	<.001	.009	.011	.009	.009	.011	.028	.003	.007	.001	.143	.024	.014	.055	.023	.181	.087	<.001	.001	.010	.015		
	Correlation of Pearson	Sig.	.45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
	Sig. (2-tailed)	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
11-Jan	Correlation of Pearson	Sig.	.710	.680	.581	.528	.402	.518	.874	1	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	.582	
	Sig. (2-tailed)	N	.001	<.001	<.001	<.001	.008	<.001	<.001	<.001	.018	.053	.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	.107	.019	.004	.008	.005	.005	.008	.001	.003	.001	.001	.001
	Correlation of Pearson	Sig.	.45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
	Sig. (2-tailed)	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
12-Jan	Correlation of Pearson	Sig.	.637	.559	.659	.677	.632	1	.528	.518	.480	.384	.454	.367	.358	.411	.145	.419	.408	.163	.424	.260	.327	.118	.235	.255	.365	.381	.252	.389	
	Sig. (2-tailed)	N	.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	
	Correlation of Pearson	Sig.	.681	.512	.484	.473	.468	.528	1	.674	.385	.375	.387	.383	.375	.332	.409	.399	.580	.224	.336	.364	.416	.338	.273	.275	.405	.409	.323	.360	.411
	Sig. (2-tailed)	N	.001	<.001	.002	.001	.001	<.001	<.001	.009	.011	.009	.009	.011	.028	.003	.007	.001	.143	.024	.014	.055	.023	.181	.087	<.001	.001	.010	.015		
13-Jan	Correlation of Pearson	Sig.	.45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	
	Sig. (2-tailed)	N	45	45	45																										

Corrélations

		محور فعالية نظام الرقابة الداخلية	عبارة 28	عبارة 29	عبارة 30	عبارة 31	عبارة 32
محور فعالية نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	1	,746	,676	,823	,839	,664
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001
	N	45	45	45	45	45	45
عبارة 28	Corrélation de Pearson	,746	1	,478	,563	,568	,189
	Sig. (bilatérale)	<,001		<,001	<,001	<,001	,213
	N	45	45	45	45	45	45
عبارة 29	Corrélation de Pearson	,676	,478	1	,332	,356	,441
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001		,026	,016	,002
	N	45	45	45	45	45	45
عبارة 30	Corrélation de Pearson	,823	,563	,332	1	,688	,422
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	,026		<,001	,004
	N	45	45	45	45	45	45
عبارة 31	Corrélation de Pearson	,839	,568	,356	,688	1	,498
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	,016	<,001		<,001
	N	45	45	45	45	45	45
عبارة 32	Corrélation de Pearson	,664	,189	,441	,422	,498	1
	Sig. (bilatérale)	<,001	,213	,002	,004	<,001	
	N	45	45	45	45	45	45

		Correlations																			
		محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO	محور المعلومات والإتصال COSO
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	1	.772	.872	.873	.708	.607	.714	.691	.760	.818	.823	.709	.641	.608	.684	.612	.461	.733	.727	.518
	Sig. (bilatérale)		<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.772	1	.721	.596	.769	.450	.401	.519	.535	.633	.560	.493	.330	.300	.370	.371	.263	.439	.414	.304
	Sig. (bilatérale)	<.001		<.001	<.001	<.001	.002	.006	<.001	<.001	<.001	.027	.045	.012	.012	.081	.003	.005	.042		
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.872	.721	1	.482	.597	.292	.473	.339	.505	.554	.447	.414	.413	.161	.343	.262	.402	.273	.298	.250
	Sig. (bilatérale)	<.001	<.001		<.001	<.001	.052	.001	.023	<.001	<.001	.002	.005	.005	.291	.021	.082	.006	.070	.047	.087
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.673	.586	.482	1	.501	.476	.438	.329	.295	.474	.460	.391	.230	.406	.395	.356	.000	.688	.486	.309
	Sig. (bilatérale)	<.001	<.001	<.001		<.001	<.001	.003	.027	.049	<.001	.001	.008	.129	.006	.007	.016	1.000	<.001	<.001	.039
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.706	.769	.597	.501	1	.339	.372	.298	.640	.567	.604	.607	.420	.246	.277	.287	.184	.431	.398	.317
	Sig. (bilatérale)	<.001	<.001	<.001	<.001		.023	.012	.047	<.001	<.001	<.001	.006	.004	.104	.065	.056	.225	.003	.007	.034
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.687	.450	.292	.476	.339	1	.298	.498	.371	.520	.348	.387	.153	.531	.431	.263	.148	.371	.529	.229
	Sig. (bilatérale)	<.001	.002	.052	<.001	.023		.047	<.001	.012	<.001	.019	.009	.314	<.001	.003	.093	.233	.012	<.001	.131
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.714	.401	.473	.438	.372	.298	1	.621	.650	.620	.335	.489	.532	.498	.609	.409	.292	.602	.433	.230
	Sig. (bilatérale)	<.001	.006	.001	.003	.012	.047		<.001	<.001	.025	<.001	<.001	<.001	<.001	.005	.052	<.001	.003	.128	
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.691	.519	.339	.329	.298	.498	.621	1	.585	.663	.274	.464	.404	.529	.625	.345	.255	.562	.582	.111
	Sig. (bilatérale)	<.001	<.001	.023	.027	.047	<.001	<.001		<.001	<.001	.068	.001	.006	<.001	<.001	.020	.091	<.001	<.001	.469
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.760	.535	.505	.295	.640	.371	.650	.585	1	.681	.567	.543	.540	.214	.426	.306	.444	.528	.536	.396
	Sig. (bilatérale)	<.001	<.001	<.001	.049	<.001	.012	<.001	<.001		<.001	<.001	<.001	.001	.159	.004	.041	.002	<.001	<.001	.007
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.818	.833	.554	.474	.567	.520	.620	.663	.681	1	.397	.567	.495	.444	.600	.512	.341	.607	.488	.316
	Sig. (bilatérale)	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001	<.001		.009	<.001	<.001	.002	<.001	<.001	.022	<.001	<.001	.034
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.623	.560	.447	.460	.604	.348	.335	.274	.567	.387	1	.483	.257	.366	.313	.190	.093	.371	.350	.268
	Sig. (bilatérale)	<.001	<.001	.002	.001	<.001	.019	.025	.068	<.001	.009		<.001	.089	.013	.036	.211	.543	.012	.018	.075
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.709	.493	.414	.391	.407	.387	.489	.464	.543	.567	.483	1	.349	.385	.494	.447	.491	.392	.614	.340
	Sig. (bilatérale)	<.001	<.001	.005	.008	.006	.009	<.001	.001	<.001	<.001	<.001		.019	.009	<.001	.002	<.001	.008	<.001	.022
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.641	.330	.413	.230	.420	.153	.532	.404	.540	.495	.257	.349	1	.354	.407	.414	.427	.524	.585	.590
	Sig. (bilatérale)	<.001	.027	.005	.129	.004	.314	<.001	.006	<.001	<.001	.089	.019		.017	.006	.005	.003	<.001	<.001	<.001
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.608	.300	.161	.406	.246	.531	.498	.529	.214	.444	.366	.385	.354	1	.719	.623	.950	.588	.402	.129
	Sig. (bilatérale)	<.001	.045	.291	.006	.104	<.001	<.001	.159	.002	.013	.009	.017	<.001		<.001	.743	<.001	.006	.399	
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.684	.370	.343	.395	.277	.431	.609	.625	.426	.600	.313	.494	.407	.719	1	.563	.221	.634	.447	.087
	Sig. (bilatérale)	<.001	.012	.021	.007	.065	.003	<.001	<.001	.004	<.001	.036	<.001	.006	<.001		<.001	.145	<.001	.002	.570
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.612	.371	.262	.356	.287	.253	.409	.345	.306	.512	.190	.447	.414	.623	.563	1	.428	.502	.315	.435
	Sig. (bilatérale)	<.001	.012	.082	.016	.056	.093	.005	.020	.041	<.001	.211	.002	.005	<.001	<.001		.003	<.001	.035	.003
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.461	.263	.402	.000	.184	.148	.292	.255	.444	.341	.093	.491	.427	.050	.221	.428	1	.129	.432	.501
	Sig. (bilatérale)	.001	.081	.006	1.000	.225	.333	.052	.091	.002	.022	.543	<.001	.003	.743	.145	.003		.397	.003	<.001
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.733	.439	.273	.688	.431	.371	.602	.562	.528	.607	.371	.392	.524	.588	.634	.502	.129	1	.591	.286
	Sig. (bilatérale)	<.001	.003	.070	<.001	.003	.012	<.001	<.001	<.001	<.001	.012	.008	<.001	<.001	<.001	<.001		.397	<.001	.057
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.727	.414	.298	.486	.398	.529	.433	.582	.536	.488	.360	.614	.586	.402	.447	.315	.432	.591	1	.536
	Sig. (bilatérale)	<.001	.005	.047	<.001	.007	<.001	.003	<.001	<.001	<.001	.018	<.001	<.001	.006	.002	.035	.003	<.001		<.001
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
محور المعلومات والإتصال COSO	Correlation de Pearson	.518	.304	.250	.309	.317	.229	.230	.111	.396	.316	.268	.340	.590	.129	.087	.435	.501	.286	.535	1
	Sig. (bilatérale)	<.001	.042	.097	.039	.034	.131	.128	.469	.007	.034	.075	.022	<.001	.399	.570	.003	<.001	.057	<.001	
	N	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45

Corrélations

		محور مكونات إطار COSO	بعد بيئة الرقابة	بعد تقييم المخاطر	بعد أنشطة الرقابة	بعد المعلومات والإتصال	بعد المراجعة
محور مكونات إطار COSO	Corrélation de Pearson	1	,877	,812	,855	,761	,866
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001
	N	45	45	45	45	45	45
بعد بيئة الرقابة	Corrélation de Pearson	,877	1	,660	,685	,517	,630
	Sig. (bilatérale)	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001
	N	45	45	45	45	45	45
بعد تقييم المخاطر	Corrélation de Pearson	,812	,660	1	,552	,468	,723
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001		<,001	,001	<,001
	N	45	45	45	45	45	45
بعد أنشطة الرقابة	Corrélation de Pearson	,855	,685	,552	1	,627	,651
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001
	N	45	45	45	45	45	45
بعد المعلومات والاتصال	Corrélation de Pearson	,761	,517	,468	,627	1	,778
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	,001	<,001		<,001
	N	45	45	45	45	45	45
بعد المراجعة	Corrélation de Pearson	,866	,630	,723	,651	,778	1
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	45	45	45	45	45	45

Corrélations								
محور نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	محور نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	بعد جودة التدقيق الداخلي	بعد كفاءة الموارد البشرية	بعد تأثير ثقافة المؤسسة	بعد استخدام نظم المعلومات والاتصال	بعد دور نموذج الخطوط الثلاث	بعد إدارة المخاطر	
محور نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	Corrélation de Pearson	1	,825	,898	,865	,860	,780	,809
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001
	N	45	45	45	45	45	45	45
بعد جودة التدقيق الداخلي	Corrélation de Pearson	,825	1	,775	,624	,648	,467	,545
	Sig. (bilatérale)	<,001		<,001	<,001	<,001	,001	<,001
	N	45	45	45	45	45	45	45
بعد كفاءة الموارد البشرية	Corrélation de Pearson	,898	,775	1	,797	,718	,595	,633
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001
	N	45	45	45	45	45	45	45
بعد تأثير ثقافة المؤسسة	Corrélation de Pearson	,865	,624	,797	1	,700	,637	,634
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001
	N	45	45	45	45	45	45	45
بعد استخدام نظم المعلومات والاتصال	Corrélation de Pearson	,860	,648	,718	,700	1	,616	,708
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001
	N	45	45	45	45	45	45	45
بعد دور نموذج الخطوط الثلاث	Corrélation de Pearson	,780	,467	,595	,637	,616	1	,617
	Sig. (bilatérale)	<,001	,001	<,001	<,001	<,001		<,001
	N	45	45	45	45	45	45	45
بعد دور نموذج الخطوط الثلاث	Corrélation de Pearson	,809	,545	,633	,634	,708	,617	1
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	45	45	45	45	45	45	45

Corrélations					
محور نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	محور فعالية نظام الرقابة الداخلية	محور مكونات إطار COSO	الإستبيان ككل		
الإستبيان ككل	Corrélation de Pearson	1	,979	,888	,948
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001	<,001
	N	45	45	45	45
محور مكونات إطار COSO	Corrélation de Pearson	,979	1	,859	,870
	Sig. (bilatérale)	<,001		<,001	<,001
	N	45	45	45	45
محور فعالية نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,888	,859	1	,795
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001		<,001
	N	45	45	45	45
محور نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	Corrélation de Pearson	,948	,870	,795	1
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	
	N	45	45	45	45

ملحق رقم (5): مخرجات اختبارات الثبات

Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,929	19	,808	5	,946	27

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,970	51

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,944
		Nombre d'éléments	26 ^a
	Partie 2	Valeur	,940
		Nombre d'éléments	25 ^b
	Nombre total d'éléments		51
Corrélation entre les sous-échelles			,943
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,971
	Longueur inégale		,971
Coefficient de Guttman			,970

a. Les éléments sont : عبارة 1, عبارة 3, عبارة 5, عبارة 7, عبارة 9, عبارة 11, عبارة 13, عبارة 15, عبارة 17, عبارة 19, عبارة 21, عبارة 23, عبارة 25, عبارة 27, عبارة 29, عبارة 31, عبارة 33, عبارة 35, عبارة 37, عبارة 39, عبارة 41, عبارة 43, عبارة 45, عبارة 47, عبارة 49, عبارة 51.

b. Les éléments sont : عبارة 2, عبارة 4, عبارة 6, عبارة 8, عبارة 10, عبارة 12, عبارة 14, عبارة 16, عبارة 18, عبارة 20, عبارة 22, عبارة 24, عبارة 26, عبارة 28, عبارة 30, عبارة 32, عبارة 34, عبارة 36, عبارة 38, عبارة 40, عبارة 42, عبارة 44, عبارة 46, عبارة 48, عبارة 50.

ملحق رقم(6): مخرجات التحليل الإحصائي لأبعاد ومحاور الإستبيان

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
بعد بيئة الرقابة	45	3,8918	,63414
بعد تقييم المخاطر	45	3,9200	,60813
بعد أنشطة الرقابة	45	3,9464	,52643
بعد المعلومات والاتصال	45	4,0667	,54979
بعد المراجعة	45	4,0722	,59262
محور مكونات إطار COSO	45	3,9633	,49077
محور فعالية نظام الرقابة الداخلية	45	4,0444	,51679
بعد جودة التدقيق الداخلي	45	4,0000	,75522
بعد كفاءة الموارد البشرية	45	4,0593	,56102
بعد تأثير ثقافة المؤسسة	45	4,0884	,55207
بعد استخدام نظم المعلومات والاتصال	45	4,0884	,49414
بعد دور نموذج الخطوط الملائم	45	4,0889	,48311
بعد إدارة المخاطر	45	4,0887	,53856
محور نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	45	4,0704	,46943
N valide (liste)	45		

ملحق رقم (7): مخرجات اختبارات الانحدار الخطي البسيط والمتعدد

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,768 ^a	,590	,580	,33488

a. Prédictors : (Constante), بعد بيكة الرقابة

b. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلي

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6,929	1	6,929	61,784	<,001 ^b
	de Student	4,822	43	,112		
	Total	11,751	44			

a. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلي

b. Prédictors : (Constante), بعد بيكة الرقابة

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés	Erreur standard	Coefficients standardisés	t	Sig.
1	(Constante)	1,609	,314		5,127	<,001
	بعد بيكة الرقابة	,626	,080	,768	7,860	<,001

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,642 ^a	,412	,399	,40073

a. Prédicteurs : (Constante), بعد تقييم المخاطر

b. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	4,846	1	4,846	30,178	<,001 ^b
	de Student	6,905	43	,161		
	Total	11,751	44			

a. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

b. Prédicteurs : (Constante), بعد تقييم المخاطر

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,905	,394		4,836	<,001
	بعد تقييم المخاطر	,546	,099	,642	5,493	<,001

Récapitulatif des modèles ^b				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,809 ^a	,654	,646	,30734
a. Prédictors : (Constante), بعد أنشطة الرقابة				
b. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية				

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	7,689	1	7,689	81,407	<,001 ^b
	de Student	4,062	43	,094		
	Total	11,751	44			

a. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

b. Prédictors : (Constante), بعد أنشطة الرقابة

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,911	,350		2,599	,013
	بعد أنشطة الرقابة	,794	,088	,809	9,023	<,001

a. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,581 ^a	,338	,322	,42538

a. Prédictors : (Constante), بعد المعلومات والاتصال

b. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3,970	1	3,970	21,941	<,001 ^b
	de Student	7,781	43	,181		
	Total	11,751	44			

a. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

b. Prédictors : (Constante), بعد المعلومات والاتصال

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,823	,479		3,808	<,001
	بعد المعلومات والاتصال	,546	,117	,581	4,684	<,001

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,739 ^a	,546	,535	,35231

a. Prédictors : (Constante), بعد المراقبة

b. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6,414	1	6,414	51,675	<,001 ^b
	de Student	5,337	43	,124		
	Total	11,751	44			

a. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

b. Prédictors : (Constante), بعد المراقبة

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,421	,369		3,854	<,001
	بعد المراقبة	,644	,090	,739	7,189	<,001

a. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,761 ^a	,579	,569	,33916

a. Prédictors : (Constante), بعد جودة التدقيق الداخلي

b. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6,805	1	6,805	59,157	<,001 ^b
	de Student	4,946	43	,115		
	Total	11,751	44			

a. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

b. Prédictors : (Constante), بعد جودة التدقيق الداخلي

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,962	,275		7,120	<,001
	بعد جودة التدقيق الداخلي	,521	,068	,761	7,691	<,001

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,571 ^a	,326	,310	,42918
a. Prédicteurs : (Constante), بعد دور نموذج الخطوط الثلاث				

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3,831	1	3,831	20,798	<,001 ^b
	de Student	7,920	43	,184		
	Total	11,751	44			

a. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

b. Prédicteurs : (Constante), بعد دور نموذج الخطوط الثلاث

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,547	,551		2,806	,008
	بعد دور نموذج الخطوط الثلاث	,611	,134	,571	4,561	<,001

a. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

Récapitulatif des modèles ^b				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,859 ^a	,738	,732	,26769
a. Prédicteurs : (Constante), محور مكونات إطار				
b. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية				

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	8,670	1	8,670	120,986	<,001 ^b
	de Student	3,081	43	,072		
	Total	11,751	44			

a. Variable dépendante : محور فعالية نظام الرقابة الداخلية

b. Prédicteurs : (Constante), محور مكونات إطار

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,460	,328		1,400	,169
	محور مكونات إطار	,904	,082	,859	10,999	<,001