



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريرج

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

من إعداد الطالبين:

- حمزة وزناحي

- شعيب بن لفي

بعنوان:

مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

(دراسة استقصائية لعينة من إطارات المؤسسات الاقتصادية بإقليم ولاية برج بوعريرج)

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	أستاذ محاضر "ب"	يوغرطة بايموت
مشرفا	أستاذ محاضر "أ"	نور الهدى بهلولي
مناقشا	أستاذ محاضر "أ"	سامي زيادي

السنة الجامعية: 2024 - 2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

1438

الإهداء

- إلى أعز وأغلى ناسي، أمي وأبي،
حفظهما الله ورعاهما..

- إلى زوجتي الغالية، إلى أولادي "جنان وأصيل"،
مصدر طاقتي وطموحي..

- إلى روح جدتي الطاهرة،
رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه..

إلى كل الأصدقاء والأحبة،
الذين كان لهم الأثر الإيجابي في حياتي..
أهدي ثمرة هذا العمل.

حمزة

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

والصلاة والسلام على صاحب الشفاعة سيدنا محمد النبي الكريم،

وعلى آله وصحبه الميامين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

أهدي ثمرة جهدي المتواضع:

إلى من لم تدخر نفساً في تربيته... أمي الحنون

إلى من تشقت يداها في سبيل رعايتي... أبي الصبور

إلى زوجتي الغالية، شكراً على توفيرك لي الظروف اللازمة لمساعدتي على

الدراسة، أهديك هذا البحث

إلى أخوتي وأخواتي الكرام، إلى أبنائي "أحمد و عائشة" حفظهم الله

إلى كافة أصدقائي وزملائي ورفاق الدراسة، وفقكم الله

إلى كل من كان لهم أثر على حياتي

إلى كل من صنعني وحسنني

وكل من ساهم في إتمام هذا البحث، جزاكم الله عني كل خير

شعيب

شكر وعرفان

أولاً وقبل كل شيء نحمد الله عز وجل على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع، والذي سدد خطانا في سبيل تحصيل العلم ..

كما نتقدم بجزيل الشكر والإمتنان إلى الأستاذة المحترمة

"الدكتورة بهلولي نور الهدرى"

التي كانت حريصة على قراءة كل ما نكتب، والتي لم تبخل علينا بالإرشاد العلمي القيم والدعم المستمر، فلها منا وافر الثناء وخالص الدعاء تقديراً للمجهودات التي بذلتها معنا..

كما نرفع شكرنا الخالص

إلى كل من ساندنا من قريب أو من بعيد.

حمزة وزناحي

شعيب بن لفقي

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، مع استخدام أداة الاستبيان من خلال توزيع 58 استبانة على إدارات في مختلف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية داخل إقليم ولاية برج بوعرييج. توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الجزائرية محل الدراسة تطبق نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بشكل كبير، إلا أنه ينقصه التبني الصريح له، كما توصلت إلى أن المؤسسات الجزائرية محل الدراسة تسعى إلى تحقيق أهدافه وتتوفر على مكوناته بمختلف أشكالها. أوصت الدراسة بضرورة تبني المؤسسات الجزائرية لإطار COSO بشكل رسمي، كما أوصت بضرورة توحيد جهود المسؤولين وجميع الفاعلين في المجال المحاسبي والتدقيقي من أجل إنشاء هيئة أو جهاز وطني مستقل مختص بتحسين وتطوير ومراقبة ومتابعة أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الجزائرية لمواكبة التغيرات الاقتصادية الدولية والوطنية.

الكلمات المفتاحية: مكونات الرقابة الداخلية، إطار COSO للرقابة الداخلية، المؤسسات الجزائرية.

Abstract:

This study aimed to determine the extent to which Algerian corporations implement the internal control system according to the COSO framework, To achieve this, the descriptive-analytical approach was adopted, along with the use of a questionnaire as a data collection tool. A total of 58 questionnaires were distributed across various Algerian economic corporations within the Wilaya of Bordj Bou Arreridj.

The study found that Algerian corporations do apply the internal control system in accordance with the COSO framework to a large extent; however, its structural components are not fully developed, The study also concluded that the corporations under investigation strive to achieve its objectives and possess the various components in different forms.

The study recommended the formal adoption of the COSO framework by Algerian corporations and emphasized the need to unify the efforts of stakeholders in the fields of accounting and auditing, It further suggested the establishment of an independent national body or authority specialized in improving, developing, and monitoring internal control systems in Algerian corporations, to align with international and national economic changes.

Keywords: Internal control components, COSO framework for internal control, Algerian corporations.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر و عرفان
I	ملخص الدراسة
II	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
V	فهرس الملاحق
ب-د	مقدمة
38-06	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
06	تمهيد
25-07	المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO
07	المطلب الأول: نشأة وتطور إطار COSO للرقابة الداخلية
15	المطلب الثاني: الرقابة الداخلية وفق إطار COSO
21	المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO
37-26	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
26	المطلب الأول: الدراسات السابقة المحلية
30	المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية
34	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات
38	خلاصة الفصل الأول
73-40	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
40	تمهيد
46-41	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
41	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية
42	المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات
72-47	المبحث الثاني: مناقشة وتحليل النتائج
47	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة وتفسيرها
59	المطلب الثاني: عرض البيانات وتحليلها ومناقشة النتائج
69	المطلب الثالث: اختبار الفروض ومناقشة النتائج
73	خلاصة الفصل الثاني
77-75	الخاتمة
82-79	قائمة المراجع
91-84	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	ملخص لأهم إصدارات اللجنة الراعية COSO وأهدافها	01
20	المبادئ التي تدعم مكونات الرقابة الداخلية حسب إطار COSO	02
34	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة المحلية	03
36	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الأجنبية	04
43	مقياس درجة الإجابة حسب مقياس ليكارت الخماسي	05
47	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	06
48	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	07
49	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	08
50	توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة	09
51	توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة	10
52	توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال في المؤسسة	11
54	اختبار ثبات أدوات القياس باستخدام معامل ألفا كرو نباخ	12
56	اختبار صدق اداة قياس المحور الأول باستخدام ارتباط بيرسون	13
57	اختبار صدق اداة قياس المحور الثاني باستخدام ارتباط بيرسون	14
59	تحليل اتجاهات إجابات وحدات الدراسة للمحور الأول	15
62	تحليل اتجاهات إجابات وحدات الدراسة للمحور الثاني	16
66	عبارات ليكارت والمجالات المناسبة لها للمحور الأول	17
66	الأهمية النسبية لعبارات المحور الأول	18
67	عبارات ليكارت والمجالات المناسبة لها للمحور الثاني	19
67	الأهمية النسبية لعبارات المحور الثاني	20
69	نتائج اختبار الفرضية الأولى	21
71	نتائج اختبار الفرضية الثانية	22

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
ج	نموذج الدراسة	01
12	مكعب مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار إدارة مخاطر المؤسسة COSO 2004	02
14	مكعب مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO 2013	03
18	مكونات الرقابة الداخلية حسب إطار COSO	04
48	دائرة نسبية توزيع أفراد العينة حسب التخصص	05
49	دائرة نسبية توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	06
50	دائرة نسبية تبين توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	07
51	دائرة نسبية لتوزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة	08
52	دائرة نسبية لتوزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة	09
53	دائرة نسبية لتوزيع أفراد العينة حسب عدد العمال في المؤسسة	10
56	أعمدة بيانية توضح الارتباط بين الدرجة الكلية للمقياس والفقرات المكونة للمحور الأول	11
58	أعمدة بيانية توضح الارتباط بين الدرجة الكلية للمقياس والفقرات المكونة للمحور الثاني	12

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
87-84	الاستبيان في صورته المقدمة لوحدات الدراسة	01
87	جدول التكرارات المستخرج من موقع المساعد الإحصائي الذكي لمتغير "التخصص"	02
87	جدول التكرارات المستخرج من موقع المساعد الإحصائي الذكي لمتغير "المؤهل العلمي"	03
88	جدول التكرارات المستخرج من موقع المساعد الإحصائي الذكي لمتغير "الخبرة المهنية"	04
88	جدول التكرارات المستخرج من موقع المساعد الإحصائي الذكي لمتغير "نشاط المؤسسة"	05
88	جدول التكرارات المستخرج من موقع المساعد الإحصائي الذكي لمتغير "الشكل القانوني"	06
88	جدول التكرارات المستخرج من موقع المساعد الإحصائي الذكي لمتغير "عدد العمال"	07
88	قيمة الفا كرونباخ ومجال الثقة المستخرجين من موقع المساعد الإحصائي الذكي لكل محور	08
89	جدول مستخرج من موقع المساعد الإحصائي الذكي خاص بالارتباط بين الدرجة الكلية للمقياس والفقرات المكونة للمحور الأول	09
89	جدول مستخرج من موقع المساعد الإحصائي الذكي خاص بالارتباط بين الدرجة الكلية للمقياس والفقرات المكونة للمحور الثاني	10
90	النسب المؤوية لمكونات مقياس ليكرت المستخرجة من موقع المساعد الإحصائي الذكي الخاص بالمحور الأول	11
90	النسب المؤوية لمكونات مقياس ليكرت المستخرجة من موقع المساعد الإحصائي الذكي الخاص بالمحور الثاني	12
90	عبارات ليكرت والمجالات المناسبة لها المستخرجة من موقع المساعد الإحصائي الذكي الخاص بالمحور الأول	13
91	المتوسطات الحسابية واختبارات المحور الأول المستخرجة من موقع المساعد الإحصائي الذكي	14
91	عبارات ليكرت والمجالات المناسبة لها المستخرجة من موقع المساعد الإحصائي الذكي الخاص بالمحور الثاني	15
91	المتوسطات الحسابية واختبارات المحور الثاني المستخرجة من موقع المساعد الإحصائي الذكي	16

مقدمة

✚ تمهيد:

شهد العالم خلال العقود الأخيرة سلسلة من الفضائح المالية التي مست مؤسسات اقتصادية كبرى على غرار شركة "ENROON" وشركة "WORLD COM"، وقد كشفت هذه الأزمات عن وجود ثغرات خطيرة في أنظمة الرقابة الداخلية، وضعف الالتزام بتطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية، إلى جانب غياب الفعالية في عمليات التحليل والتدقيق، هذه الأحداث أثارت اهتمام الهيئات الرقابية والحكومات، ودعت إلى البحث عن أطر تنظيمية ومعايير موحدة للحد من هذه التجاوزات والوقاية منها، وعليه اتجهت العديد من المنظمات العالمية في مجال المحاسبة والتدقيق إلى إيجاد الحلول وسن ووضعت التقارير والمبادئ التي يمكن أن تضع حد لهذا الإشكال.

في هذا السياق، برز إطار COSO* الذي قدمته لجنة "تردواي" سنة 1992 كأحد أبرز المراجع المعتمدة دولياً لتقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، والذي تعرض إلى التحديث عدة مرات لمواكبة التطورات في هذا المجال، وقد ساهم هذا الإطار في توجيه المؤسسات نحو تبني آليات رقابية أكثر نجاعة وشفافية، بما يعزز من موثوقية المعلومات المالية ويساعد في تحقيق الأهداف التنظيمية.

أما على المستوى المحلي، فالجزائر كغيرها من الدول فهي ليست في معزل عن العالم الخارجي من جهة وعن هذه الظواهر المتطورة من جهة أخرى، لذلك سعت إلى مواكبة هذه التطورات من خلال تبني إصلاحات محاسبية وهيكلية يتم من خلالها توفير حلول لفرض الرقابة الداخلية لحماية المؤسسات من جميع أنواع الغش والتلاعب في الحسابات، وكان من أبرزها إصدار النظام المحاسبي المالي سنة 2010، إلى جانب مجموعة من النصوص القانونية التي تهدف إلى تعزيز الحوكمة وتحقيق الشفافية، غير أن مدى التزام المؤسسات الجزائرية فعلياً بتطبيق هذا الإطار المتكامل للرقابة الداخلية يظل محل تساؤل، خاصة بأنه لا يوجد إلتزام قانوني لتطبيق هذا الإطار.

✚ الإشكالية:

على ضوء ما سبق تمحورت المشكلة المدروسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO ؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية

التالية:

■ ما مدى سعي المؤسسات الجزائرية لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO ؟

■ ما مدى توفر مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية ؟

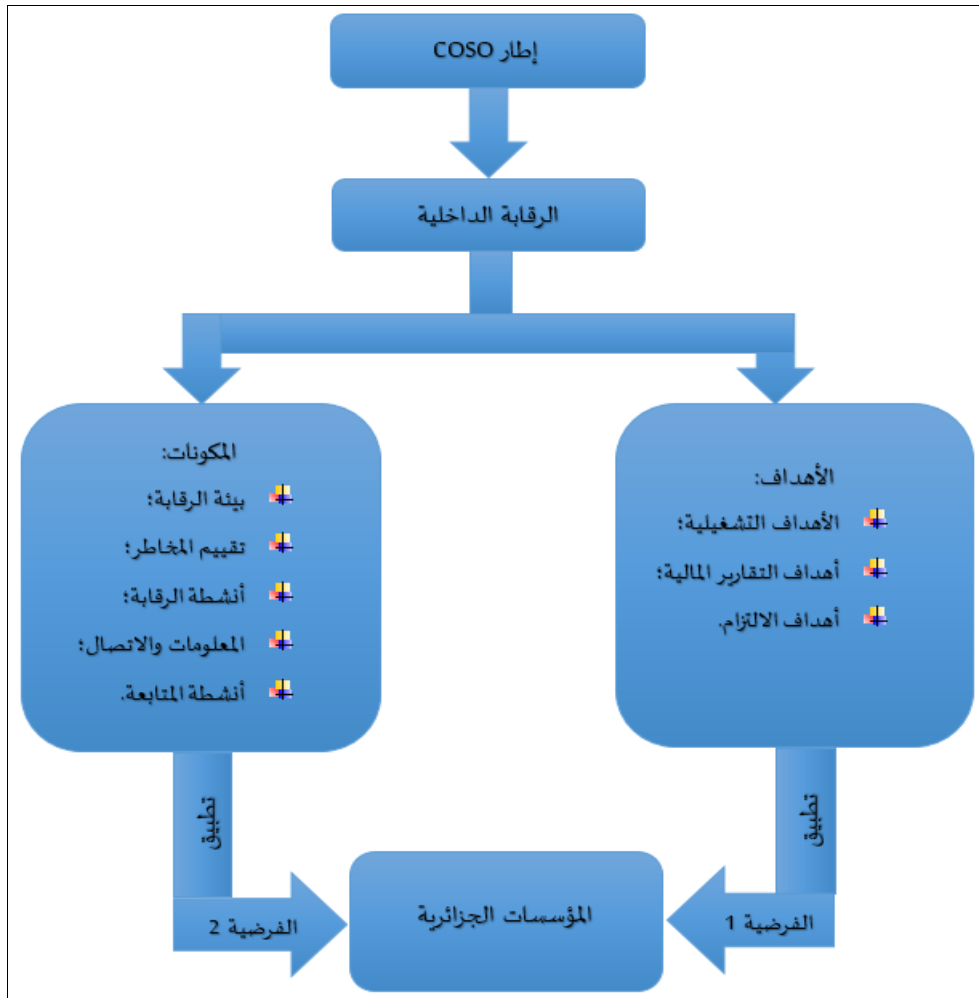
الفرضيات:

- للإجابة عن الإشكالية المطروحة تم الإنطلاق من الفرضية الرئيسية التالية:
- تلتزم المؤسسات الجزائرية بتطبيق نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO.
- وتنبثق من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:
- تسعى المؤسسات الجزائرية إلى تحقيق كل أهداف الرقابة الداخلية وفق متطلبات إطار COSO؛
- تتوفر المؤسسات الجزائرية على كل مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

نموذج الدراسة:

يوضح الشكل الموالي نموذج الدراسة كالتالي:

الشكل (01): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين.

الأهمية:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الرقابة الداخلية وفقا لمتطلبات إطار COSO في حماية أصول المؤسسة وتحقيق أهدافها، بالإضافة إلى ضرورة تلبية المؤسسة للمتطلبات المنادية بوضع نظام رقابة داخلية فعال، والمساعدة على زيادة فعاليته باستمرار، كما تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تتم في الوقت الذي تزداد

فيه المنافسة بين المؤسسات في البيئة المحلية، وكذلك التطور السريع الذي يشهده العالم في شتى المجالات والذي يفرض على البيئة المحلية ضرورة مواكبة هذا التطور، وعليه فإن الدراسة تعود بالنفع على المؤسسات الجزائرية من خلال التركيز على إطار دولي لتصميم نظام رقابة داخلية قوي وفعال.

✚ الأهداف:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO، كما تسعى إلى تحقيق مايلي:

- الإلمام بموضوع الرقابة الداخلية من منظور إطار COSO؛
- تحديد مدى سعي المؤسسات الجزائرية لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO؛
- تحديد مدى توفر مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية.

✚ هيكل الدراسة:

تم إعداد هذا البحث وفق ما تتطلبه منهجية IMRAD في إعداد البحوث والدراسات الأكاديمية، ولتحقيق الهدف منه تم تقسيمه إلى مقدمة عامة وفصل أول نظري وفصل ثاني تطبيقي وخاتمة عامة، حيث تناولنا في الفصل الأول الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO وذلك وفق مبحثين، المبحث الأول تطرق إلى ماهية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، والمبحث الثاني اهتم بتناول بعض الدراسات السابقة ذات صلة بالموضوع، أما الفصل الثاني فقد تم فيه تحليل نتائج إستثمارات الاستبيان ومناقشتها في مبحثين، حيث تناول عرض الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها من استثمارات الاستبيان، وتم مناقشة النتائج وتحليلها بشكل دقيق، مع التركيز على الاستنتاجات المهمة والتوصيات لتعزيز الممارسات في مجال الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

✚ المنهج المستخدم:

في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأنسب لهذا الموضوع، وتم الإعتماد على أداة الاستبيان في الجزء التطبيقي لتحديد مدى إلزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO.

✚ أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع، منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي تتمثل فيما يلي:

- مرتبط بتخصص الطالبين "محاسبة وجباية"؛
- ميول للبحث في موضوع الرقابة الداخلية.

الفصل الأول:

الجانب النظري للرقابة الداخلية

وفق إطار COSO

تمهيد:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية الفعال أحد أهم العوامل المساعدة على تطور المؤسسة والحفاظ عليها، ويعمل على الاستقرار والنمو الاقتصادي للبلاد، وعلى هذا الأساس اهتمت العديد من المنظمات المهنية والهيئات الدولية بهذا العنصر من أجل وضع أطرونهاذج تساعد المؤسسات على تصميم أنظمة رقابة ذات كفاءة، ومع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال، وكذا الأحداث والأزمات الكبرى التي شهدتها العالم والتي كانت من آثارها السلبية انهيار وإفلاس العديد من الكيانات الاقتصادية الكبرى على غرار شركة ENROON وWORLD COM الأمريكيتين، برزت الحاجة إلى تبني أطر رقابية متطورة لضمان فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، ومن بين هذه الأطر المعتمدة عالمياً إطار COSO، الذي يوفر نموذجاً متكاملًا لتصميم وتقييم الرقابة الداخلية.

في هذا السياق تم تطوير إطار COSO، وأصبح أحد أكثر النظم استخداماً في تصميم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسات، حيث يهدف إلى توفير نموذج شامل يمكن المؤسسات تعزيز الحوكمة وتحقيق أهدافها وضمان كفاءتها وامتثالها للمعايير المحاسبية والادارية، وهذا الفصل سيتطرق إلى الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO، حيث تم تقسيمه إلى المبحثين التاليين:

✓ المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO؛

✓ المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح كافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، حيث يلعب دوراً هاماً في تحقيق الأهداف التشغيلية والاستراتيجية وموثوقية التقارير المالية والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية، كما يساهم في إدارة المخاطر المترتبة بالمؤسسة، ولفهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية السليم كان لابد من توضيح أهم المفاهيم التي تصب في مجال الرقابة.

المطلب الأول: نشأة وتطور إطار COSO للرقابة الداخلية

تطور مفهوم الرقابة الداخلية تطوراً كبيراً نتيجة لتطور حجم المؤسسات الاقتصادية وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، فلم تعد مجرد وسائل للمحافظة على النقدية وإنما تطورت لتصبح مجموعة من العناصر أو المكونات المترابطة التي تضعها الإدارة العليا لضمان تحقيق أهداف المؤسسة.

أولاً: خلفية تشكيل لجنة COSO

شكلت الأحداث التي عرفها المجتمع الأمريكي منذ بداية السبعينات مجموعة من العوامل أدت إلى تشكيل "لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي"، والتي وجهت جميع اهتماماتها البحثية في موضوع الرقابة الداخلية، ومن أبرز وأهم تلك العوامل مايلي:¹

1- فضيحة ووتر غايت:

تُعد فضيحة "ووتر غايت" من أكبر الفضائح السياسية في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية، حيث كشفت التحقيقات عن تورط شخصيات سياسية في تمويلات سرية وغير مشروعة خلال حملة إعادة انتخاب الرئيس "ريتشارد نيكسون" سنة 1972، حيث ثبت تورط مساعدي الرئيس في عمليات تجسس على الحزب الديمقراطي، وقد أسفرت "ووتر غايت" على استقالته من منصبه كرئيس سنة 1974.

هذه الفضيحة كشفت عن ضعف أجهزة الرقابة، وانتهاك القوانين الأخلاقية والدستورية، مما دفع إلى إدخال تعديلات في النظام الانتخابي سنة 1974، أهمها تحديد تمويل الحملات الانتخابية، وفرض الرقابة على تبرعات المرشحين، وفرض التزامات أخلاقية على الموظفين الحكوميين.

2- قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة:

بدأت القضية في عام 1970 عندما كشفت "لجنة الأوراق المالية الأمريكية" عن تورط شركات أمريكية أبرزها شركة "لوكهيد"، في دفع رشاوى لمسؤولين أجانب للحصول على صفقات تجارية، مما دفع الكونغرس

1 محبوت نسيم، دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة،

جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019-2020، ص 53. (بتصرف)

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

الأمريكي إلى إصدار قانون سنة 1977 يُعرف بـ "قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة"، هذا القانون هدفه مكافحة الرشوة وتحقيق الشفافية في المعاملات المالية.

3- تشكيل اللجنة الوطنية لمنع الاحتيال في التقارير المالية:

إضافة إلى العوامل السالفة الذكر، ونتيجة لفشل العديد من الشركات الأمريكية سنة 1985 بسبب حدوث مشكلات في مراجعة حساباتها، اضطر الكونجرس الأمريكي وهيئة الأوراق المالية الأمريكية بتدشين حملة لإصلاح قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة 1977، ولذلك تم تشكيل اللجنة الوطنية "Treadway" لمعالجة التقارير المالية الاحتيالية، والتي انبثق عنها تشكيل لجنة COSO سنة 1985¹. وقد تكونت هذه اللجنة من عدد من الجمعيات والمعاهد المحاسبية في الولايات الأمريكية المتحدة والتي اشتملت على:²

- معهد المدراء الماليين (FEI) Financial Executives International؛
 - جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) American Accounting Association؛
 - معهد المراجعين الداخليين (IIA) The Institute of Internal Auditors؛
 - معهد المحاسبين الإداريين (IMA) Institute of Management Accountants؛
 - المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين.
- The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

ثانياً: تعريف لجنة المنظمات الراعية COSO

تعتبر لجنة المنظمات الراعية COSO إحدى الهيئات الرائدة التي ساهمت في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية من خلال وضع أطر تنظيمية معترف بها دولياً، مما جعلها مرجعاً أساسياً في مجال إدارة المخاطر وتعزيز فعالية أنظمة الرقابة داخل المؤسسات، وفيما يلي أهم التعريفات للجنة المنظمات الراعية COSO:

التعريف الأول: لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي "COSO" هي منظمة تُعنى بوضع إرشادات للمؤسسات لتقييم الضوابط الداخلية وإدارة المخاطر وردع الاحتيال، في عام 1992 (وأعيد إصدارها لاحقاً في عام 2013) نشرت COSO إطار العمل المتكامل للرقابة الداخلية، الذي تستخدمه المؤسسات عادةً في الولايات المتحدة لتصميم وتنفيذ وإدارة أنظمة الرقابة الداخلية على التقارير المالية وتقييم فعاليتها³.

1 جمعة جواد، أثر تطبيق عناصر نموذج COSO على أداء برنامج المساعدات الغذائية بوكالة الغوث الدولية (الأونروا)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال،

الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2017، ص14.

2 نفس المرجع السابق، ص14.

3 تاريخ الإطلاع: 2025/04/16، على الساعة: 16:19. https://en.wikipedia.org/wiki/Committee_of_Sponsoring_Organizations_of_the_Treadway_Commission

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

التعريف الثاني: هي لجنة شكلت سنة 1985 من طرف المعاهد المهنية الأمريكية، أطلق عليها اسم COSO وتعتبر لجنة المنظمات الراعية "Committee of Sponsoring Organization" إحدى اللجان المنبثقة عن لجنة تريداوي Treadway بهدف دعم اللجنة الوطنية المعنية بالتقارير المالية الاحتياطية، وهي لجنة غير ربحية تضم أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال التدقيق والرقابة والمحاسبة وهي: معهد المدققين الداخليين، معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، جمعية المحاسبة الأمريكية، معهد المحاسبين الإداريين، ومعهد المحللين الماليين¹.

التعريف الثالث: كلمة "COSO" هي اختصار للعبارة "Committee Of Sponsoring Organization" أي "لجنة المنظمات الراعية"، وهي تابعة للجنة تريداوي، تتكون من الهيئات المهنية في الحقل المحاسبي والمالي في الولايات المتحدة الأمريكية، تقوم بتقديم تصور شامل لمفهوم الرقابة الداخلية وتقويم الرقابة الداخلية، تأسست في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1985 من طرف خمس منظمات متخصصة في مجال التدقيق والرقابة والمحاسبة، هدفها تحسين نوعية القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات من خلال الرقابة الكفؤة والإدارة الجيدة وتطوير أخلاقيات العمل، حيث تم وضع أدوات ومفاهيم يتم من خلالها تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لتكون شاملة لجميع النواحي الرقابية من خلال اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية².

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف لجنة المنظمات الراعية COSO على أنها "إطار مرجعي عالمي تأسس بمبادرة من خمس منظمات مهنية أمريكية بهدف تعزيز فعالية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، تسعى إلى تطوير مبادئ ومعايير موحدة تمكن المؤسسات من تصميم وتقييم وتحسين أنظمتها الرقابية بما يضمن تحقيق أهدافها".

ثالثاً: تطور إصدارات اللجنة الراعية COSO

سعت لجنة COSO منذ تأسيسها في ثمانينات القرن الماضي إلى الاهتمام بتطوير وتحسين أنظمة الرقابة للمؤسسات بما يتماشى مع التغيرات الاقتصادية، وكان ذلك واضحاً من خلال إصداراتها المختلفة فيما يتعلق بأنظمة الرقابة الداخلية، والموضحة في الجدول الموالي:

1 حكيم ملياني ونوال كفوس، مدى اعتماد الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات الجزائرية -دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات بولاية سطيف، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة فرحات عباس

سطيف، الجزائر، المجلد 07، العدد 11 مكر، جوان 2019، ص287.

2 ادبية عبد الباقي محمد سعد، أثر الرقابة الداخلية وفق نظام COSO في جودة التقارير المالية بالمصارف السودانية، مجلة كلية الدراسات العليا، المجلد 15، العدد 03، 2020، ص388. (بصرف)

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

الجدول رقم (01): ملخص لأهم إصدارات اللجنة الراعية COSO وأهدافها.

أهداف الإصدار	إسم النموذج	تاريخ الإصدار
<ul style="list-style-type: none"> ✓ الإلتزام ✓ فعالية التشغيل ✓ التقرير 	الإطار المتكامل للرقابة الداخلية	1992
<ul style="list-style-type: none"> ✓ تحديد المخاطر المحتملة ✓ إدارة المخاطر 	إطار إدارة مخاطر المؤسسة ERM	2004
<ul style="list-style-type: none"> ✓ توفير ضمانات معقولة حول تحقيق الأهداف التشغيلية ✓ عرض المعلومات المالية ✓ مطابقة القوانين والتشريعات 	إطار COSO 2013	2013
<ul style="list-style-type: none"> ✓ خلق القيمة للمؤسسة ✓ زيادة تفعيل إدارة المخاطر 	إطار إدارة المخاطر المؤسسية المتكامل مع الإستراتيجية والأداء	2017

المصدر: نسبية بقاص، تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال مرجعية COSO، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2023-2024، ص10.

يوضح الجدول السابق أهم الإصدارات التي قامت بها اللجنة الراعية "COSO"، ابتداء من أول نسخة لها سنة 1992 وصولاً إلى النسخة الأخيرة سنة 2017، حيث كان التركيز الأساسي لها على الأسباب الكامنة وراء مشاكل الرقابة الداخلية وسبل معالجتها، وفيما يلي أهم ما جاء في تلك النسخ:

1- الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO 1992:

في سنة 1992 أصدرت اللجنة الراعية COSO الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، لتقييم وتفعيل نظم الرقابة الداخلية، والذي اكتسب قبولاً واسعاً، ويستخدم هذا الإطار على نطاق واسع في جميع أنحاء العالم؛ وهذا الإطار ملائم لإنجاز أهداف المؤسسة في ثلاث مناطق¹:

- الأهداف التشغيلية: تتعلق باستخدام الكفؤ والفعال لكل موارد المؤسسة؛
- أهداف التقارير المالية: توجيه لاستخدام الإنتاج و توثيقه بتقارير ترفع إلى الإدارة؛
- أهداف الإلتزام: توجيه بالالتزام المؤسسة بالمتطلبات القانونية للوحدات العامة.

ويرتكز الإطار على خمس مكونات مترابطة هي: (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والإتصالات، المراقبة).

تم إصدار تقارير أربعة بعنوان "الرقابة الداخلية - إطار متكامل" وهي كالتالي:²

1 هيا مروان ابراهيم لطن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شاهدة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة

الإسلامية غزة، فلسطين، 2016، ص 31. (بتصرف)

2 جمعة جواد، مرجع سابق، ص 15.

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

أ- الملخص التنفيذي (Executive Summary): وهو موجة للإدارة العليا والمشرعين، وفيه إطار عام عن الرقابة الداخلية؛

ب- الإطار (Framework): يحتوي على تعريفات الرقابة الداخلية، ومكوناتها الرئيسية الأساسية، وأيضا المعايير التي يمكن للإدارة من خلالها تقييم هذه الأنظمة الرقابية؛

ج- التقرير إلى الجهات الخارجية (Reporting to External Parties): وهو تقرير تكميلي للمنظمات عن كيفية نشر تقاريرها علناً عن الرقابة الداخلية؛

د- أدوات التقييم (Evaluation Tools): وتم فيه توفير الأساليب التي تساعد في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

2- إطار إدارة مخاطر المؤسسة COSO 2004:

بعد أن استكملت لجنة المنظمات الراعية إطارها في عام 1992 قامت بإضافة إطار جديد يغطي إدارة المخاطر سمي "إطار إدارة مخاطر المؤسسة Enterprise Risk Management (ERM)", فعملية إدارة المخاطر يجب أن تطبق ضمن وضع استراتيجية تبدأ بالإدارة العليا وتدعم رسالة المؤسسة، وفي ظل هذا الإصدار فإن أهداف الرقابة الداخلية أربعة أهداف هي¹:

- أهداف المستوى الأعلى: والتي يجب أن تتسق مع أهداف المؤسسة وتكون متوافقة معها؛
- الأهداف التشغيلية: تتعلق بكفاءة وفاعلية عمليات المؤسسة مثل أهداف الربحية وأهداف حماية الموجودات وأهداف الأداء؛
- أهداف الإبلاغ: تساهم في ضمان دقة واكتمال وموثوقية التقارير الداخلية للمؤسسة والتقارير الخارجية سواء كانت هذه التقارير مالية أم غير مالية، كما تعمل على المساعدة في تحسين قرارات المؤسسة ومتابعة أنشطتها وفعاليتها هذه الأنشطة؛
- أهداف الالتزام: تساعد المؤسسة في الالتزام والتقييد بالقوانين والأنظمة السارية، وغالبا ما تكون هذه القواعد والقوانين والأنظمة موضوعة من أطراف خارجية من الجهات المهمة في القطاع نفسه أو من الجهات الحكومية.

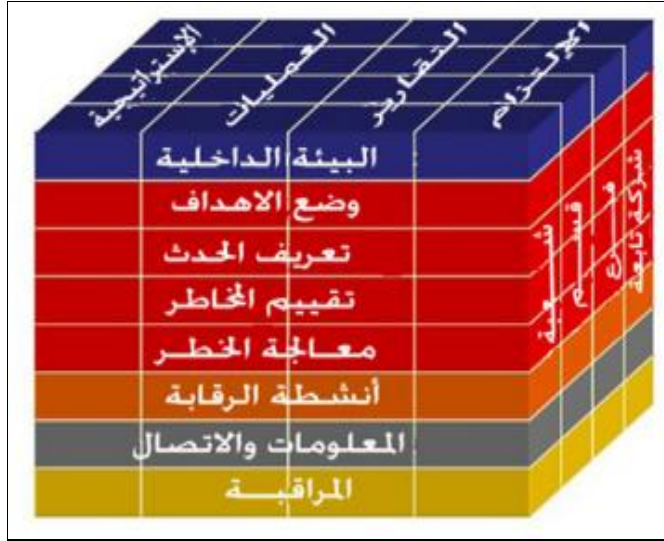
ويمكن توضيح أهداف ومكونات الرقابة الداخلية وفق "إطار إدارة مخاطر المؤسسة ERM" كما في

الشكل الموالي:

1 دريش صلاح الدين وبونوة بدرية، دور الرقابة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي

مرياح ورقلة، الجزائر، 2023-2024، ص.08. (بتصرف)

الشكل رقم (02): مكعب مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار إدارة مخاطر المؤسسة COSO 2004



المصدر: خالد صباح علي وآخرون، نموذج مقترح لتقويم إدارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق إطار COSO، مجلة جامعة جهنم-أربيل العلمية، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 02، 2018، ص161.

يتضح من الشكل السابق بأن إطار "إدارة مخاطر المؤسسة ERM" شمل إضافة هدف جديد وهو الهدف الاستراتيجي، والذي يؤثر على قدرة الشركة على تنفيذ استراتيجياتها بتحقيق الأهداف والاستجابة لتقييم وإدارة المخاطر، واختلف هذا الإصدار عن سابقه بإضافة ثلاثة مكونات جديدة على المكونات السابقة لتصبح ثمانية مكونات وهي: (وضع الأهداف، تحديث الأحداث، الاستجابة للمخاطر، بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة).

3- إطار COSO 2013:

يعتبر "إطار COSO 2013" عبارة عن تحديث للإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عام 1992، هذا التحديث الصادر سنة 2013 لا يزال ينص على ثلاث أهداف وهي العمليات والإبلاغ والامتثال، وعلى خمس مكونات للرقابة الداخلية المتمثلة في بيئة الرقابة الداخلية، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، المراقبة¹.

هذه النسخة قامت بتسيخ تعريف للرقابة الداخلية، فوفقاً لهذا الإصدار هي "عملية ينفذها مجلس الإدارة، والعمال بغية توفير ضمانات معقولة حول تحقيق الأهداف التشغيلية، عرض المعلومات المالية ومطابقة القوانين والتشريعات"، بالإضافة إلى ذلك قام الإطار بتقديم 17 مبدأ تخص المكونات الخمسة للرقابة الداخلية ومقسمة بينها².

1 ربيع عبد القادر، مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مع إطار COSO للرقابة الداخلية في بيئة الأعمال الجزائرية خلال 2019، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي،

تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2018-2019، ص18.

2 كشرود بشير ومحيتو نسيم، الأطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO-IC وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر، مجلة جديد الاقتصاد، جامعة الجزائر 3، الجزائر، العدد 11، ديسمبر 2016، ص 234.

(بتصرف)

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

من خلال المبادئ 17 قام الإطار المحدث "COSO 2013" بتحديد العناصر المهمة للرقابة الداخلية التي ستساعد المنظمات بغض النظر عن حجمها أو قطاع نشاطها في مواجهة بيئة أعمال أصبحت معقدة أكثر فأكثر، بالإضافة إلى المبادئ 17 المرفقة بالمكونات الخمسة فإن الاستحداثات الأساسية تتمثل حسب Serge "Villepelet" وهو رئيس "PWC*" في فرنسا فيما يلي:¹

- توسيع مجال التطبيق إلى ما هو أبعد من التقرير المالي (مثلا المسؤولية الاجتماعية والبيئية)؛
- تعزيز التوقعات في مسائل الحوكمة (مثلا دور اللجان والموائمة مع نموذج الأعمال)؛
- إدارة الأطراف الأساسية للرقابة الداخلية (الإدارة العامة مثلا)؛
- صياغة خطوط الدفاع الثلاثة في المنظمة في صورة المسؤولين التشغيليين، أنشطة الدعم والتدقيق الداخلي؛
- المقاربة بين الخطر، الأداء والمكافآت (يختص حول محاسبة المسؤولين عن الرقابة الداخلية)؛
- تجسيد الإدارة للمثل الأعلى فيما يخص النزاهة والسلوك الأخلاقي في المنظمة، وهو ما يعتبر أهم مكونات البيئة الرقابية؛
- أخذ أطراف بعين الاعتبار مثل المناولين من الباطن (sous-traitants) والمتدخلين الأساسيين الآخرين من خلال إشراكهم في مدونة السلوك، احترام الرقابة غير تلك الخاصة بالتقرير المالي؛
- ضرورة تكييف وملائمة نظام الرقابة الداخلية مع تطور المؤسسة فيما يخص العمليات الجديدة، الأدوار، الهياكل، نظام المعلومات وقطاع النشاط.

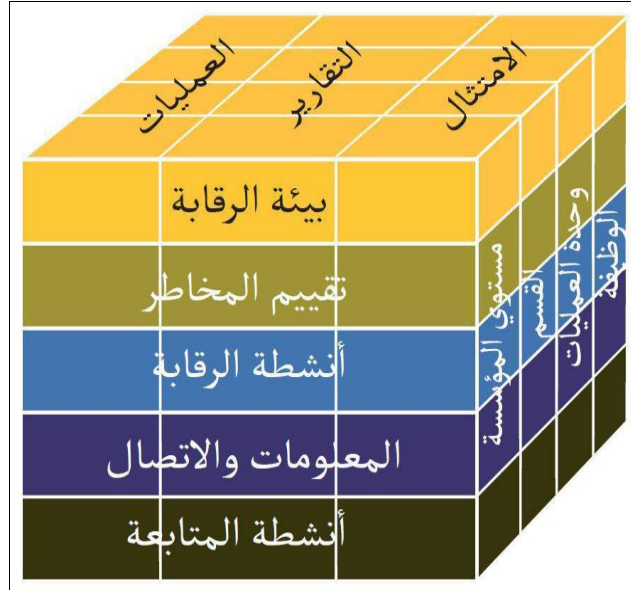
ولفهم هذا الإطار المحدث بصورة مبسطة وواضحة أكثر، فإن الشكل الموالي يوضح مكونات الرقابة

الداخلية وفق "إطار COSO 2013" كالآتي:

* PWC: Price waterhouse Coopers.

1 صالح بوعلام، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017-2018، ص157.

الشكل رقم (03): مكعب مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO 2013



المصدر: سعيد بوهراوة وفارس جعفري، إتماد منهجية كوزو (COSO) في التدقيق الشرعي الداخلي، ورقة عمل مقدمة في المؤتمر الشوري الثامن للتدقيق الشرعي، الأكاديمية العالمية للبحوث الشرعية في المالية الإسلامية (إسرا)، عمان، 6-8 أكتوبر 2019، ص 103.

عبر الرابط التالي: <https://kantakji.com/files/QsZtq.pdf>

تاريخ الإطلاع: 2025/04/13، على الساعة: 18:44.

يمثل الشكل رقم (03) أعلاه مكعب COSO 2013، وهو النسخة التي تم تعديلها ومراجعتها بناء على نسخة COSO 1992، وتبين الجهة العلوية للمكعب أهداف المؤسسة التنظيمية والمتمثلة في (العمليات، واعداد التقارير والالتزام)، أما الوجه الجانبي محل الرقابة (الوظيفة والوحدة والقسم والمؤسسة)، بينما الوجه الأمامي مكونات الرقابة الداخلية والمتمثلة (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة المعلومات والاتصالات، وأنشطة المتابعة).

4- إطار إدارة المخاطر المؤسسية المتكامل مع الإستراتيجية والأداء 2017:

بتاريخ 15 جويلية 2016 أصدرت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي COSO مسودة التعديلات على الدليل الإرشادي المتعلق بالاطار المتكامل لإدارة المخاطر الكلية الصادر منذ عام 2004، وشملت التعديلات العديد من التغييرات والتي تساهم في زيادة تفعيل دور إدارة المخاطر في المؤسسات، فالتغييرات شملت تعريف إدارة المخاطر نفسه، كما أنها شملت تغيير هيكل الإطار نفسه، حيث أنهت مكعب إدارة المخاطر والذي استمر 12 عاماً مع العلم بأنه كان إلى حد كبير يتشابه مع مكعب الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن نفس المنظمة، وتم تغيير اسم الدليل من "الإطار المتكامل لإدارة المخاطر الكلية" إلى "إدارة المخاطر الكلية توافق الخطر مع الإستراتيجية والأداء"، حيث جاء هذا التغيير في الاسم ليعكس أهمية ربط إستراتيجية المؤسسة وأدائها مع إدارة المخاطر الكلية¹.

1 ربيع عبد القادر، مرجع سابق، ص 19.

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

في 2017 أصدرت لجنة COSO ملحقاً يتضمن أمثلة تفصيلية لتطبيق المبادئ من إطار إدارة المخاطر المؤسسية على الممارسات اليومية، تم تطوير هذا الملحق الذي حمل عنوان "إدارة المخاطر المؤسسية لـ COSO-التكامل مع الإستراتيجية والأداء"، حيث يحتوي على خلاصة وافية للأمثلة من ممارسات الصناعة التي تم تحديدها من خلال بحث مكثف تم إجراؤه عند تحديث الإطار، يركز كل مثال على مكونات محددة يغطيها الإطار حيث أن الخلاصة مكتوبة على شكل مجموعة من دراسات الحالة ونصائح واقعية حول كيفية استخدام إطار عمل إدارة المخاطر المؤسسية (ERM*)، تصف كل حالة كيف قام كيان معين بتوسيع نطاق المبادئ وتكييفها، ويحدد العلاقة بين مهمة المؤسسة ورؤيتها وقيمها الأساسية؛ أهدافها وتوجهاتها الإستراتيجية، والأساليب المستخدمة في تنفيذ إستراتيجيتها¹.

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

تعد الرقابة الداخلية من أهم الآليات التي تعتمد عليها المؤسسات لضمان تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، وكذا الحد من المخاطر المحتملة، وقد قدم إطار COSO مفهوماً شاملاً للرقابة الداخلية يوضح من خلاله كيفية تصميم وتنفيذ ومتابعة نظام رقابي فعال داخل المؤسسة، يهدف هذا النظام إلى دعم الإدارة في تحقيق الأهداف المرجوة.

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

عرّفت لجنة المنظمات الراعية COSO الرقابة الداخلية بأنها "عملية تتأثر وتنتج عن طريق مجلس إدارة المؤسسة وإدارتها وبكل الأفراد المعنيين بإدارة المؤسسة، ويتم تصميمها من أجل الحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف التالية قد تم تحقيقها²:

- كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية؛
- مصداقية البيانات المالية؛
- الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة واجبة التطبيق؛
- حماية الأصول ضد حيازتها واستخدامها أو التصرف فيها بشكل غير مصرح به".

* ERM: Enterprise Risk Management.

1 نسبية بقاص، تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال مرجعية COSO، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة 20 أت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2023-2024، ص10.

2 وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر،

2010-2009، ص09. (بصرف)

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

ومن هذا المفهوم يتضح أن نظام الرقابة الداخلية يصمم وينفذ من قبل الإدارة والعاملين، وتهدف المنظمة من خلاله إلى تحقيق أهداف معينة، تساعد المؤسسة في تطوير أداءها، ويمكن الوقوف على مجموعة من النقاط أبرزها ما يلي:¹

1- الرقابة الداخلية هي جزء لا يتجزأ من عمليات المنظمة:

إن الرقابة الداخلية ليست حدثاً واحداً بل مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث خلال عمليات المؤسسة وبشكل مستمر، ويجب اعتبار الرقابة الداخلية كجزء من النظام الذي تستخدمه الإدارة لتنظيم وتوجيه عملياتها وليس كنظام مستقل، وبهذا المعنى تكون الرقابة الداخلية جزء من بنية المنظمة للمساعدة في تحقيق أهدافها بشكل مستمر.

2- الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان:

إن الإنسان هو الذي يساعد في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، حيث أن مسؤولية تصميم نظام الرقابة الجيد تقع على عاتق الإدارة فهي التي تحدد الأهداف، وتضع آليات الرقابة ونشاطاتها وتعمل على تقييم أنظمة الرقابة، ومع ذلك فإن كافة الأفراد في المؤسسة يلعبون دوراً مهماً في ذلك، ويتأثر نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بالأساس بـ:

- أعضاء مجلس الإدارة؛
- الإدارة العليا؛
- الموظفون.

3- تعطي الرقابة الداخلية تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً:

تقوم الإدارة بتصميم وتطبيق أنظمة الرقابة اعتماداً على مدى تكلفتها ومنفعتيها، فبغض النظر عن مدى سلامة التصميم والتشغيل، فإن أنظمة الرقابة الداخلية لا تستطيع تقديم تأكيدات مطلقة حول تحقيق أهداف المؤسسة، حيث أن هناك عوامل خارجة عن نطاق سيطرة وتأثير الإدارة تؤثر على مقدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، فمثلاً تعمل كل من أخطاء الإنسان، والأخطاء في الأحكام، والتواطؤ لتجاوز أنظمة الرقابة في التأثير سلباً على تحقيق أهداف المؤسسة، وعليه فإنه عند وضع هذه الأنظمة فإنها تعطي فقط تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً حول تحقيق أهداف المؤسسة.

ويمكن ذكر بعض الأسباب التي تؤدي إلى فشل أنظمة الرقابة الداخلية كالتالي:

- إمكانية وجود عيوب في نظام الرقابة الداخلية قد لا يمكنه من اكتشاف الانحرافات؛
- هناك بعض الجوانب قليلة الأهمية قد لا يتم شمولها ضمن الرقابة؛

1 عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011، ص 29.

- إمكانية تجاوز نظام الرقابة الداخلية من قبل الإدارة نفسها؛
 - عدم تناسب تكلفة إنشاء نظام للرقابة الداخلية مع العائد من تطبيقه.
- من خلال الأسباب السابقة يتضح أنه لا يوجد نظام رقابة داخلية فعال بدرجة كاملة، بل تتفاوت النسبة بحسب مدى فناعة والتزام الإدارة والعاملين بنظام الرقابة الداخلية المطبق.

ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO

إقتصرت النظرة الأصلية للرقابة الداخلية على الجانب المحاسبي، أما التطبيق الجديد للرقابة الداخلية حسب تقرير COSO فقد عين ثلاثة فئات لأهداف نظام الرقابة الداخلية وهي:¹

1- الأهداف التشغيلية:

تتعلق بالاستخدام الكفاء والفعال لكل موارد المؤسسة، بما فيها المالية والبشرية والمعلوماتية والمادية التي تكون أداء المؤسسة وذلك من خلال:

- تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة؛
- تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة المتمثل في تحقيق الربح؛
- رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية؛
- الحد من مصادر الإسراف والتبذير في الموارد المالية والإقتصادية المتاحة للمؤسسة، وهذا يعني صراحة حماية أصول المؤسسة من كل مصادر الإسراف والغش ومجالات نقص القيمة المتعمدة وغير المتعمدة.

2- أهداف التقارير المالية:

وهي أهداف ترتبط بدقة وموثوقية التقارير المالية بصفة عامة والمحاسبية بصفة خاصة وتشمل:

- توثيق العمليات المالية للمؤسسة؛
- الالتزام بالمعايير المحاسبية في القياس والإفصاح؛
- حماية السجلات المحاسبية من وصول غير المرخص لهم إلى هذه السجلات؛
- استخدام الوسائل الرقابية التي تكفل محاسبة سليمة عن العناصر المحاسبية.

3- أهداف الإلتزام:

ويقصد بها ضرورة التزام المؤسسة بالسياسات والقوانين والنظم الموضوعة من طرف كل الأجهزة الداخلية والخارجية التي تخضع لها المؤسسة ومنها:

- الإلتزام بالنظم السارية للمنظمة للصناعة التي تعمل فيها المؤسسة؛

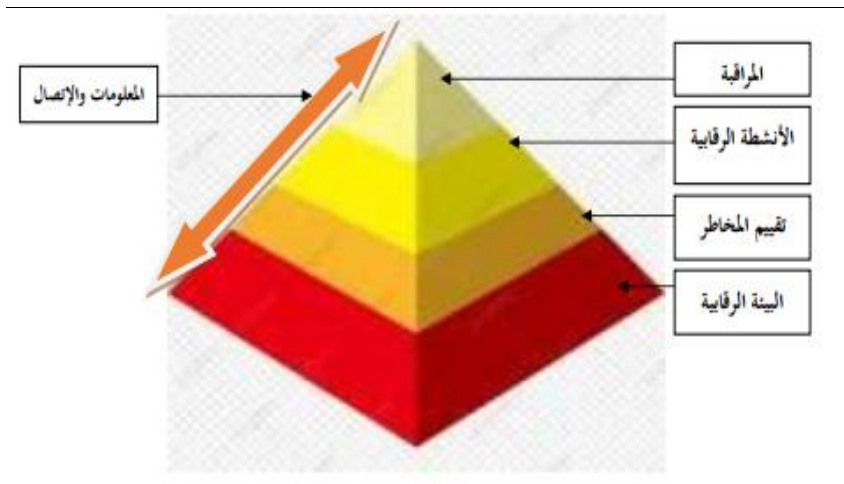
1 بدارة مريم، أثر تطبيق الإطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه . تخصص محاسبة وتدقيق.

- الالتزام بالتعليمات الحكومية التي تصدرها جهات حكومية معنية بالاشراف على المؤسسة؛
- الالتزام بالنظم المعمول بها وفقا للنظام الأساسي للمؤسسة، والالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية المنظمة للعمل.

ثالثا: مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

يستخدم إطار COSO للرقابة الداخلية نموذج هرم ثلاثي الأبعاد من خمس طبقات أو مكونات مترابطة تشكل نظام الرقابة الداخلية العام، يعمل مكون بيئة الرقابة كأساس للهيكل بأكمله، أربعة من هذه المكونات الداخلية توصف بأنها طبقات أفقية، مع مكون آخر للرقابة الداخلية، يسمى الإتصال والمعلومات، يعمل كقناة واجهة للطبقات الأربع الأخرى، والشكل الموالي يوضح ذلك:¹

الشكل رقم (04): مكونات الرقابة الداخلية حسب إطار COSO



المصدر: بدادرة مريم، أثر تطبيق الاطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2023-2024، ص 61.

يبين الشكل رقم (04) وجود خمسة عناصر تقوم عليها الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، وهي

كالآتي:²

1- بيئة الرقابة:

هي مجموعة من المعايير والعمليات والهيكل التي تشكل الأساس لتنفيذ الرقابة الداخلية في جميع أنحاء المؤسسة، حيث يتصف فيها مجلس الإدارة والإدارة العليا بالمثل الأعلى والقدوة فيما يخص أهمية الرقابة الداخلية والقيم الأخلاقية المنتظرة والمطلوبة، وتقوم الإدارة بدعم وتحديد هذه التوقعات على كل مستويات المؤسسة، ولبينة الرقابة الداخلية تأثير واسع على نظام الرقابة الداخلية ككل.

1 بدادرة مريم، المرجع السابق، ص 60.

2 بوسكين حمزة و براق عيسى، تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية باستخدام أسلوب التقييم الذاتي للرقابة الداخلية في الإدارات، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والادارة، جامعة لونيبي علي البليدة، الجزائر،

المجلد 06، العدد 01، 2022، ص 129.

2- تقييم المخاطر:

تواجه أي مؤسسة مجموعة متنوعة من المخاطر من مصادر خارجية وداخلية، وتعرف المخاطرة على أنها احتمال وقوع حدث يكون له تأثير سلبي على تحقيق الأهداف، وعملية تقييم المخاطر هي عملية ديناميكية متكررة ومستمرة لتحديد وتحليل المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة ومقارنتها بعتبات تحمل المخاطر.

3- أنشطة الرقابة:

أنشطة الرقابة هي الأنشطة المحددة من خلال السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ تعليمات الإدارة الهادفة للتحكم في المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق الأهداف، ويتم تنفيذ أنشطة الرقابة على جميع مستويات المؤسسة وفي مراحل مختلفة من أنشطة المؤسسة ويمكن تنفيذها أيضا على بيئة تكنولوجيا المعلومات، وتتفرع أنشطة الرقابة إلى أنشطة رقابة كاشفة أو أنشطة رقابة وقائية وتتضمن مختلف الأنشطة اليدوية والمحوسبة مثل التراخيص والموافقات والتحققات والتسويات ومراجعات الأداء التشغيلي.

4- المعلومات والاتصال:

للقيام بمسؤولياتها فيما يخص الرقابة الداخلية ولتحقيق أهدافها تحتاج كل مؤسسة إلى قدر معين من المعلومات، حيث تحصل الإدارة على المعلومات الملائمة وذات جودة من مصادر داخلية أو خارجية أو تقوم بانتاجها، أما الاتصال فهو العملية المستمرة والمتكررة التي من خلالها يتم توفير والحصول على المعلومات الضرورية ومشاركتها، وهو نوعان: الاتصال الداخلي وهو الأداة التي يتم من خلالها نشر المعلومات في جميع أنحاء المؤسسة، أما الاتصال الخارجي فهو يتميز بجانب مزدوج فهو يتيح تلقي داخليا للمعلومات الخارجية الملائمة وتقديم المعلومات التي تنتجها المؤسسة إلى الأطراف الخارجية وفقا لمتطلباتهم وتوقعاتهم.

5- أنشطة المتابعة:

تقوم المؤسسة بإجراء تقييمات مستمرة أو دورية أو مزيجًا من التقييمين معا للتأكد من أن كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية الخمسة والمبادئ المرتبطة بها موجود ويعمل، ويتم تضمين التقييمات المستمرة في عمليات المؤسسة، أما التقييمات الدورية فهي تختلف بشكل عام من حيث النطاق والتكرار والاعتماد على تقييم المخاطر وفعالية التقييمات المستمرة، ويتم وضع النتائج وفقا للمعايير التي حددتها الجهات الرقابية وهيئات التقييس والإدارة العليا ومجلس الإدارة، ويتم توصيل أوجه القصور إلى الإدارة ومجلس الإدارة حسب الاقتضاء.

رابعا: مبادئ الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

يحدد إطار COSO سبعة عشر (17) مبدأ، تمثل المفاهيم الأساسية المرتبطة بمكونات الرقابة الداخلية، ولأن هذه المبادئ مستمدة مباشرة من المكونات الخمس، فإن تطبيقها على العمليات وإعداد التقارير وأهداف الامتثال يمكن المؤسسة من تحقيق رقابة داخلية فعالة، والجدول التالي يوضح المبادئ التي تدعم مكونات الرقابة الداخلية:

الجدول رقم (02): المبادئ التي تدعم مكونات الرقابة الداخلية حسب إطار COSO

المبادئ	المكونات
<p>1- يجب أن تلتزم المؤسسة بالنزاهة والقيم الأخلاقية.</p> <p>2- يجب أن يكون مجلس الإدارة مستقلا عن الإدارة، وأن يمارس الاشراف على تطوير وأداء الرقابة الداخلية؛</p> <p>3- تحدد الإدارة، مع إشراف مجلس الإدارة الهياكل والخطوط الإدارية والسلطات والمسؤوليات المناسبة في السعي لتحقيق الأهداف؛</p> <p>4- يجب أن تلتزم المؤسسة بجذب الأفراد الأكفاء وتطويرهم والاحتفاظ بهم في التوافق مع الأهداف؛</p> <p>5- يجب أن تحاسب المؤسسة الأفراد على مسؤوليات الرقابة الداخلية الخاصة بهم.</p>	1- بيئة الرقابة
<p>6- تحدد المؤسسة الأهداف بوضوح كاف لتتمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف؛</p> <p>7- تحدد المؤسسة المخاطر التي تحد من تحقيق أهدافها وتقوم بتحليل المخاطر لتحديد كيفية إدارتها؛</p> <p>8- تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار احتمالية الإحتيال عند تقييم المخاطر التي تواجه تحقيق الأهداف؛</p> <p>9- تحدد المؤسسة وتقيم التغييرات التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية.</p>	2- تقييم المخاطر
<p>10- إختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في التخفيف من المخاطر لتحقيق الأهداف إلى مستويات مقبولة؛</p> <p>11- إختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف؛</p> <p>12- توزيع أنشطة الرقابة من خلال السياسات التي تحدد ما هو متوقع والإجراءات التي تضع هذه السياسات حيز التنفيذ.</p>	3- أنشطة الرقابة
<p>13- تتحصل أو تنشئ وتستخدم المعلومات ذات الصلة والجودة لدعم عمل الرقابة الداخلية؛</p> <p>14- تنقل المعلومات داخليا، بما في ذلك الأهداف والمسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية اللازمة لدعم عمل الرقابة الداخلية؛</p> <p>15- تتواصل مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية.</p>	4- المعلومات والاتصال
<p>16- تختار وتطور وتنفذ تقييمات مستمرة و/أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل؛</p> <p>17- تقوم بتقييم وإبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب لتلك الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حسب الاقتضاء.</p>	5- أنشطة المراقبة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على:

بولفراخ سارة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2022-2023، ص 47.

يوضح الجدول رقم (02) المكونات الأساسية التي جاء بها إطار COSO للرقابة الداخلية وفق نموذج 2013 وأهم المبادئ التي انطوت عليها هذه المكونات، وهذه المبادئ حسب إطار COSO تمثل الركائز المهمة التي بها يحقق كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية فعاليته ونجاعته، بالإضافة إلى أن توفر هذه المكونات ومبادئها مجتمعة في أي نظام رقابة داخلية يؤدي بالمؤسسة إلى تعزيز قوة وفعالية ذلك النظام.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

من أجل المحافظة على فعالية نظام الرقابة الداخلية، ينبغي أن يتم التقييم بشكل مستمر وتحديد نقاط القوة والضعف في النظام، حيث أشارت COSO إلى أن التقييم يكون ذاتيا وكذا كل مكون لمكونات الرقابة الداخلية.

أولا: التقييم الذاتي للرقابة الداخلية

هو عملية اختبار وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ضمن المؤسسة، ويشارك في هذه العملية جميع الموظفين في المؤسسة، لذلك تزداد درجة مسؤولية الموظفين جميعهم عن الرقابة، ويصبحون جميعا هم أصحاب العملية، حيث تهدف هذه الآلية إلى توعية الموظفين على المستوى التشغيلي من أجل تحديد وتقييم وتحليل المخاطر على مستوى وظائفهم باعتبارهم هم الأقرب لموطن الضعف، ويتم التقييم الذاتي على مستوى الوحدة أو على مستوى الأنشطة، والذي تتولاه الإدارات التشغيلية بصفة مستمرة من خلال تقييم وتحديد المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهداف هياكل الرقابة على مستوى تلك الأنشطة، وبالتالي مواجهة تلك المخاطر حسب ما يتطلبه كل موقف دون الإخلال بتحقيق الأهداف، أما التقويم على مستوى الوحدة فهو أوسع نطاقاً وأكثر شمولية فهو مراجعة تقييم كلي للنظام، تقوم به الإدارة العليا ولجنة التدقيق وإدارة التدقيق الداخلي، وبشكل عام يمكن تلخيص أهداف، مزايا وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:¹

1- أهداف التقييم الذاتي للرقابة الداخلية:

- التعرف على المخاطر التي تواجهها المؤسسة على المستوى التشغيلي؛
- إدارة هذه المخاطر من خلال وضع الاجراءات والآليات التي تقلل هذه المخاطر (حسب إستراتيجية إدارة المخاطر المناسبة التي تراها الإدارة مناسبة)؛
- دراسة وتحليل تأثير هذه المخاطر على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

1 مقدم خالد وعبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، دروس منشورة، تخصص محاسبة ومراجعة ودراسات محاسبية و جباينة معمقة، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، 2015-2016، ص 51.

عبر الرابط التالي: https://www.researchgate.net/profile/Khaled-Mokadem/publication/333357211_nzam_alrqabt_aldakhlyt/links/5ce886ad92851c4eabbc4398/nzam-alrqabt-aldakhlyt.pdf

تاريخ الإطلاع: 2025/03/08، على الساعة: 20:22.

2- مزايا التقييم الذاتي للرقابة الداخلية:

- يعزز فهم الموظفين للمخاطر والضوابط الرقابية المتعلقة بالعمل؛
- يزيد وعي الموظفين بالمسائل الرقابية؛
- يساعد على الكشف المبكر للمخاطر؛
- يشجع على التوصل المفتوح وعمل الفريق ويشجع على التحسين المستمر؛
- يمكن الموظفين ويحسن مستوى المحاسبة والمساءلة.

3- خطوات إنجاز التقييم الذاتي للرقابة الداخلية: من أجل تحقيق فعالية في التقييم الذاتي ينبغي إتباع

الخطوات التالية:

- تحديد المخاطر المحتملة؛
- تقييم تكاليف ومنافع الإجراءات الرقابية التي يتم تطبيقها على المخاطر التي تم تحديدها؛
- تطوير إجراءات رقابية كافية في المواضيع التي تنطوي على مخاطر عالية؛
- إستبدال الإجراءات المكلفة أو غير الفعالة ليحل محلها إجراءات فعالة ومبررة الكلفة؛
- التأكيد على مسؤولية الإدارة عن تطوير أنظمة فعالة للرقابة الداخلية ومراقبة هذه الأنظمة والحفاظ عليها و تبليغ النتائج بهدف الوصول إلى فهم أفضل للأعمال أو أنشطة المشروع بكامله.

ثانياً: تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO

من أجل تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمس ينبغي فهم العوامل المؤثرة فيها وتحديد الآثار الناجمة عنها وهذا وفقاً لمؤشرات معينة وفقاً لما يلي:¹

1- البيئة الرقابية:

تعتبر بيئة الرقابة هي الأساس لكل مكونات الرقابة الداخلية، ويتم تقييمها من خلال الوقوف على

النقاط التالية:

أ - النزاهة والقيم الأخلاقية: العوامل التي على أساسها يتم تقييم النزاهة والقيم الأخلاقية هي:

- وجود وتطبيق أدلة السلوك والسياسات الأخرى المرتبطة بممارسات الأعمال المقبولة وتعارض المصالح أو المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي؛
- التعاملات مع الموظفين والموردين والعملاء والمستثمرين والدائنين والمنافسين والمدققين... الخ.

1 هشام محمد عبد الحي السيد، نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسة، مجلة المحاسبون الكويتية، جمعية المحاسبين والمراجعين، الكويت، العدد 40، 2008، ص 16.

عبر الرابط التالي: <https://www.kwaaa.org/?p=657>

تاريخ الإطلاع: 2025/03/23، على الساعة: 17:49.

- ب - الالتزام بالجدارة: العوامل التي على أساسها يتم تقييم الالتزام بالجدارة هي:
- توصيف الوظيفة سواء الرسمية أو غير الرسمية أو الوسائل الأخرى لتحديد المفاهيم التي تتضمن تلك الوظائف الخاصة؛
 - تحليل المعرفة والمهارات المطلوبة لأداء الوظائف بكفاية.
- ج - مجلس الإدارة ولجنة التدقيق: العوامل التي على أساسها يتم تقييم لجنة التدقيق هي:
- الإستقلال عن الإدارة؛
 - التتابع والتوقيت المرتبط بالإجتماعات التي يتم عقدها مع المسؤولين الرئيسيين والماليين والمحاسبين بالشركة، والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين؛
 - الكفاية والتوقيت المناسب المرتبط بتوفير المعلومات لمجلس الإدارة وأعضاء اللجنة أو السماح بمتابعة أهداف واستراتيجيات الإدارة.
- د- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل: العوامل التي على أساسها يتم تقييم فلسفة الإدارة هي:
- طبيعة مخاطر الأعمال المقبولة على سبيل المثال ما إذا كانت الإدارة تدخل مشروعات مرتفعة للمخاطر أو وجود تحفظ شديد لها في قبول المخاطرة؛
 - تتابع التفاعل بين الإدارة العليا والإدارة التشغيلية؛
 - الإتجاهات والتصرفات اتجاه التقرير المالي متضمن النزاعات على تطبيق المعالجات المحاسبية.
- هـ- الهيكل التنظيمي: العوامل التي على أساسها يتم تقييم الهيكل التنظيمي هي:
- ملائمة الهيكل التنظيمي للمؤسسة وقدرتها على توفير تدفق ملائم للمعلومات الضرورية لإدارة أنشطتها؛
 - كفاية تحديد المسؤوليات الرئيسية للمديرين وفهمهم لتلك المسؤوليات.
- و- تخصيص السلطة والمسؤولية: العوامل التي على أساسها يتم تقييم تخصيص السلطة والمسؤولية هي:
- تخصيص المسؤولية وتفويض السلطة للتعامل مع الغايات والأهداف التنظيمية والوظائف التشغيلية والمتطلبات التنظيمية، متضمنة المسؤولية الخاصة بنظم المعلومات وإجراءات الترخيص للتغيرات؛
 - ملائمة المعايير والإجراءات المرتبطة بالرقابة متضمنة توصيفات وظيفة العاملين؛
 - الأعداد الملائمة للأفراد لا سيما بالنسبة لتشغيل البيانات والوظائف المحاسبية.
- ز- سياسات وممارسات الموارد البشرية: وتتمثل في العوامل التي على أساسها يتم تقييم سياسات وممارسات الموارد البشرية وهي كالآتي:
- المدى الذي إليه يتم تفعيل السياسات والإجراءات الخاصة بتعيين وتدريب وترقية وتعويض العاملين؛
 - ملائمة التصرف العلاجي بالاستجابة إلى الخروج عن السياسات والإجراءات الموافق عليها؛
 - كفاية التصرف العلاجي بالاستجابة إلى الخروج عن السياسات والإجراءات الموافق عليها؛

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

■ كفاية اختبارات خلفية المرشح للعمل لا سيما تجاه التصرفات السابقة والأنشطة محل الاعتبار التي تعتبر غير مقبولة للمؤسسة؛

■ كفاية الاحتفاظ بالعاملين ومعايير الترقية وأساليب جمع المعلومات (على سبيل المثال تقييمات الأداء) والعلاقة مع دليل البنوك أو الإرشادات السلوكية الأخرى.

2- تقييم المخاطر: يتم وفقاً لما يلي:

أ- الخطة الإستراتيجية:

■ يجب أن تتضمن رسالة ورؤية وقيم أخلاقية؛

■ يجب أن توفر إرشادات لما ينبغي أن ترغب في تحقيقه المنظمة، وهو ما يمكن أن يتحقق عن طريق وجود خطة أعمال، موازنات، خطة إستراتيجية.

ب- الأهداف التشغيلية:

■ ضرورة ارتباط الأهداف التشغيلية بكافة أهداف المنظمة ويجب أن تكون واضحة وسهلة الفهم، وقابلة للقياس، كما يجب أن يرتبط تحقيق الأهداف بالموارد المتاحة؛

■ إن وجود أهداف تشغيلية يساهم في تحديد أي الأهداف التنظيمية الأكثر أهمية.

3- تحديد وتحليل وإدارة المخاطر: تكون من خلال:

■ تحديد المخاطر عند مستوى الخطة الاستراتيجية وعند مستوى الأهداف التشغيلية، كما أن المخاطر قد تكون من مصادر داخلية أو خارجية؛

■ تحليل المخاطر يعني تقدير مدى قوة و أهمية المخاطر وتحليل الظروف التي قد تزيد المخاطرة؛

■ كيفية إدارة المخاطر.

4- إدارة التغيير: من خلال ضرورة وجود آلية لتحديد والاستجابة للأحداث التي تؤثر على تحقيق الأهداف.

5- الأنشطة الرقابية: تتضمن مختلف أنواع الأدوات والأساليب الرقابية التي يتبعها نظام التدقيق الداخلي ومن

أهم هذه الأنشطة ما يلي:

■ وجود سياسات وإجراءات مكتوبة؛

■ ممارسة الرقابة من المستويات الإدارية العليا؛

■ الرقابة المادية؛

■ وجود مؤشرات أداء؛

■ الفصل بين الوظائف المتعارضة.

6- المعلومات والاتصال: من خلال الوقوف على النقاط التالية:

- أن تكون المعلومات ملائمة لإمكانية إدارة أعمال التنظيم؛
- أن المعلومات من الممكن أن تكون مالية وغير مالية؛
- مراعاة أن تقدم المعلومات إلى الأشخاص المعنيين بهذه المعلومات؛
- وجود قنوات اتصال داخلية بين العاملون داخل المؤسسة، كما يجب وجود اتصالات مع الأطراف الخارجية؛
- إن قنوات الاتصال الداخلي تتطلب ضرورة تحديد الأسباب الكامنة وراء المشكلات لإيجاد حلول لها؛
- وجود قنوات اتصال يمكن من خلاله تقديم التوصيات التي من شأنها تحسين مستوى الإنتاجية؛
- ضرورة وجود تقارير تكشف عن جوانب الخلل.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

بالنسبة للدراسات السابقة، فهناك الكثير من الدراسات التي تناولت موضوع الرقابة الداخلية من زوايا مختلفة نظرا لما تمثله أنظمة الرقابة الداخلية من أهمية في تحقيق أهداف المؤسسات وإدارة مخاطرها.

المطلب الأول: الدراسات السابقة المحلية

تم التطرق في هذا المطلب إلى بعض الدراسات السابقة التي تمت في البيئة المحلية وجاءت على النحو التالي:

أولاً- دراسة (بمدارة مريم، أثر تطبيق الاطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2023-2024):

تناولت هذه الدراسة مدى تأثير تطبيق الإطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهدفت الدراسة إلى معالجة موضوع إدارة المخاطر الذي يعرف اهتماما كبير من قبل المختصين وكذا مسيري المؤسسات، وذلك بسبب التعقيد الذي تشهده بيئة الاعمال وارتفاع المخاطر المحيطة بالمؤسسات وهذا ما يجعل تحقيق أهداف المؤسسة مرتببا ارتباطا وثيقا بمدى نجاعة نظام إدارة المخاطر.

حيث تناولت الدراسة نظام إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية باعتبارهما مكملان لبعضهما من خلال التعريف بهما وبأهميتها في ضمان استمرارية المؤسسة وتحقيق أهدافها كما بينت الاهتمام البالغ الذي أولته الهيئات المهنية بهذا الموضوع، ومن أبرزها لجنة ترادواي التي عالجت النظامين من خلال إصدار إطار لكل نظام، وبينت كيف سعت هذه اللجنة لضبط مفهوم كل من الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر مع تحديد مكوناتهما وأهدافهما، وكيف عمدت اللجنة لمواكبة كل التغيرات التي شهدتها الاقتصاد العالمي من خلال إجراء تعديلات على الأطر الأولى (COSO1 الخاص بالرقابة الداخلية و COSO2 الخاص بإدارة المخاطر)، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

- يعتبر نظام الرقابة الداخلية أساسا لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- إتساع نطاق نظام الرقابة الداخلية بعد أن كان يقتصر على الجانب المالي ليشمل كل جوانب المؤسسة؛
- توجد علاقة تكاملية بين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية؛
- توجد علاقة طردية بين كل من إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة؛
- لكل من نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر مجموعة من المكونات والأهداف، حيث تتوافق المكونات والاهداف في مختلف إصدارات COSO من 1992 إلى 2017؛

■ يمكن تطبيق إطار COSO على جميع أنواع المؤسسات مهما كان شكلها القانوني طبيعة نشاطها والبيئة التي تنشط فيها.

ثانيا- دراسة (بوركايب محمد عبد الماجد وآخرون، تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على ضوء نموذج COSO-دراسة تطبيقية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، المجلد 07، العدد 02، ديسمبر 2022):

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم جودة نظم الرقابة الداخلية المستخدمة في الشركات الجزائرية، ولتحقيق هذا الهدف قامت الدراسة باختيار إطار COSO كمقياس للحكم على جودة هذه النظم باعتباره النموذج الدولي الأمثل والأكثر انتشارا واستخداما لدى الشركات حول العالم لتصميم نظمها الرقابية الداخلية، حيث قامت الدراسة في الجانب النظري بالتطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية وهيكلها وفق إطار COSO وأتبعته بدراسة ميدانية من خلال اختيار شركتين جزائريتين وحاولت استكشاف مدى تطبيقهما لمكونات ومبادئ COSO عن طريق الاتصال بمحافظ الحسابات الخاص بهما ومقابلته شخصيا والاستفسار منه عن كل مبدأ للحصول على بيانات أولية ذات مصداقية بعيدا عن انحياز إدارة الشركة، فالاعتماد على آراء موظفي الشركة وإدارتها في نظر الباحث وعن طريق الاستبيان وليس المقابلة الشخصية قد يجعل البيانات متحيزة لتجميل سمعة الشركة، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

■ نظام الرقابة الداخلية من أهم الأدوات التي يقوم عليها التسيير الحديث للشركات سواء في شقها المالي والمحاسبي لضمان مصداقية وموثوقية الإفصاح المالي وغير المالي (السردى) للشركات أو في شقها الإداري لضمان تحقيق الأهداف التشغيلية والاستراتيجية وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح الخارجية أو الداخلية؛

■ نموذج COSO من أهم النماذج المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية، فهو واسع الانتشار في العالم ويلقى القبول لدى الشركات والهيئات المهنية على نطاق واسع؛

■ ضعف نظم الرقابة الداخلية المستخدمة في الشركتين محل الدراسة سواء من حيث التصميم أو التطبيق، كما أن كلتا الشركتين لم تستعمل نموذج COSO ومكوناته لبناء نظم رقابتهما الداخلية وليس لها مشروع مستقبلي لاعتماده إلا أنها توافقت معه في بعض الجوانب الرقابية؛

■ ضرورة أن تكون البيئة الرقابية في المؤسسات الجزائرية (ملاك، مجلس إدارة، مصلحة التدقيق، مساهمين) مساعدة للرقابة السليمة ولها دور في التقييم المستمر لها لمحاولة تطويرها.

ثالثا- دراسة (محيوت نسيمية، دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019-2020):

تناولت هذه الدراسة موضوع "أثر نظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية" من خلال دراسة ميدانية للمؤسسة ميناء الجزائر EPAL، كون موضوع الرقابة الداخلية من المواضيع الهامة التي حظيت في تسعينات القرن الماضي بإتمام من الهيئات المهنية والأكاديميين في أمريكا، لهذا الشأن توحدت الجهود لأجل وضع نموذج موحد يعد مرجعية في الرقابة الداخلية التي تعتبر خط دفاع رئيسي أمام إعداد التقارير المالية الاحتياطية من جهة وتسعى إلى توفير ضمان معقول حول بلوغ الأهداف، وبالتالي تحقيق أداء جيد للمؤسسة من جهة ثانية، وتبنت لجنة رعاية المنظمات للجنة تريداوي COSO هذه المهمة وكانت النتيجة إطار متكامل للرقابة الداخلية يتضمن تعريف موحد للرقابة الداخلية، الفئات الثلاثة للأهداف والعناصر الخمسة المكونة لها، ويعتبر هذا الإطار بمثابة قاعدة أساس لبناء نظام رقابي فعال وكفؤ داخل المؤسسة.

ومن هذا المنطلق هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على هيكل الرقابة الداخلية للجنة COSO وعلاقته بأداء المؤسسة الاقتصادية، حيث يشترط في نظام الرقابة الداخلية وفق هذا الهيكل أن يكون فعالا بمعنى موجه نحو تحسين قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال كفاءة وفعالية عملياتها التشغيلية، موثوقية بياناتها المالية المنشورة ومصداقية تقاريرها ومدى التزامها بالإجراءات والقوانين التي تحكم نشاطها، وبالتالي ما على المؤسسة إلا العمل على تحقيق كفاءة نظامها الرقابي من خلال وضع العناصر الخمسة للرقابة الداخلية التي تتكون من سبعة عشر مبدأ والتأكد من أنها تشغل بشكل جيد.

ولتحقيق هدف الدراسة تم القيام بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة ميناء الجزائر EPAL للتعرف على هيكلها الرقابي، ومدى توافق الهيكل المعتمد من قبل المؤسسة مع مرجع COSO، وخلصت هذه الدراسة إلى أن مؤسسة ميناء الجزائر على اطلاع بهيكل لجنة COSO إلا أنها لم تجسده كما يجب، لكنها في العموم تتوفر على نظام رقابة داخلية جيد ومحكم لا يختلف عن محتوى وإجراءات هيكل COSO، غير أنه تسجل بعض النقائص التي يمكن تداركها، بالاعتماد على مديرية التدقيق الداخلي التي تعمل جاهدة على متابعته وتحسينه، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

- تطور مفهوم الرقابة الداخلية من النظرة الضيقة التي تحصره في مجرد الإجراءات والوسائل الكفيلة بالحفاظ على أصول المؤسسة الاقتصادية إلى مفهوم أوسع وأشمل يتمثل في مكونات النظام الخمسة المترابطة فيما بينها المتمثلة في: البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

والاتصالات والمراقبة، والتي تعد مقياسا يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والتي تناولتها لجنة رعاية المنظمات COSO:

- يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تعمل على تحسين وتطوير نظام الرقابة في المؤسسة، فغالبا ما تضع الإدارة وحدة للمراجعة الداخلية باعتبارها جزء من نظام الرقابة الداخلية وأحد مقوماته الإدارية وتستخدمها في مراقبة فعاليتها، وعلى الرغم من أن المدققين الداخليين يمكن أن يكون لهم دورا استشاريا للرقابة الداخلية إلا أنهم لا يجب أن يكونوا بديلا عنها؛
- هناك تداخل بين عملية تقييم الأداء والرقابة الداخلية، حيث تهدف عملية تقييم الأداء في المؤسسة كذلك إلى تحديد نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف لاتخاذ القرارات اللازمة على ضوء النتائج المتحصل عليها؛
- المؤسسة محل الدراسة "ميناء الجزائر" على علم بنموذج COSO إلا أنها لم تجسده فعلا في تصميم نظام رقابتها الداخلية، كما توصلت لنتيجة تبين وجود توافق كبير بين الإجراءات الرقابية المعتمدة في المؤسسة محل الدراسة، ومكونات ومبادئ نموذج COSO والاختلاف يكمن في بعض النقص فقط التي يمكن تداركها.

رابعاً- دراسة (حكيم ملياني ونوال كفوس، مدى اعتماد الرقابة الداخلية وفق معيار COSO في الشركات الجزائرية -دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات بولاية سطيف-، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، المجلد 07، العدد 11 مكرر، جوان 2019):

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد الشركات الجزائرية على إطار لجنة المنظمات الراعية للرقابة الداخلية المعروف بإطار لجنة COSO في بناء أنظمتها الرقابية، وتحديد مدى توفير مكونات النظام وفق هذا النموذج، حيث قامت الدراسة في الجانب النظري بالتطرق إلى تعريف الرقابة الداخلية ومكوناتها وفق نموذج COSO إضافة إلى أنواعها، أما على صعيد البحث الميداني فقد تم تصميم استبيان وتوزيعه على الشركات الصناعية الناشطة بولاية سطيف والتي يوجد لديها أقسام للتدقيق الداخلي، سواء التابعة للقطاع العام أو الخاص، حيث تم توزيع 16 استبيانا على المدققين الداخليين بهذه الشركات بمعدل استبيان واحد لكل شركة، واسترجعت جميعها، وذلك لجمع البيانات اللازمة لتقييم مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

- إن مستوى التزام الشركات بتوفير مقومات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO مجتمعة كان متوسطا؛
- إن كافة مقومات الرقابة الداخلية والمتمثلة في البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، والمتابعة قد توافرت في الشركات وبدرجات متفاوتة؛

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

- إن الشركات تهتم أولاً بتوفير عنصر المعلومات والاتصال، يليها ثانياً عنصر المتابعة، وثالثاً الأنشطة الرقابية، ورابعاً البيئة الرقابية وأخيراً عنصر تقييم المخاطر.
- خامساً- دراسة (كشروود بشير ومحيتو نسيمية، الاطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO-IC وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر، مجلة جديد الاقتصاد، جامعة الجزائر 3، الجزائر، العدد 11، ديسمبر 2016):

تضمنت الدراسة مفهوم الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق إطار COSO وعناصرها بالإضافة إلى برنامج التحديث للإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO وأبعاده، كما تطرقت الدراسة إلى تطور الرقابة الداخلية في التشريع الجزائري وعلاقتها بالإطار المتكامل للرقابة الداخلية في كل من المؤسسات العمومية الإقتصادية والبنوك والمؤسسات المالية، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

- نظام الرقابة الداخلية أمر مهم يستوجب على كل إدارة شركة أن تعمل على بناء نظام سليم وفعال؛
- مفهوم الرقابة الداخلية في القوانين الجزائرية كان ضيقاً خاصة في الأمر المتعلق بالمؤسسات العمومية الإقتصادية، فالبرغم من أن المشرع الجزائري وضع هيئات مختلفة للرقابة على مستوى هذه المؤسسات إلا أنها لم تكن بالقدر الكافي، حيث أنه لم يحدد لا مجموعة إجراءات الرقابة الداخلية ولا حتى محتويات التقرير الذي يتم تقديمه للجمعية العامة؛
- تعريف المشرع الجزائري للرقابة الداخلية والأهداف التي تسعى لتحقيقها تتوافق إلى حد كبير مع الإطار المتكامل للرقابة الداخلية للجنة COSO وحتى من حيث العناصر المكونة له، إلى أن الرقابة الداخلية للجهاز المصرفي جاءت بشكل أوسع وأكثر تفصيلاً وهذا نظراً لطبيعة عملياتها ودقتها.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية

تم التطرق في هذا المطلب إلى بعض الدراسات السابقة والتي تمت في بيئة خارجية وجاءت على النحو التالي:

- أولاً- دراسة (زينب رجب صداقة وآخرون، أثر تطبيق إطار COSO للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية "دراسة حالة المصرف الوطني التجاري الليبي"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة عمر المختار، ليبيا، المجلد 11، العدد 01، جوان 2024):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO لعام 2013 بأبعاده الخمسة على جودة التقارير المالية في المصرف التجاري الوطني الليبي، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي على مجتمع الدراسة المكون من (156) موظف من إدارة التدقيق الداخلي، إدارة الإمتثال، إدارة المخاطر، إدارة الائتمان، إدارة التفتيش، إدارة المحاسبة وإعداد التقارير، وإدارة الخزنة، ولجان

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

التدقيق والمخاطر المنبثقة من مجلس الإدارة، وصممت استمارة استبيان تم توزيعها على عينة بلغ حجمها 101 موظف بطريقة العينة العشوائية، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

- وجود أثر لتطبيق إطار COSO لعام 2013 على جودة التقارير المالية في المصرف التجاري الوطني؛
- وجود تأثير ذي دلالة احصائية لبعده تقييم المخاطر على جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة (0.05) وكان أعلى تأثيراً؛
- وجود تأثير ذي دلالة احصائية لبعده الأنشطة الرقابية على جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة (0.05).

كما أوصت الدراسة بالعمل على رفع كفاءة موظفي المصرف التجاري الوطني الليبي في مجال الرقابة الداخلية من خلال برامج ودورات تدريبية متخصصة في إطار COSO، بالإضافة إلى تعزيز الأنشطة الرقابية والتي تمثل عموداً أساسياً لنظام الرقابة الداخلية والتركيز على وضع خطة طويلة الأجل معتمدة ومحددة المعالم والأهداف وتعميمها على كافة الإدارات بالشكل الذي يكفل تخفيض الأخطار التي تواجه المصرف. ثانياً- دراسة (جاد الله خلف حميد رجب، تقييم اجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالتطبيق في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية، دبلوم عالي، تخصص تدقيق ومراجعة الحسابات، جامعة الموصل، العراق، 2020):

هدفت الدراسة إلى تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء المنطقة الشمالية وفقاً لإطار COSO وتحديثاته الأخيرة، وإيجاد أهم مواطن الضعف فضلاً عن أهم مواطن القوة في إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي من خلال الاعتماد على ما وفرته الكتب والرسائل العلمية والدوريات من معلومات أغنت الجانب النظري، فضلاً عن استخدام المنهج التطبيقي على عينة البحث لغرض تقييم إجراءات نظام الرقابة في شركة إنتاج الكهرباء (المنطقة الشمالية)، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

- إمكانية تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء المنطقة الشمالية وفقاً لإطار COSO؛
- وجود مواطن ضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة عند مقارنتها مع عنصر تقدير المخاطر؛
- وجود مواطن ضعف في عنصر المعلومات والإتصال؛
- وجود مواطن قوة مع عناصر بيئة الرقابة، وأنشطة الرقابة، وأنشطة المراقبة والمتابعة، أي أن التقييم لهذه العناصر مطبق بدرجة كبيرة ويتوافق مع إجراءات نظام الرقابة.

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

كما أوصت الدراسة عدة توصيات أهمها ضرورة متابعة تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء المنطقة الشمالية وفق مبادئ إطار COSO، والعمل على معالجة نقاط الضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية خاصة عنصر تقدير المخاطر، فضلاً عن ضرورة قيام الشركة بزيادة الاهتمام بعنصر تقدير المخاطر ووضع خطة لمعالجتها، ومعالجة مواطن الضعف في عنصر المعلومات والاتصال، العمل على تعزيز مواطن القوة في إجراءات نظام الرقابة بالبيئة الرقابية، وتعزيز مواطن القوة في الأنشطة الرقابية، وزيادة الاهتمام بعنصر المراقبة على إدارة الشركة تشجيع العاملين في الرقابة الداخلية على تنمية مهاراتهم العلمية والعملية، وايضاً ضرورة مراعاة المؤهل العلمي لمن يشغل وظيفة بالرقابة الداخلية.

ثالثاً- دراسة (أديبة عبد الباقي محمد سعد، أثر الرقابة الداخلية وفق نظام COSO في جودة التقارير المالية بالمصارف السودانية، مجلة كلية الدراسات العليا، المجلد 15، العدد 03، 2020):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الرقابة الداخلية وفق نظام COSO بأبعاده (بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المراقبة) في جودة التقارير المالية بالمصارف السودانية، وما مدى تبني المؤسسات المصرفية السودانية لنظم الرقابة الداخلية، حيث تطرقت الدراسة في جانبها النظري إلى الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO وجودة التقارير المالية وافترضت الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أبعاد نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO وجودة التقارير المالية في المصارف السودانية، أما الدراسة الميدانية فكانت على مجموعة من المصارف السودانية حيث تم اختيار بعض الأفراد بطريقة تتناسب والمسميات الوظيفية أين قام الباحث بتوزيع عدد (200) استبانة على المستهدفين واستجابة (181) فرداً، أي أن نسبة الاستبانة المستردة بلغت (92.1%) وهذه النسبة العالية تؤدي إلى قبول نتائج الدراسة، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

- هناك أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على جودة التقارير المالية بالمصارف السودانية؛
- بيئة الرقابة تؤثر في جودة التقارير المالية في المصارف السودانية؛
- تقدير المخاطر يؤثر في جودة التقارير المالية في المصارف السودانية؛
- الأنشطة الرقابية تؤثر في جودة التقارير المالية في المصارف السودانية؛
- المعلومات والاتصال تؤثر في جودة التقارير المالية في المصارف السودانية؛
- المراقبة تؤثر في جودة التقارير المالية في المصارف السودانية.

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

رابعاً- دراسة (فايز مرزوق حمد صعفاك العازمي، دور مجالس الادارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي COSO وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية (التشغيلية والتقارير المالية والالتزام)، حيث قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية والبالغ عددها (27)، أما أفراد عينة الدراسة فتكونت من (111) مستجيباً من أعضاء مجالس الإدارة.

وخلصت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين تطبيق معايير الرقابة الداخلية والمتمثلة بـ (فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية، تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية، فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية، كفاءة إدارة التدقيق الداخلي، ومدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها) وبين تحقيق الأهداف الخاصة بالتقارير المالية وأهداف الالتزام والأهداف التشغيلية في الشركات الصناعية الكويتية.

وفي ضوء النتائج أوصت الدراسة بضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية، بتكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية واستخدام تكنولوجيا المعلومات، وذلك لعلاقته المباشرة في تحقيق أهداف التقارير المالية أولاً، تليها الأهداف الخاصة بالالتزام ثم الأهداف التشغيلية في الشركات الصناعية الكويتية، إضافة لضرورة الاهتمام بفاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية، وذلك لأهميتها في تحقيق أهداف الالتزام أولاً ثم الأهداف التشغيلية وتليها أهداف التقارير المالية، في حين أن الاهتمام بكفاءة إدارة التدقيق الداخلي يحقق أهداف الالتزام أولاً، ثم أهداف التقارير المالية، ثم الأهداف التشغيلية في الشركات الصناعية الكويتية.

خامساً- دراسة (عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على "أثر عناصر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة في المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة"، ومن ثم التعرف على مدى تطور بناء هيكل أنظمة الرقابة الداخلية في هذه المنظمات، ولتحقيق ذلك أجريت الدراسة على عينة مكونة من (99) منظمة أهلية في قطاع غزة تعمل في مجالات تنموية واجتماعية مختلفة، حيث تم توزيع (99) استبانة على

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

عينة الدراسة وتم استرداد (80) استبانة منها أي ما نسبته (80%)، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي أسلوب الحصر الشامل.

وقد أظهرت الدراسة وجود اهتمام كبير من قبل المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة بأنظمة الرقابة الداخلية، كما تبين أن المنظمات الأهلية تنظر بدرجات إيجابية متفاوتة لأهمية عناصر نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة والمتمثلة في تحقيق فعالية وكفاءة الأنشطة التشغيلية، ومصداقية التقارير المالية، وتعزيز الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية، وكان متغير البيئة الرقابية الأكثر دلالة وتأثيراً في تحقيق تلك الأهداف ويليه متغير تقدير المخاطر ثم متغير الأنشطة الرقابية، ثم متغير المعلومات والاتصالات وكان متغير المراقبة الأقل من حيث التأثير، وبشكل عام يوجد أثر هام لعناصر الرقابة مجتمعة في تحقيق أهداف الرقابة، وقد تضمنت الدراسة عدداً من التوصيات كان من أهمها ضرورة تبني المنظمات الأهلية الفلسطينية لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO والاهتمام بتطبيق عناصره الخمسة بفاعلية ومتابعة التطورات التي يتم استحداثها على أنظمة الرقابة الداخلية مستقبلاً، وكذلك الاهتمام بمراقبة هذه الأنظمة من خلال إجراء التقييمات المستمرة بما يسهم في زيادة فاعليتها وكفاءتها، وأيضاً ضرورة إلزام المنظمات الأهلية بتدقيق حساباتها بواسطة مدقي حسابات معتمدين من قبل وزارة الداخلية.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

من خلال هذا المطلب سيتم تحليل الدراسات السابقة و الدراسة الحالية، في محاولة لإبراز أوجه الاختلاف والتوافق بينهما، وما يميز الدراسة الحالية عن سابقتها.

أولاً: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة المحلية

من خلال الجدول اسفله تتضح أبرز أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة المحلية فيما يلي:

الجدول رقم (03): المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة المحلية

أوجه المقارنة	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة المحلية
من حيث المكان والزمان	✓ أنجزت الدراسة في الفترة الممتدة من بداية شهر فيفري 2025 إلى غاية نهاية شهر ماي 2025، أما الحدود المكانية فكانت في ولاية برج بوعريريج.	✓ أنجزت الدراسات في الفترة الممتدة من سنة 2016 إلى غاية سنة 2023، أما الحدود المكانية فكانت في ولايات: الجزائر العاصمة، الجلفة، المسيلة، برج بوعريريج، سطيف، بجاية، تيبازة، ميله، وادي سوف.

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

من حيث المتغيرات	تتمثل في:	تتمثل في:	
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ نظام الرقابة الداخلية؛ ✓ جودة المعلومات المالية؛ ✓ إطار COSO؛ ✓ الإطار المتكامل لإدارة المخاطر؛ ✓ أداء المؤسسة الاقتصادية. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ نظام الرقابة الداخلية؛ ✓ إطار COSO. 	
من حيث الهدف	يتمثل في:	يتمثل في:	
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ معرفة أثر تطبيق الإطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ ✓ تقييم جودة نظم الرقابة الداخلية المستخدمة في الشركات الجزائرية؛ ✓ تسليط الضوء على هيكل الرقابة الداخلية للجنة COSO وعلاقته بأداء المؤسسة الاقتصادية؛ ✓ التعرف على مدى اعتماد الشركات الجزائرية على إطار لجنة COSO في بناء أنظمتها الرقابية؛ ✓ معرفة أبعاد التغييرات التي أحدثتها لجنة المنظمات الراعية COSO على إطارها المتكامل طبقا لما جاء به قانون "ساربيتير أوكسلي"، ومعرفة أثر ذلك على إطار الرقابة الداخلية في الجزائر. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ تحديد مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لمكونات نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO. 	
من حيث منهج الدراسة	<ul style="list-style-type: none"> ✓ تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. 	
من حيث الدراسة الميدانية	تتمثل في:	تتمثل في:	
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ إستبيان موجه لإطارات مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة في 09 ولايات جزائرية؛ ✓ إجراء مقابلة مع محافظ حسابات متعاقد مع شركتين كبيرتين (شركات مساهمة)؛ ✓ دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة ميناء الجزائر EPAL. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ إستبيان موجه لإطارات مجموعة من المؤسسات الاقتصادية لولاية برج بوعرييج بمختلف مناصبهم. 	

المصدر: من إعداد الطالبين.

يُظهر الجدول رقم (03) مقارنة منهجية واضحة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة المحلية من عدة أوجه، وقد جاءت المقارنة شاملة لعدة جوانب منهجية، فمن حيث المكان والزمان فقد ركزت الدراسة الحالية على فترة محددة (من بداية شهر فيفري 2025 إلى غاية نهاية شهر ماي 2025)، وشملت نطاق جغرافي محصور في ولاية برج بوعرييج، في المقابل تناولت الدراسات السابقة المحلية فترات زمنية أوسع (من سنة 2016 إلى غاية سنة 2023) ومناطق جغرافية مختلفة في البيئة المحلية، ومن حيث المتغيرات يتضح أن كلتا الدراستين

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

تناولتا نفس المتغيرات الأساسية المتمثلة في نظام الرقابة الداخلية و إطار COSO، غير أن الدراسات السابقة المحلية تناولت متغيرات أخرى كجودة المعلومات المالية، الإطار المتكامل لإدارة المخاطر و أداء المؤسسة الاقتصادية.

أما من حيث الهدف فيتضح أن الدراسة الحالية هدفت إلى تحديد مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO، بينما ركزت الدراسات السابقة المحلية على مفاهيم أوسع مثل تقييم جودة نظم الرقابة أو تحديد العوامل المؤثرة فيها، ومن حيث المنهج فقد اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي شأنها شأن الدراسات السابقة المحلية، غير أن أسلوب التطبيق جاء أكثر تحديداً بالنسبة للدراسة الحالية من خلال استبيان موجه لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في بيئة محلية محددة (ولاية برج بوعرييج)، بينما اعتمدت الدراسات السابقة المحلية على أسلوب تطبيق أوسع من خلال الاستبيان، المقابلة و دراسة حالة ميدانية على مستوى مؤسسة اقتصادية، وعلى عيّنات أوسع امتدت إلى ولايات مختلفة من الوطن.

ثانياً: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الأجنبية

من خلال الجدول اسفله تتضح أبرز أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الأجنبية فيما يلي:

الجدول رقم (04): المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الأجنبية

أوجه المقارنة	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة الأجنبية
من حيث المكان والزمان	✓ أنجزت الدراسة في الفترة الممتدة من بداية شهر فيفري 2025 إلى غاية نهاية شهر ماي 2025، أما الحدود المكانية فكانت في ولاية برج بوعرييج.	✓ أنجزت الدراسات في الفترة الممتدة من سنة 2011 إلى غاية سنة 2024، أما الحدود المكانية فكانت في الأماكن التالية: ليبيا، العراق، السودان، الكويت، فلسطين.
من حيث المتغيرات	تمثل في: ✓ نظام الرقابة الداخلية؛ ✓ إطار COSO.	تمثل في: ✓ نظام الرقابة الداخلية؛ ✓ جودة التقارير المالية؛ ✓ إطار COSO؛ ✓ تحقيق الأهداف؛
من حيث الهدف	يتمثل في: ✓ تحديد مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لمكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO.	يتمثل في: ✓ معرفة أثر تطبيق نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO لعام 2013 بأبعاده الخمسة على جودة التقارير المالية في المصرف التجاري الوطني الليبي؛ ✓ تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء المنطقة الشمالية في العراق وفقاً لإطار COSO وتحديثاته الأخيرة؛

الفصل الأول:الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق إطار COSO

<p>✓ التعرف على أثر الرقابة الداخلية وفق نظام COSO في جودة التقارير المالية بالمصارف السودانية :</p> <p>✓ التعرف على دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي COSO وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية:</p> <p>✓ التعرف على أثر عناصر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة في المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة.</p>		
<p>✓ تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.</p>	<p>✓ تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.</p>	<p>من حيث منهج الدراسة</p>
<p>تتمثل في:</p> <p>✓ إستبيان موجه لإطارات مجموعة من المؤسسات الحكومية والغير حكومية:</p> <p>✓ إجراء مقابلة.</p>	<p>تتمثل في:</p> <p>✓ إستبيان موجه لإطارات مجموعة من المؤسسات الاقتصادية لولاية برج بوعريريج بمختلف مناصبهم.</p>	<p>من حيث الدراسة الميدانية</p>

المصدر: من إعداد الطالبين.

يُبين الجدول رقم (04) أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الأجنبية من عدة جوانب، فمن حيث المكان والزمان فقد ركزت الدراسة الحالية على فترة محددة من سنة 2025، وشملت نطاق جغرافي محلي، في المقابل تناولت الدراسات السابقة الأجنبية فترات زمنية أوسع (من سنة 2011 إلى غاية سنة 2024) ومناطق جغرافية مختلفة في بيئة أجنبية، ومن حيث المتغيرات فالدراسة الحالية اعتمدت نفس المتغيرات الأساسية التي تناولتها الدراسات السابقة الأجنبية المتمثلة في نظام الرقابة الداخلية و إطار COSO، غير أن الدراسات السابقة الأجنبية تطرقت لمتغيرات أخرى كجودة التقارير المالية وتحقيق الأهداف.

أما من حيث الهدف فالدراسة الحالية هدفت إلى تحديد مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لمكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في بيئة اقتصادية محلية، بخلاف الدراسات السابقة الأجنبية التي هدفت في معظمها على تحليل العلاقة بين مكونات إطار COSO وجودة التقارير المالية وأهداف الرقابة في مؤسسات أجنبية، ومن حيث المنهج فقد اعتمدت كل من الدراسة الحالية والدراسات السابقة الأجنبية على المنهج الوصفي التحليلي، أما الدراسة الميدانية فكانت عبارة عن استبيان موجه لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في بيئة محلية بالنسبة للدراسة الحالية، بينما اعتمدت الدراسات السابقة الأجنبية في دراستها الميدانية إضافة إلى الاستبيان، على إجراء المقابلات في مؤسسات حكومية وغير حكومية أجنبية.

خلاصة الفصل الأول:

تم في هذا الفصل عرض وتوضيح الجانب المفاهيمي للرقابة الداخلية وفق إطار COSO، حيث يعد هذا الإطار المتكامل من أكثر الأطر شمولاً من وجهة نظر الباحثين والممارسين، فقد ركز على مختلف جوانب الرقابة الداخلية، حيث حدد خمسة مكونات أساسية لها تشمل "تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، والمراقبة أو الإشراف"، والتي تمثل بدورها مجموعة من المبادئ التي يشترط تبنيها في تصميم وبناء نظام رقابة داخلية قوي وفعال، إلى جانب تحديد ثلاث فئات للأهداف والتي تعتبر أهدافاً عامة تسعى كل مؤسسة إلى تحقيقها.

ويوفر إطار COSO نظرة شاملة لتقسيم وتنفيذ الرقابة الداخلية بمشاركة مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، بداية من الإدارة ومجلس الإدارة، وصولاً إلى المدققين الداخليين والخارجيين وأصحاب المصلحة، وتتحمل الإدارة العبء الأكبر في تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وتوثيقها، ما يلزمها بإعداد تقرير شامل عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

من جهة أخرى، عملت لجنة COSO على تحديث إطارها الأصلي بما يتماشى مع تطورات البيئة العملية، حيث أصدرت إطاراً محدثاً يكشف عن مكونات جديدة تعزز من شمولية النظام، وقد استند هذا العمل إلى مشروع بحثي شمل آراء عدد من الفاعلين من قطاعات حكومية، جمعيات محلية، أكاديميين وأصحاب الاختصاص من المجتمع المدني.

الفصل الثاني:

دراسة استقصائية حول الرقابة

الداخلية وفق إطار COSO

تمهيد:

توصلت الدراسة من خلال الفصل السابق إلى أن نجاح أو فشل أي مؤسسة يعود إلى مدى فعالية نظام رقابتها الداخلي في تحقيق أهدافها وإدارة مخاطرها، وبغرض معرفة مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، تم في هذا الفصل التطبيقي إجراء دراسة استقصائية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية برج بوعرييج، وذلك من خلال تصميم استبيان وتوجيهه لوحدات عينة الدراسة لتحديد رأيهم حول نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

وهذا الفصل يبين المنهجية المطبقة في اختيار مجتمع وعينة الدراسة وكذا إجراء الدراسة المتعلق بتصميم الدراسة، ومصادر الحصول على المعلومات، والأساليب الإحصائية المستخدمة لتحديد مدى إلتزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO، وذلك من خلال التطرق إلى المبحثين التاليين:

✓ المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة؛

✓ المبحث الثاني: مناقشة وتحليل النتائج.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، فمن خلالها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الاحصائي والتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بالموضوع.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية

يوجد عدة أساليب لجمع البيانات لكن في هذه الدراسة تم استعمال طريقة المعاينة، أي دراسة جزء فقط من المجتمع بغرض محاولة تعميم النتائج، والهدف الأساسي لهذه الدراسة هو معرفة مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، ولتحقيق هذا الهدف تم استطلاع آراء مجموعة من وحدات الدراسة المتمثلة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى إقليم ولاية برج بوعرييج، حيث تكونت الأداة من (58) فرد متمثلين في إطارات بمختلف مناصبهم داخل المؤسسات محل الدراسة، أغلبهم لهم تخصص محاسبة أو مرتبط بها، وتم توزيع أداة الدراسة على العينة الممثلة لمجتمع الدراسة.

أولاً: اختيار وحدات عينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة من مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بإقليم ولاية برج بوعرييج بصفة اختيارية، وتم حصر الدراسة في مجموعة من المؤسسات التي استجابت مع الاستبيان الموجه إليهم.

ثانياً: حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في مايلي:

- الحدود الزمنية: تم الشروع في الجزء النظري لهذه الدراسة في بداية شهر فيفري 2025، أما الجزء التطبيقي لهذه الدراسة فقد تم العمل عليه في بداية شهر ماي 2025؛
- الحدود المكانية: تم توزيع كل الاستبيانات داخل إقليم ولاية برج بوعرييج؛
- الحدود البشرية: تعتمد على آراء إطارات بمختلف مناصبهم في المؤسسات الجزائرية، حيث تم توزيع (70) نسخة من الاستبيان على إطارات بالمؤسسات الاقتصادية، تم استرجاع (58) نسخة من الاستبيان وكانت كلها صالحة للإدخال والتحليل؛
- الحدود الموضوعية: تناولت هذه الدراسة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO لسنة 2013.

المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات

تعتمد هذه الدراسة على أداة الاستبيان بشكل رئيسي في جمع البيانات من أفراد عينة المجتمع محل الدراسة.

أولاً: تصميم الاستبيان المتعلق بالدراسة

تم تصميم استبيان لجمع مختلف البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، وتوجيهه إلى إطارات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك لتحديد آراءهم حول مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، وقد مرت عملية التصميم بعدة مراحل كما يلي:

1- مرحلة التصميم الأولي للاستبيان:

انطلاقاً من الجانب النظري والدراسات السابقة تم إعادة استمارة الاستبيان بالاستعانة بدراسات ذات صلة بموضوع الدراسة، حيث تم صياغة أسئلة الاستبيان لتتطابق مع إشكالية الدراسة وفرضيات الدراسة مع مراعات ما يلي:

➤ صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وسهلة الفهم؛

➤ ترتيب الأسئلة وتسلسلها حسب الفرضيات المصاغة.

2- مرحلة عرض الاستبيان على المحكمين:

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، حيث تمثلت هذه الفئة في مجموعة من الأساتذة على مستوى جامعة محمد البشير الإبراهيمي ببرج بوعريريج وخارجها وعددهم (06)، وتم الأخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات بالتنسيق مع الأستاذة المشرفة، حيث تمثلت في حذف وتعديل ما يلزم ليخرج الاستبيان في صورته النهائية كما هو موضح بالمحلق رقم (01)

3- مرحلة التصميم النهائي للاستبيان:

بعد تصحيح الأخطاء والتعديل النهائي للاستبيان بناء على آراء المحكمين تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين رئيسيين هما:

➤ البيانات الشخصية: يتعلق هذا القسم بالأسئلة الشخصية العامة حول الإطارات (التخصص،

المستوى العلمي، الخبرة المهنية)، وكذا المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة (النشاط،

الشكل القانوني، الحجم)؛

➤ بيانات الدراسة: يشمل هذا القسم محاور الاستبيان، حيث يتكون من (29) عبارة موزعة على

محورين.

تجسد فروض الدراسة كما يلي:

- **المحور الأول:** يجسد الفرضية الأولى للدراسة؛ حيث يشمل أسئلة حول سعي المؤسسات الجزائرية لتحقيق كل أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، ويتكون هذا المحور من (12) عبارة؛
- **المحور الثاني:** يجسد الفرضية الثانية للدراسة؛ حيث يشمل أسئلة حول وجود كل مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية، ويتكون هذا المحور من (17) عبارة.

4-مرحلة توزيع الاستبيان:

بعد تصميم الاستبيان تم توزيعه بشكل مباشر لأفراد العينة، قصد الحصول على إجابات على كل أسئلة الاستبيان.

ثانيا: الأساليب المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

يحتوي استبيان الدراسة على مجموعة من الأسئلة، حيث يقوم أفراد العينة بالإجابة عنها باختيار بديل من خمس بدائل وفقا لمقياس ليكرت الخماسي (دائما، غالبا، نوعا ما، أحيانا، أبدا)، وذلك لقياس درجة إجابات إطارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لعبارات الاستبيان والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (05): مقياس درجة الإجابة حسب مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	دائما	غالبا	نوعا ما	أحيانا	ابدا
01	05	04	03	02	01

المصدر: إبراهيم رحيم، مطبوعة محكمة حول الأدوات الإحصائية لتحليل البيانات باستخدام برنامج spss، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف -ميلة-، 2022/2021، ص9.

بعد جمع البيانات، يتم استخدام المساعد الإحصائي الذكي لحساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الفردية والوظيفية لمفردات وحدات الدراسة وتحديد مدى استجابة مفرداتها للعبارات المحورية المتضمنة في أداة الدراسة، وتحويل البيانات إلى جداول ورسوم بيانية لتسهيل عملية تحليل البيانات، وتشمل طرق استخدام هذا البرنامج المعايير والاختبارات التالية:

1- مقاييس النزعة المركزية والتشتت:

تساعد هذه المقاييس على إعطاء مدلول واضح لوصفها وهي:

- **مقاييس النزعة المركزية:** تسمح هذه المقاييس بمعرفة مدى تجانس واختلاف البيانات حول القيمة المركزية بالإضافة إلى تحديد شكل التوزيع لتقوم في نهاية بتحليل هذه النتائج وتفسيرها لمتخذي القرار وتتمثل في المتوسطات التي تتمكن من خلالها تحديد موقع النقطة التي تتمحور حولها كثافة

القيم، ومنها: المتوسط الحسابي mean Arithmetic، والوسيط Median، والوسط الهندسي والمنوال Mode وغيرها¹؛

➤ مقاييس التشتت: إن استعمال مقاييس النزعة المركزية وحدها في عملية المقارنة قد تعطينا صورة خاطئة فقد تتساوى المتوسطات الحسابية لمجموعتين أو أكثر من البيانات إلا أنها تختلف اختلافا كبيرا في توزيعها، لذا يتم استخدام مقاييس التشتت ويقصد بها حالة الانتشار التي تكون عليها البيانات حول المركز (المتوسط) ومنها: المدى Range، والتباين Variance، والانحراف المعياري Deviation Standard، ومعامل الاختلاف Coefficient of Variation وغيرها²؛

➤ أسلوب الارتباط: هو علاقة بين متغيرين يمثل كل منهما ظاهرة معينة بحيث إذا تغير أحدهما في اتجاه معين (بالزيادة أو النقص) تغير الآخر بالاتجاه نفسه، عندئذ يقال أن الارتباط فيما بينهما ارتباط موجب أو طردي، أما إذا حدث التغير في الاتجاه المعاكس، أي إذا حصلت الزيادة في المتغير الأول يقابلها نقص في المتغير الثاني أو بالعكس، عندئذ يقال: أن الارتباط فيما بينهما ارتباط سالب أو عكسي.

ومن الجدير بالذكر أن معامل الارتباط بين متغيرين يأخذ قيمة محصورة بين $-1, +1$ ، وإذا انعدمت العلاقة أو الارتباط بين المتغيرين فإن قيمة معامل الارتباط المحسوبة تساوي صفرا أو قيمة قريبة جدا من الصفر³.

➤ التكرار النسبي والترتيب: من أجل الوصف الإحصائي لبيانات وحدات الدراسة يتم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لهذه الوحدات وتحديد استجابات وحداتها واتجاه عبارات المحاور التي تتضمنها أداة الدراسة⁴.

2- الاختبارات الإحصائية:

تم استخدام المساعد الإحصائي الذي لترجمة المعطيات في شكل جداول ورسومات بيانية لتسهيل عملية تحليل البيانات، وباستعمال هذا البرنامج تم اختبار كل من آراء وحدات الدراسة وفروض الدراسة، وذلك من خلال الاعتماد على الاختبارات التالية:

1 رحالي بالقاسم، مطبوعة علمية محكمة في الإحصاء، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريج، الجزائر، 2019، ص 08.

2 رحالي بالقاسم، المرجع السابق، ص 08.

3 ماهر محمد عواد العامري، مطبوعة محكمة حول البحث الارتباطي، الجامعة المستنصرية، العراق، 2016/2017، ص ص 6.5.

4 رحالي بالقاسم، المرجع السابق، ص 11.

➤ اختبار الصدق والثبات ألفا كرونباخ Alpha de Cronbach:

يمثل معامل ألفا متوسط المعاملات الناتجة عن تجزئة الاختبار بطرق مختلفة، وبذلك فإنه يمثل معامل الارتباط بين أي جزئين من أجزاء الاختبار، ويتم حساب تباين كل بند الاختبار ثم مجموع التباينات، وكذلك تباين الدرجة الكلية للاختبار، وتشتراط أن تقيس بنود الاختبار سمة واحدة فقط، وتستخدم المعادلة في المقاييس والاختبارات متعددة الاختيارات وليست الثنائية¹. يعتبر معامل ألفا الحد الأدنى للقيمة التقديرية للثبات بمعنى أن قيمة معامل ثبات المقياس عامة لا تقل عن قيمة هذا المعامل فعندما تكون قيمة معامل ألفا مرتفعة فان هذا يعني أن درجات المقياس ثابتة بالفعل أما إذا كانت منخفضة فإنه بالإمكان الحصول على معامل ثبات أكبر لاتباع الطرق الأخرى في حسابه².

القاعدة الأساسية لتفسير مقياس ألفا كرونباخ للأسئلة ثنائية التفرع (أي الأسئلة ذات

إجابتين محتملتين) أو أسئلة مقياس ليكارت هي:

- ✓ إذا كانت أكبر من 0.9، فالقياس ممتاز؛
- ✓ إذا كانت بين $0.8 < \alpha < 0.9$ ، فالقياس جيد؛
- ✓ إذا كانت بين $0.7 < \alpha < 0.8$ ، فالقياس مقبول؛
- ✓ إذا كانت بين $0.6 < \alpha < 0.7$ ، فالقياس مشكوك فيه؛
- ✓ إذا كانت $0.5 < \alpha < 0.65$ ، فالقياس ضعيف؛
- ✓ إذا كانت $\alpha < 0.5$ ، فالقياس غير مقبول.

بشكل عام، لا بأس في الحصول على نتيجة تزيد عن 0.7 ومع ذلك، يقترح بعض المؤلفين قيما

أعلى من 0.90 إلى 0.95³.

➤ معامل الارتباط بيرسون :

وله عدة مسميات مثل الارتباط الخطي البسيط، معامل الارتباط البسيط، معامل الارتباط

التتابعي أو الخطي، ويرمز له بـ "r"، ويعد كأحد المؤشرات الإحصائية البارومترية أي الاختبارات التي

1 شريفي حمزة وحسنوي عبد الحفيظ، مساهمة معيار التدقيق الجزائري 700 في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي- دراسة استقصائية لعينة من المهنيين والأكاديميين-. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات

شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج، الجزائر. 2022/2021، ص 54.

2 عليلش فلة وآخرون، الخصائص السيكومترية لمقياس الرضا المهني لدى عينة من عمال ما قبل التشغيل، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تحليل المعطيات الكمية والكيفية،

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2019/2018، ص ص 28، 29.

3 محمد تيسير، علوم الإحصاء وطرق جمع البيانات ما هو معامل ألفا كرونباخ؟، المؤسسة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، المركز الوطني للبحوث، فلسطين، 2022/01/28.

عبر الرابط التالي: معامل-ألفا-كرونباخ/ http://blog.ajsrp.com/

تاريخ الإطلاع: 2025/05/23، على الساعة: 17:38.

تتقيد بمجموعة من الشروط الأساسية عند تطبيقها، ويستخدم معامل الارتباط بيرسون لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين متغيرين (الأول مسقل والثاني تابع)، تتراوح قيمة معامل الارتباط r المتحصل عليها بين 1 و $1+$ مرورا بالصفير، يمكن الحكم على قوة العلاقة من حيث درجة قرب القيمة المتحصل عليها أو بعدها عن $1\pm$ ، حيث أن قيمة المعامل r تقع في المدى $[-1, \geq 1]$.¹

➤ اختبار T (t-test one sample):

هو حساب الفروق لعينة واحدة من خلال قياس واحد، ويستخدم في مقارنة المتوسط الحسابي للعينة (\bar{x}) بقيمة مفترضة للمجتمع الأصلي، هي المتوسط الحسابي للمجتمع ميو (μ).
يتم حساب اختبار " T " لعينة واحدة من القانون التالي:²

$$T = (\bar{x} - \mu) / (Sx / \sqrt{n})$$

$$df = n - 1$$

حيث أن:

\bar{x} : المتوسط الحسابي للعينة، μ : المتوسط الحسابي للمجتمع؛

Sx : الانحراف المعياري للعينة، n : حجم العينة.

وفي مايلي خطوات حساب اختبار " T ":

- طرح المشكلة:

يتم ذلك باستغلال السؤال المطروح فمثلا نقول: هل توجد فروق دالة إحصائية بين المتغير (x) والمتغير (y)؟ أو هل توجد علاقة دالة إحصائية بين المتغير (x) والمتغير (y)؟

- صياغة الفرضيات:

- الفرضية الصفرية: تتم صياغة الفرضية الصفرية (H_0) بالإجابة بالنفي عن الإشكالية، وتتم كتابتها بطريقة إحصائية أساسا؛ وبطريقة لغوية للتوضيح، فمثلا نكتب: لا توجد فروق دالة إحصائية بين المتغير (x) والمتغير (y)، أو لا توجد علاقة دالة إحصائية بين المتغير (x) والمتغير (y).
- الفرضية البديلة: تتم صياغة الفرضية البديلة (H_1) بالإجابة بالإثبات عن الإشكالية، وتتم كتابتها بطريقة إحصائية أساسا؛ وبطريقة لغوية للتوضيح، فمثلا نكتب: توجد فروق دالة إحصائية بين المتغير (x) والمتغير (y)، أو لا توجد علاقة دالة إحصائية بين المتغير (x) والمتغير (y).

1 منال قدوج وإيناس تباني، دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج

بوعربريج، الجزائر، 2024/2023، ص57.

2 المرجع السابق، ص 57.

المبحث الثاني: مناقشة وتحليل النتائج

تم في هذا المبحث التطرق إلى عرض النتائج المتحصل عليها من الدراسة وتم تفسيرها وتحليلها ومناقشتها والتوصل إلى مدى صحة فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة وتفسيرها

عرض هذا المطلب من الدراسة مختلف النتائج المتوصل اليها من خلال الاستبيان وتفسيرها، وذلك من خلال الأساليب الاحصائية المشار اليها سابقا.

أولاً: الخصائص العامة لعينة الدراسة

أساس هذه الخصائص مجموعة من المتغيرات المستقلة المتعلقة بالخصائص الشخصية والوظيفية لوحادات الدراسة وهي كل من "التخصص، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية"، إضافة إلى مجموعة من المتغيرات المستقلة المتعلقة بالخصائص العامة للمؤسسة وهي كل من "نشاط المؤسسة، الشكل القانوني، عدد العمال"، والتي سيتم مناقشتها كما يلي:

1- توزيع عينة الدراسة حسب التخصص:

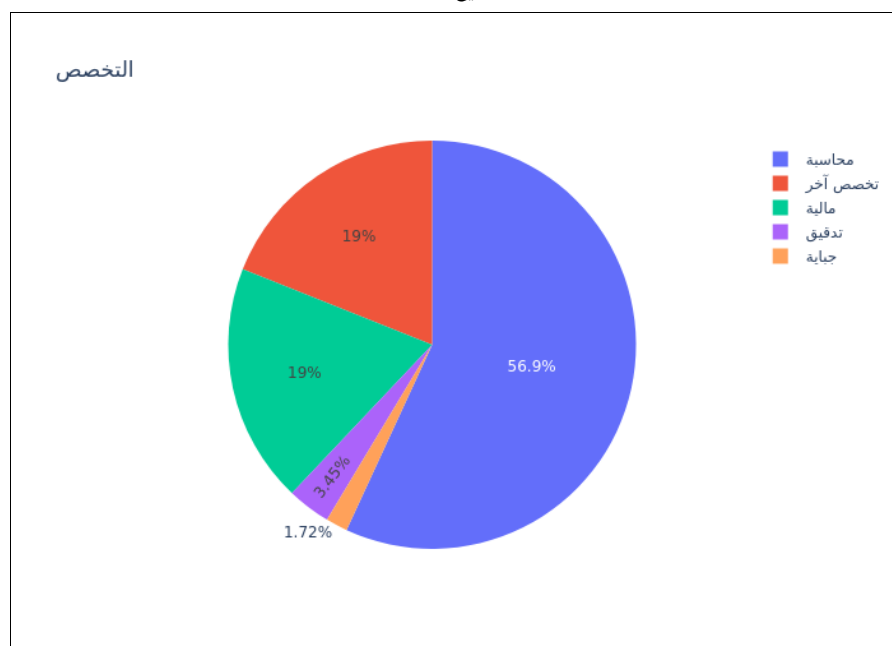
يبين كل من الجدول والشكل أدناه توزيع وحدات الدراسة وفق التخصص كما يلي:

الجدول رقم (06) توزيع أفراد العينة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	33	% 56.90
مالية	11	% 18.97
تدقيق	02	% 3.44
جباية	01	% 1.72
تخصص آخر	11	% 18.97
المجموع	58	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج المساعد الاحصائي الذكي (الملحق رقم 02).

الشكل (05): دائرة نسبية توزيع أفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات موقع المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 02).

من خلال الجدول والشكل السابقين يتبين أن وحدات الدراسة لتخصص "محاسبة" هو الفئة الأكثر شيوعًا بفارق كبير، حيث يمثل 56.9% من إجمالي التخصصات، تليها فئتا "مالية" و "تخصص آخر" بنسب متساوية تقريبًا (19% لكل منهما)، أما فئتا "تدقيق" و "جباية" فتمثلان نسبة صغيرة جدًا من العينة (3.4% و 1.7% على التوالي)، مع العلم أن التخصص الآخر لعينة الدراسة يشمل "إدارة عامة، إدارة أعمال، تجارة، مراقبة التسيير، إدارة الموارد البشرية".

02- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

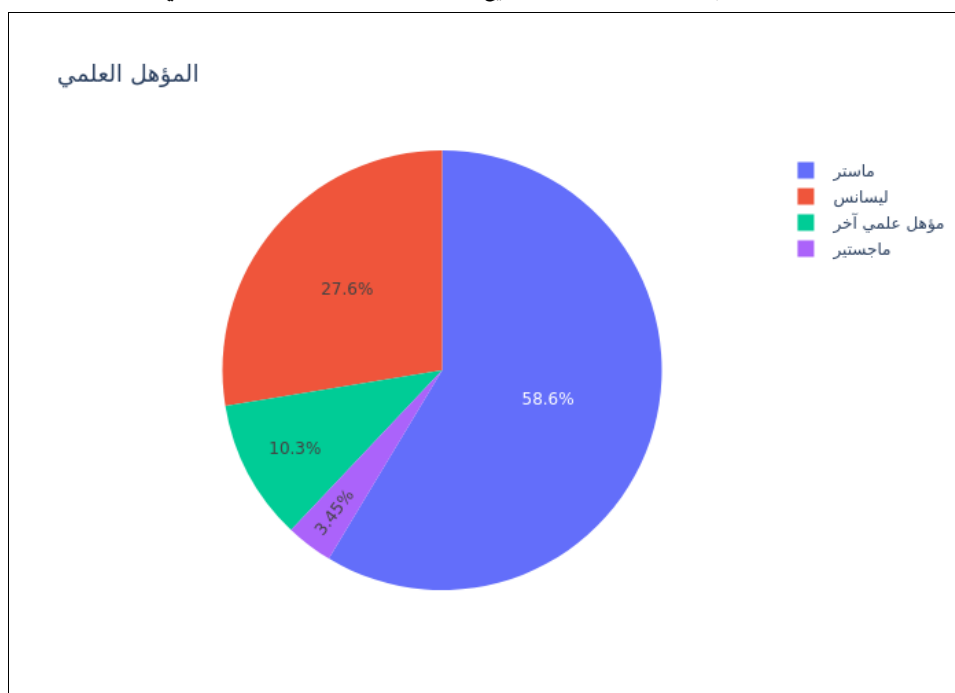
يبين كل من الجدول والشكل أدناه توزيع وحدات الدراسة وفق المؤهل العلمي:

الجدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
27.59%	16	ليسانس
58.62%	34	ماستر
3.45%	02	ماجستير
00%	00	دكتوراه
10.34%	06	مؤهل علمي آخر
100%	58	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات موقع المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 03).

الشكل رقم (06): دائرة نسبية توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات موقع المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 03).

من خلال الجدول والشكل السابقين لتوزيع المؤهلات العلمية يتبين أن فئة "الماستر" هي الفئة الأكثر شيوعاً، حيث تمثل 58.62% من إجمالي العينة، وتأتي فئة "الليسانس" في المرتبة الثانية بنسبة 27.59%، ثم "مؤهل علمي آخر" بنسبة 10.34%، وأخيراً "الماجستير" بنسبة 3.45%. ومنه يتضح أن الحاصلين على شهادات ليسانس والماستر يمثلون النسبة الأكبر من المجال الكلي الذي تشملته الدراسة الإحصائية، لذلك يمكن القول أنهم يمثلون النسبة الأكبر في سوق العمل، علماً أن المؤهل العلمي الآخر لعينة الدراسة يشمل شهادة تقني سامي وشهادة الدراسات الجامعية التطبيقية.

03-توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

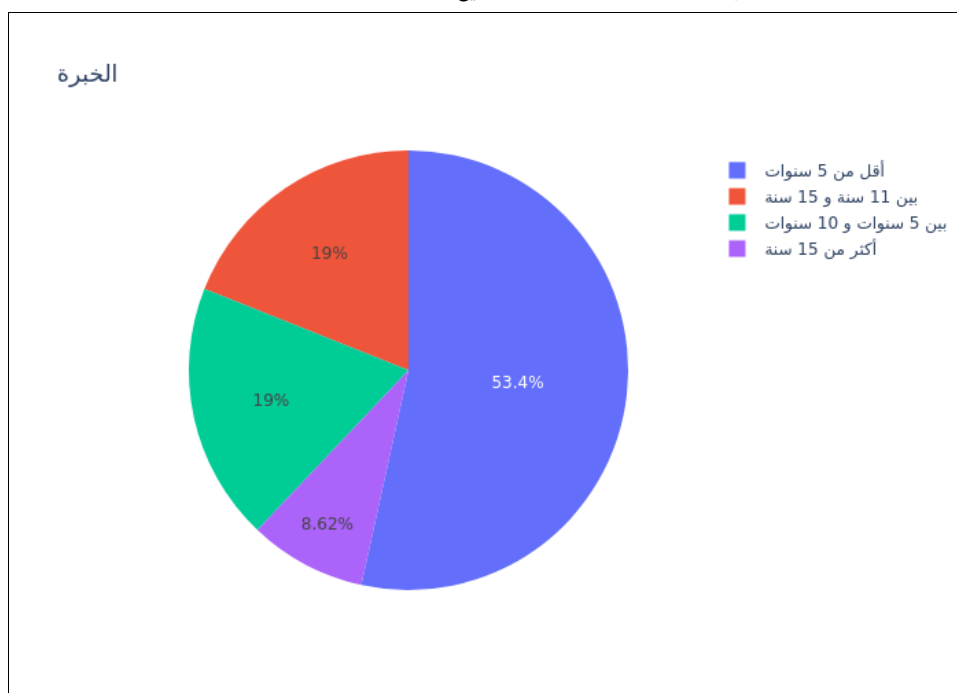
يبين كل من الجدول والشكل أدناه توزيع أفراد العينة وفق الخبرة كما يلي:

الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
53.45%	31	أقل من 05 سنوات
18.96%	11	بين 05-10 سنوات
18.96%	11	بين 11-15 سنة
08.63%	05	أكثر من 15 سنة
100%	58	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات موقع المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 04).

الشكل رقم (07): دائرة نسبية تبين توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات موقع المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 04).

من خلال الجدول والشكل السابقين يتبين أنه هناك تباين ملحوظ في توزيع البيانات، ففئة "أقل من 5 سنوات" تسيطر على النسبة الأكبر بكثير من الفئات الأخرى، أي أنها الفئة الأكثر شيوعاً للخبرة، حيث تمثل 53.45% من المشاركين، وهذا يشير إلى أن غالبية العينة تمتلك خبرة محدودة نسبياً، أما الفئات الثلاث المتبقية (بين 5 و 10 سنوات، وبين 11 و 15 سنة، وأكثر من 15 سنة) فهي متساوية في التكرارات، لكنها جميعاً أقل بكثير من الفئة الأولى، هذا التوزيع غير متوازن بشكل واضح.

04- توزيع عينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة:

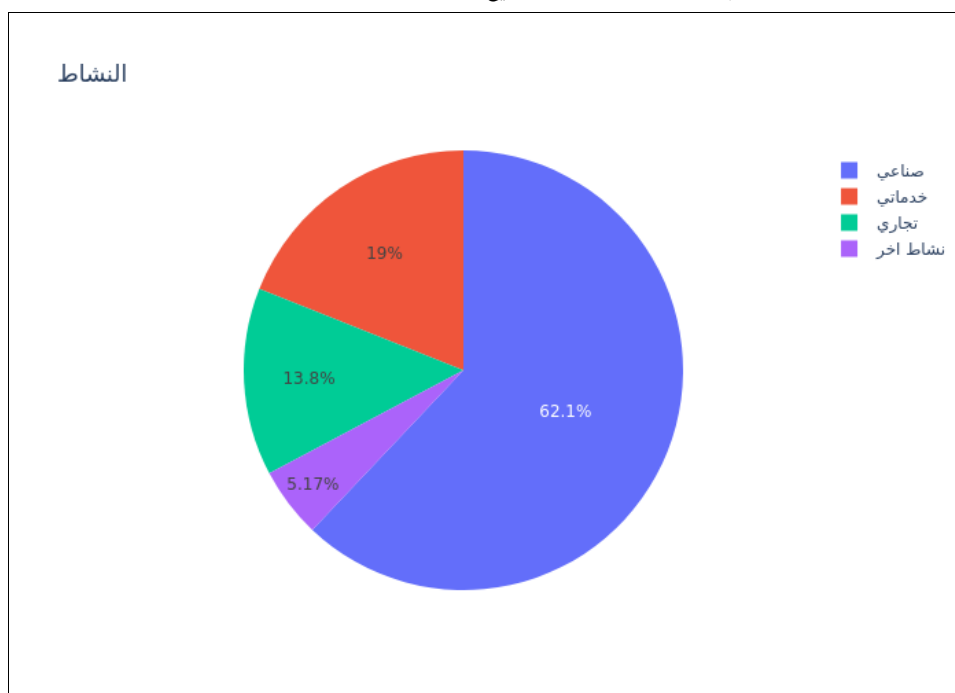
يبين كل من الجدول والشكل أدناه توزيع وحدات الدراسة حسب نشاط المؤسسة:

الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة

النسبة المئوية	التكرار	نشاط المؤسسة
62.07%	36	صناعي
13.79%	08	تجاري
00%	00	فلاحي
18.97%	11	خدماتي
5.17%	03	نشاط آخر
100%	58	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات موقع المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 05).

الشكل رقم (08): دائرة نسبية لتوزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات موقع المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 05).

من خلال الجدول والشكل السابقين يتبين أن متغير "النشاط" موزع بشكل غير متساوي، فالفئة الأكثر شيوعاً هي "صناعي" بنسبة 62.07% و 36 تكراراً، مما يُشير إلى سيطرة هذا النوع من النشاط بشكل كبير على العينة، أما الفئات الأخرى فهي أقل بكثير من الفئة الصناعية: "خدماتي" بـ 18.97%، "تجاري" بـ 13.79%، و"نشاط آخر" بـ 5.17% يتمثل غالباً في النشاط البنكي، ومنه هذا التوزيع غير متوازن بشكل واضح.

05- توزيع عينة الدراسة حسب الشكل القانوني للمؤسسة:

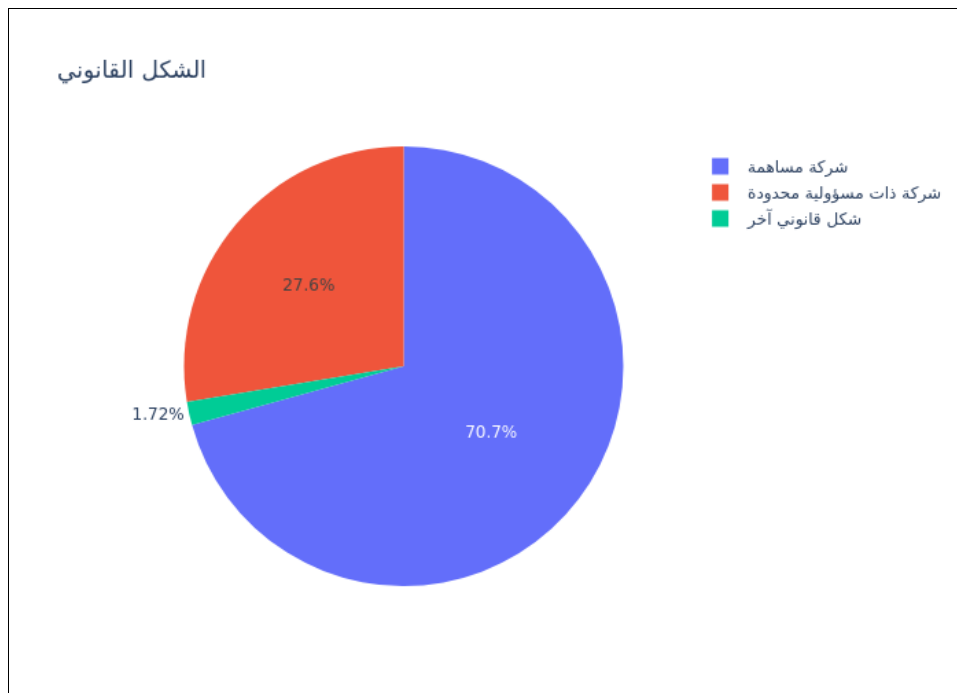
يبين كل من الجدول والشكل أدناه توزيع وحدات الدراسة حسب الشكل القانوني للمؤسسة:

الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة

النسبة المئوية	التكرار	الشكل القانوني للمؤسسة
00%	00	مؤسسة فردية
27.59%	16	شركة ذ.م.م SARL-EURL
00%	00	شركة تضامن SNC
72.41%	42	شركة مساهمة SPA
100%	58	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات موقع المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 06).

الشكل رقم (09): دائرة نسبية لتوزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات موقع المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 06).

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح أن أغلبية الشركات التي شملتها الدراسة ذات شكل قانوني "شركات مساهمة" بـ 42 تكرارا و 72.41%، وهذه الفئة هي الأكثر شيوعًا بفارق كبير عن باقي الفئات الأخرى، حيث أن "الشركات ذات المسؤولية المحدودة" تشكل 27.59% فقط.

06- توزيع عينة الدراسة حسب عدد العمال في المؤسسة:

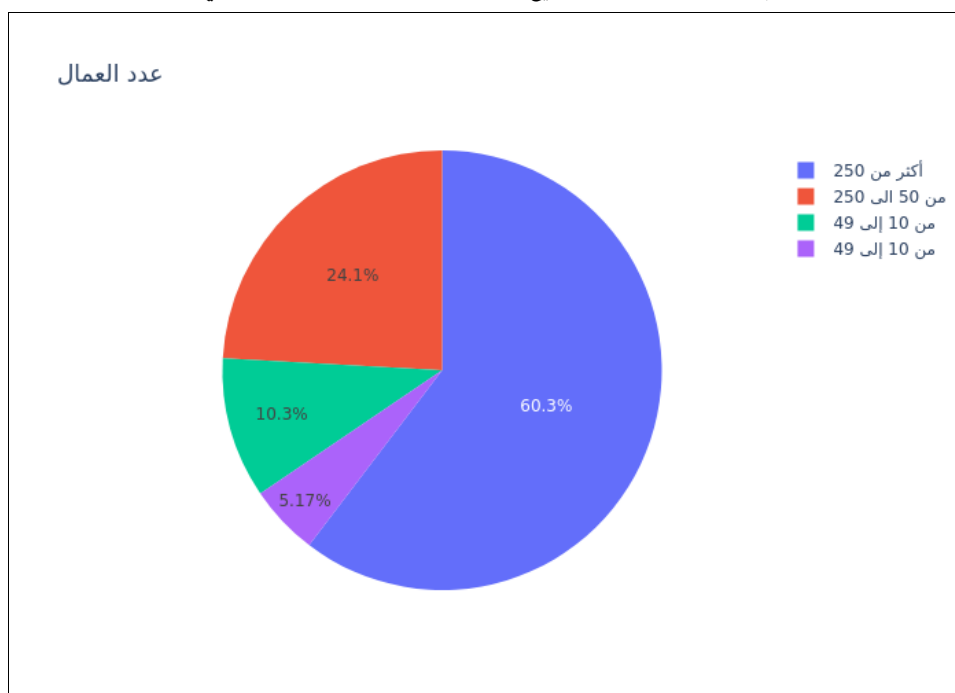
يبين كل من الجدول والشكل أدناه توزيع وحدات الدراسة حسب عدد العمال في المؤسسة:

الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال في المؤسسة

عدد العمال في المؤسسة	التكرار	النسبة المئوية
من 01 إلى 09	00	% 00
من 10 إلى 49	09	% 15.52
من 50 إلى 250	14	% 24.14
أكثر من 250 عامل	35	% 60.34
المجموع	58	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات موقع المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 07).

الشكل رقم (10) دائرة نسبية لتوزيع أفراد العينة حسب عدد العمال في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات موقع المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 07).

يظهر الجدول والشكل السابقين توزيعاً غير متوازن لحجم المؤسسات التي تمت دراستها، فالفئة الأكثر شيوعاً هي فئة "أكثر من 250 عامل" حيث تمثل 60.34% من العينة، وهو ما يشير إلى سيطرة واضحة لهذه الفئة، أما الفئات الأخرى فتمثل نسباً مئوية صغيرة نسبياً: "من 50 إلى 250 عامل" بـ 24.14%، وفئة "من 10 إلى 49 عامل" بـ 15.52%، ويُشير هذا التوزيع إلى وجود تركيز كبير للمؤسسات الكبيرة "أكثر من 250 عاملاً" في العينة، وتركيز أقل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

ثانياً: صدق وثبات الاستبيان

قصد معرفة الصدق الداخلي للاستبيان يتعين حساب مدى ثباته وصدقه، ولعل أبرز معامل لحساب الصدق الداخلي هو معامل الارتباط "بيرسون"، الذي يتم حسابه بين درجة كل عبارة من عبارات الاستبيان بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتهي إليه العبارة، ويعتمد ذلك على طريقة التجزئة النصفية (spit half) التي تقوم على أساس التجزئة النصفية، والتي تعني تجزئة فقرات الاستبيان إلى جزئين، الجزء الأول يمثل الأسئلة الفردية والجزء الثاني يمثل الأسئلة الزوجية ثم يحسب معامل الارتباط "بيرسون" بين إجاباتهم على الفقرات الفردية والزوجية، ولكن ما يعاب على هذه الطريقة أن نتائجها تختلف بترتيب وصدق أداة الدراسة (الاستبيان)، وبعد التأكد من الصدق الظاهري من خلال تحكيم الاستبيان في مراحل تصميمه، تم استخدام معامل "ألفا كرو نباخ (Alpha Cronbach)" للتأكد من ثبات وصدق أداة الدراسة، حيث طبقت المعادلة على

عدد قدره 58 نسخة استبيان لقياس الصدق الثنائي والذي يحسب وفق عبارات الموضحة في الملحق (01) وبتطبيق البرنامج الاحصائي كانت النتائج كالتالي:

1- قياس مدى ثبات المحاور باستعمال ألفا كرو نباخ:

ان نتائج ألفا كرونباخ تختلف باختلاف ترتيب العناصر، ويعبر مقياس ألفا كرو نباخ على مدى دقة أداة القياس ومدى اتساق مؤشراتته، فهو يسمح بتحديد إلى أي مدى يمكن الوثوق بأداة القياس ومدى الاتساق الكلي لجميع فقرات الاستبيان، أي أن ارتفاع معدل الثبات يضمن الحصول على نفس النتائج الموثوقة إذا تم تطبيق نفس الأداة على نفس العينة بعد مدة معينة، كما يعتبر دليلاً على عدم تأثره بالعوامل والظروف الخارجية، وهذا يعني قلة تأثير عوامل الصدفة والمتغيرات العشوائية على نتائج عملية القياس نتائج اختبار الثبات مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): اختبار ثبات أدوات القياس باستخدام معامل ألفا كرو نباخ

مجال الثقة	معامل الثبات	عدد العبارات	محاور الاستبيان
[0.714, 0.868]	0.7993	12	المحور الأول: سعي المؤسسات الجزائرية لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO
[0.913, 0.96]	0.9389	17	المحور الثاني: وجود مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الاحصائي الذكي (الملحق رقم 08).

يتضح من الجدول السابق مايلي:

■ بالنسبة للمحور الأول:

تُظهر نتائج تحليل الثبات للمحور الأول قيمة ألفا كرونباخ تساوي 0.7993، ومجال ثقة يمتد من 0.714 إلى 0.868.

✓ تفسير قيمة ألفا كرونباخ:

قيمة ألفا كرونباخ البالغة 0.7993 تُعتبر مقبولة بشكل عام، وتشير إلى مستوى جيد من الثبات الداخلي للمقياس الخاص بالمحور الأول، فالقيم التي تتجاوز 0.7 غالباً ما تُعتبر مقبولة في العديد من الدراسات، مع العلم بأن المعايير قد تختلف قليلاً بين المجالات البحثية، هذا يعني أن العناصر المكونة للمقياس تقيس نفس البناء بشكل متسق.

✓ تفسير مجال الثقة:

يُشير مجال الثقة المحصور بين [0.714, 0.868] إلى مدى الاستقرار في تقدير ألفا كرونباخ، يعني هذا أنه هنالك ثقة بنسبة 95% أن القيمة الحقيقية لألفا كرونباخ تقع ضمن هذا المجال، مجال الثقة ليس

ضيقة جدًا، لكنه ليس واسعًا بشكل مقلق أيضًا، ويشير اتساعه إلى وجود قدر من عدم اليقين حول القيمة الحقيقية لألفا كرونباخ، وهذا أمر طبيعي في التحليلات الإحصائية، ومع ذلك حتى الحد الأدنى لمجال الثقة (0.714) لا يزال يقع ضمن النطاق المقبول لألفا كرونباخ.

■ بالنسبة للمحور الثاني:

تُظهر نتائج تحليل الثبات للمحور الأول قيمة ألفا كرونباخ تساوي 0.9389، ومجال ثقة يمتد من 0.913 إلى 0.96.

✓ تفسير قيمة ألفا كرونباخ:

تشير نتائج تحليل الثبات للمحور الثاني إلى مستوى عالٍ جدًا من الثبات الداخلي، فقيمة ألفا كرونباخ البالغة 0.9389 تُعتبر ممتازة، حيث تُشير إلى اتساق عالي بين عناصر المقياس في قياس البُعد المُراد قياسه، فالقيم التي تتجاوز 0.7 تُعتبر بشكل عام مقبولة، لكن هذه القيمة تجاوزت بكثير هذا الحد الأدنى، مما يُعطي ثقة عالية في دقة وموثوقية المقياس.

✓ تفسير مجال الثقة:

بالنسبة لمجال الثقة [0.96, 0.913] فهو ضيق نسبيًا، وهذا يُشير إلى تقدير ثابت ومُستقر لقيمة ألفا كرونباخ، حتى الحد الأدنى للمجال (0.913) لا يزال يُعتبر ممتازًا مما يُعزز الثقة في نتائج التحليل، وضيق مجال الثقة يُشير إلى أن التقديرات لا تتأثر بشكل كبير بالعينة المُستخدمة في التحليل، وبالتالي يمكن تعميم النتائج بدرجة عالية من الثقة.

■ الخلاصة:

بشكل عام، تشير نتائج تحليل الثبات إلى أن مقياس المحور الأول يتمتع بمستوى مقبول من الثبات الداخلي، وأن مقياس المحور الثاني يتمتع بمستوى ممتاز من الثبات الداخلي، فقيمة ألفا كرونباخ مرتفعة بما فيه الكفاية لكلا المحورين، ومجال الثقة لهما لا يُشكك في صحة الاستنتاجات حول الثبات، ومنه يمكن الاعتماد على هذا المقياس بدرجة كبيرة من الثقة في التطبيق الميداني.

2- باستعمال معامل ارتباط بيرسون:

يعبر صدق المقياس على مدى اتساق جميع فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، أي أن العبارة تقيس ما وضعت لقياسه ولا تقيس شيء آخر، وعليه تم حساب معامل الارتباط 'بيرسون' بين درجة كل عبارة من عبارات المحور.

أ- اختبار صدق اداة قياس المحور الأول باستخدام ارتباط بيرسون:

يوضح الجدول والشكل المواليين مدى صدق اداة قياس المحور الأول باستخدام ارتباط بيرسون كالآتي:

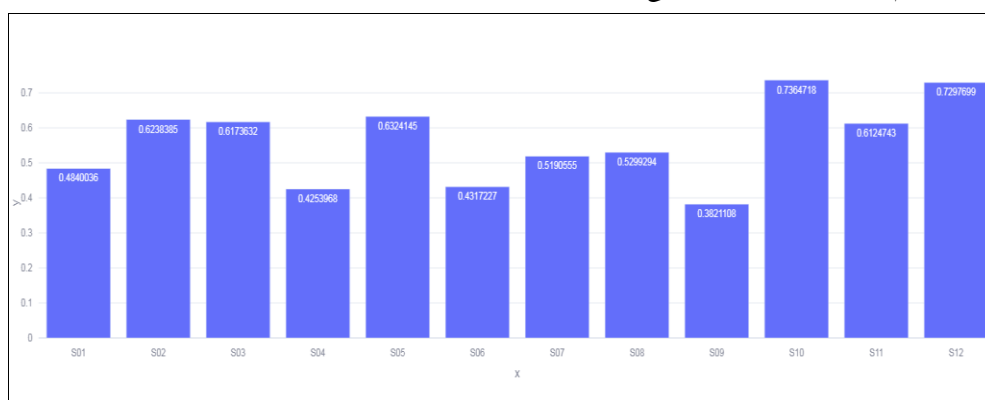
الفصل الثاني:.....دراسة اسقصائية حول الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

الجدول رقم (13): اختبار صدق اداة قياس المحور الأول باستخدام ارتباط بيرسون

المحور	العبارات	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة (p-value)
المحور الأول: سمي المؤسسات الجزائرية لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	01 تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة.	0.4840	0.0001
	02 تحقيق أهدافها الاستراتيجية	0.6238	0.0000
	03 رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية.	0.6174	0.0000
	04 الحد من مصادر الإسراف والتبذير في الموارد المتاحة.	0.4254	0.0009
	05 الحفاظ على الاصول من السرقة وسوء الاستخدام.	0.6324	0.0000
	06 توثيق العمليات المالية للمؤسسة.	0.4317	0.0007
	07 الالتزام بالمعايير المحاسبية في القياس والإفصاح.	0.5191	0.0000
	08 حماية السجلات المحاسبية من الأطراف غير المرخص لهم بالاطلاع عليها.	0.5299	0.0000
	09 استخدام الوسائل الرقابية التي تكفل محاسبة سليمة عن العناصر المحاسبية.	0.3821	0.0031
	10 الالتزام بالنظم السارية التي تعمل بها.	0.7365	0.0000
	11 الالتزام بالتعليمات التي تصدرها الجهات الحكومية المعنية بالإشراف على المؤسسة.	0.6125	0.0000
	12 الالتزام بالنظم المعمول بها وفقا للنظام الأساسي والسياسات والقرارات والتعليمات الإدارية المنظمة للعمل.	0.7298	0.0000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الاحصائي الذكي (الملحق رقم 09).

الشكل رقم (11): أعمدة بيانية توضح الارتباط بين الدرجة الكلية للمقياس والفقرات المكونة للمحور الأول



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الاحصائي الذكي (الملحق رقم 09).

الفصل الثاني:دراسة اسقصائية حول الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

يتضح من الجدول والشكل السابقين وجود ارتباطات متفاوتة القوة بين الدرجة الكلية للمحور الأول والفقرات المكونة له (01 - 12)، حيث قيمة "r" تمثل معامل الارتباط، فكلما اقتربت قيمتها من 1 (بشكل موجب) كلما كان الارتباط أقوى وأكثر إيجابية والعكس صحيح، أما قيمة "p-value" تمثل مستوى الدلالة الإحصائية، فكلما كانت قيمتها أقل من 0.05 تشير إلى وجود دلالة إحصائية، مما يعني أن الارتباط ليس عشوائياً.

تظهر الفقرات 10 و 12 أقوى ارتباطات مع المحور الأول، حيث تبلغ قيم "r" 0.736 و 0.729 على التوالي، وذلك مع مستوى دلالة إحصائية عالية جداً ($p\text{-value} < 0.00000001$)، وهذا يشير إلى أن هذه الفقرات تعكس بدقة عالية جوانب المحور الأول، وتساهم بشكل كبير في تكوين الدرجة الكلية. تظهر الفقرات 09 و 04 و 06 ارتباطاً مقبول مع المحور الأول، حيث تقل قيم "r" عن 0.45 وتتجاوز 0.38، على الرغم من أن هذه الارتباطات ذات دلالة إحصائية ($p\text{-value} < 0.05$)، إلا أنها ليست قوية بما فيه الكفاية.

وبما أن أغلب معاملات ارتباط بيرسون قوية أو مقبولة، وجميع الارتباطات المذكورة أعلاه ذات دلالة إحصائية عالية ($p\text{-value} < 0.05$)، ما يفسر أن هذه الارتباطات غير مُرَجَّحة أن تكون ناتجة عن الصدفة مما يعزز من دلالة النتائج، فإنه يمكن الحكم على صدق أداة قياس مفهوم "سعي المؤسسات الجزائرية لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO".

ب- اختبار صدق أداة قياس المحور الثاني باستخدام ارتباط بيرسون:

يوضح الجدول والشكل المواليين مدى صدق أداة قياس المحور الأول باستخدام ارتباط بيرسون كالآتي:

الجدول رقم (14): اختبار صدق أداة قياس المحور الثاني باستخدام ارتباط بيرسون

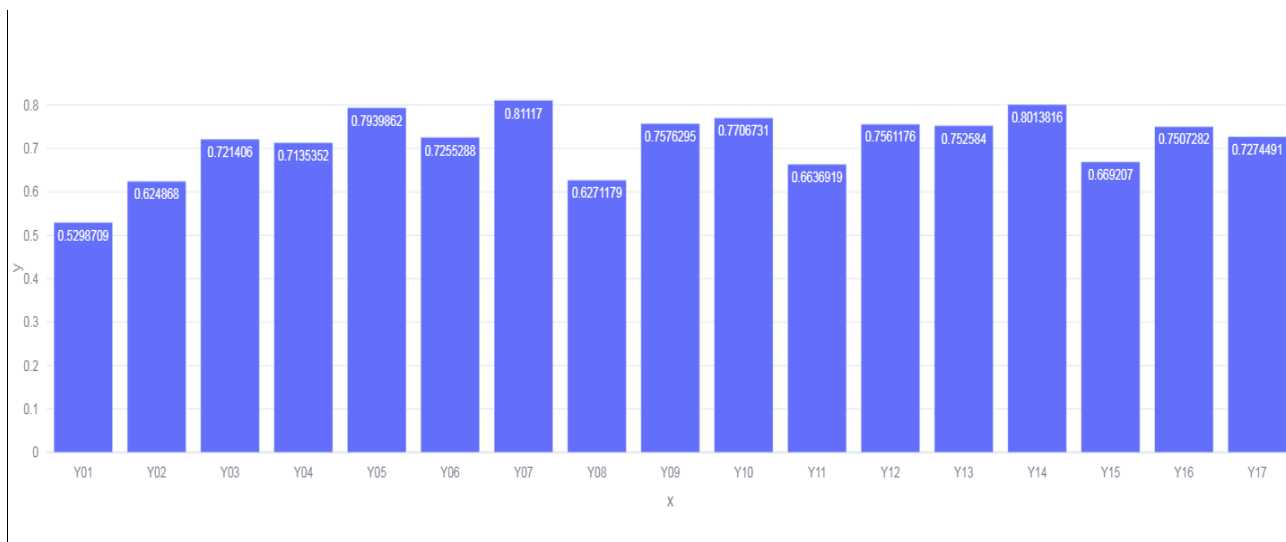
المحور	العبارات	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة (p-value)
المحور الثاني: وجود مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات	01 تلتزم مؤسساتكم بالنزاهة والقيم الأخلاقية.	0.5299	0.0000
	02 مجلس الإدارة بمؤسساتكم مستقل عن الإدارة، ويمارس الاشراف على تطوير وأداء الرقابة الداخلية.	0.6249	0.0000
	03 تحدد إدارة مؤسساتكم بإشراف مجلس الإدارة السلطات والمسؤوليات المناسبة في السعي لتحقيق الأهداف.	0.7214	0.0000
	04 تلتزم مؤسساتكم بجذب الأفراد الأكفاء وتطويرهم والاحتفاظ بهم من أجل التوافق مع الأهداف.	0.7135	0.0000
	05 تحاسب مؤسساتكم الأفراد على مسؤوليات الرقابة الداخلية الخاصة بهم.	0.7940	0.0000

الفصل الثاني:دراسة اسقصائية حول الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

0.0000	0.7255	06	تحدد مؤسستكم الأهداف بوضوح كاف لتمكين من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف.
0.0000	0.8112	07	تحدد مؤسستكم المخاطر التي تحد من تحقيق أهدافها وتقوم بتحليل المخاطر لتحديد كيفية إدارتها.
0.0000	0.6271	08	تأخذ مؤسستكم بعين الاعتبار احتمالية الاحتيال عند تقييم المخاطر التي تواجه تحقيق الأهداف.
0.0000	0.7576	09	تحدد مؤسستكم وتقيم التغييرات التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية.
0.0000	0.7707	10	تقوم مؤسستكم باختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في التخفيف من المخاطر لتحقيق الأهداف إلى مستويات مقبولة.
0.0000	0.6637	11	تقوم مؤسستكم باختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف.
0.0000	0.7561	12	تقوم مؤسستكم بتوزيع أنشطة الرقابة من خلال السياسات التي تحدد ما هو متوقع والإجراءات التي تضع هذه السياسات حيز التنفيذ.
0.0000	0.7526	13	تتحصل مؤسستكم أو تنشئ وتستخدم المعلومات ذات الصلة والجودة لدعم عمل الرقابة الداخلية.
0.0000	0.8014	14	يتم نقل المعلومات داخليا، بما في ذلك الأهداف والمسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية اللازمة لدعم عمل الرقابة الداخلية.
0.0000	0.6692	15	تتواصل مؤسستكم مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية.
0.0000	0.7507	16	تختار مؤسستكم وتطور وتنفذ تقييمات مستمرة و/أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل.
0.0000	0.7274	17	تقوم مؤسستكم بتقييم وإبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب لتلك الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حسب الاقتضاء.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الاحصائي الذكي (الملحق رقم 10).

الشكل رقم (12): أعمدة بيانية توضح الارتباط بين الدرجة الكلية للمقياس وال فقرات المكونة للمحور الثاني



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الاحصائي الذكي (الملحق رقم 10).

يتضح من الجدول والشكل السابقين وجود علاقة قوية بشكل عام بين الدرجة الكلية للمحور الثاني والفقرات المكونة له (17-01)، حيث أن هذه معظم الارتباطات ذات دلالة إحصائية عالية جداً ($p\text{-value} < 0.001$)، مما يشير إلى أن هذه الارتباطات ليست ناتجة عن الصدفة.

ويتضح أن الفقرات التي تمتلك أقوى ارتباط مع الدرجة الكلية للمحور الثاني هي 07 ($r = 0.811$) ، $r = 0.794$ 05 ($r = 0.801$) 14 ، $r = 0.771$ 10 ، هذا يدل على أن هذه الفقرات تُسهم بشكل كبير في تفسير التباين في الدرجة الكلية للمحور، أما أضعف ارتباط فهو 01 ($r = 0.530$)، فرغم أن هذا الارتباط ذا دلالة إحصائية إلا أنه يُعتبر أضعف بكثير من باقي الفقرات.

وبما أن أغلب معاملات ارتباط بيرسون تتجاوز 0.52، وجميع الارتباطات المذكورة أعلاه ذات دلالة إحصائية عالية ($p\text{-value} < 0.05$)، فإنه يمكن الحكم على صدق أداة قياس مفهوم "وجود مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية".

المطلب الثاني: عرض البيانات وتحليلها ومناقشة النتائج

أولاً: التحليل الاحصائي لنتائج محاور الاستبيان

يتم تحليل نتائج الاستبيان باستخدام التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري لوحدة الدراسة وذلك لكل العبارات المكونة للمحاور.

1- التحليل الاحصائي لنتائج المحور الأول:

يلخص الجدول الموالي التحليل الاحصائي لنتائج عبارات المحور الأول كالآتي:

الجدول رقم (15): تحليل اتجاهات إجابات وحدات الدراسة للمحور الأول

المحور الأول: سعي المؤسسات الجزائرية لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO						
العبارات	درجة الموافقة					
	أبداً	أحياناً	نوعاً ما	غالباً	دائماً	
01 تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة.	0	1	5	26	26	N
	0	1.7	8.6	44.8	44.8	%
02 تحقيق أهدافها الاستراتيجية	1	1	3	17	36	N
	1.7	1.7	5.2	29.3	62.1	%
03 رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية.	1	0	8	27	22	N
	1.7	0	13.8	46.6	37.9	%
04 الحد من مصادر الإسراف والتبذير في الموارد المتاحة.	1	1	9	20	27	N
	1.7	1.7	15.5	34.5	46.6	%
05 الحفاظ على الأصول من السرقة وسوء الاستخدام.	0	0	4	18	36	N
	0	0	6.9	31	62.1	%

الفصل الثاني: دراسة اسقصائية حول الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

49	8	1	0	0	N	توثيق العمليات المالية للمؤسسة.	06
84.5	13.8	1.7	0	0	%		
35	20	3	0	0	N	الالتزام بالمعايير المحاسبية في القياس والإفصاح.	07
60.3	34.5	5.2	0	0	%		
43	11	3	1	0	N	حماية السجلات المحاسبية من الأطراف غير المرخص لهم بالاطلاع عليها.	08
74.1	19	5.2	1.7	0	%		
34	22	2	0	0	N	استخدام الوسائل الرقابية التي تكفل محاسبة سليمة عن العناصر المحاسبية.	09
58.6	37.9	3.4	0	0	%		
31	22	5	0	0	N	الالتزام بالنظم السارية التي تعمل بها.	10
53.4	37.9	8.6	0	0	%		
38	14	5	1	0	N	الالتزام بالتعليمات التي تصدرها الجهات الحكومية المعنية بالإشراف على المؤسسة.	11
65.5	24.1	8.6	1.7	0	%		
31	22	3	1	1	N	الالتزام بالنظم المعمول بها وفقا للنظام الأساسي والسياسات والقرارات والتعليمات الإدارية المنظمة للعمل.	12
53.4	37.9	5.2	1.7	1.7	%		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الاحصائي الذكي (الملحق رقم 11).

من خلال الجدول السابق يتضح أن:

- العبارة الأولى (01): يرى الأغلبية من وحدات الدراسة بأن المؤسسات الجزائرية تسعى "دائما و غالبا" إلى تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة أي ما يعادل نسبة 44.8% لكل رأي، وهذا ما يعكس تركيزا واضحا من المؤسسات على تحقيق الأهداف التشغيلية، في حين 8.6% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 1.7% يرون أنه "أحيانا" تسعى المؤسسات الجزائرية لتحقيق هذا الهدف؛
- العبارة الثانية (02): كانت النسبة الأكبر من وحدات الدراسة (62.1%) ترى بأن المؤسسات الجزائرية تسعى "دائما" إلى تحقيق أهدافها الاستراتيجية، كما يرى ما نسبته 29.3% منهم بأن المؤسسات "غالبا" ماتسعى إلى تحقيق هذا الهدف، بينما 5.2% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 1.7% صرحوا بـ "أبدا وأحيانا" على تحقيق هذا الهدف؛
- العبارة الثالثة (03): وصلت نسبة الموافقة على هذه العبارة بـ "دائما و غالبا" إلى 37.9% و 46.6% على التوالي، ما يدل على وجود جهود واضحة لتحسين الكفاءة التشغيلية والاستخدام الأمثل للموارد، كما يرى ما نسبته 37.9% من وحدات الدراسة بأن المؤسسات الجزائرية تسعى "دائما" إلى تحقيق هذا الهدف، بينما 13.8% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 1.7% صرحوا بـ "أبدا" على تحقيق هذا الهدف؛
- العبارة الرابعة (04): رغم أهمية هذا الهدف، فإن الذين صوتوا بـ "دائما و غالبا" كانت 46.6% و 34.5%، وهذا ما يشير بوجود وعي نسبي بأهمية الاستخدام الرشيد للموارد وعدم الاسراف فيها، بينما 15.5% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 1.7% صرحوا بـ "أبدا وأحيانا" على تحقيق هذا الهدف؛

■ العبارة الخامسة (05): كانت النسبة الأكبر من وحدات الدراسة (62.1%) ترى بأن المؤسسات الجزائرية تسعى "دائما" إلى تحقيق هذا الهدف، وهذا ما يبين أن هناك اهتمام كبير لدى المؤسسات الجزائرية بحماية أصولها من السرقة وسوء الاستخدام، كما يرى ما نسبته 29.3% منهم بأن المؤسسات "غالبا" ماتسعى إلى تحقيق هذا الهدف، بينما 5.2% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 1.7% صرحوا بـ "أبدا وأحيانا" على تحقيقه؛

■ العبارة السادسة (06): تشير النتائج إلى أن 84.5% من وحدات الدراسة يقرون بأن العمليات المالية للمؤسسة موثقة، وهي أعلى نسبة ضمن هذا المحور، هذا ما يعكس إلتزاما قويا بالشفافية والاجراءات التنظيمية، كما يرى ما نسبته 13.8% منهم بأن المؤسسات الجزائرية تسعى "غالبا" إلى تحقيق هذا الهدف، بينما 1.7% منهم التزموا بالحياد؛

■ العبارة السابعة (07): بلغ مجموع الذين صرحوا بالموافقة على هذه العبارة من طرف وحدات الدراسة بـ "دائما وغالبا" نسبة 94.8%، مما يدل على وجود سعي مهني واضح في الإلتزام المعايير المحاسبية لمعالجة البيانات المالية، بينما 5.2% منهم التزموا بالحياد؛

■ العبارة الثامنة (08): تفيد البيانات أن 74.1% من وحدات الدراسة أكدوا بأن سجلات المؤسسات محمية من الوصول غير المصرح به، ما يعكس وجود نظام أمني معلوماتي فعال، كما يرى ما نسبته 19% منهم بأن المؤسسات "غالبا" ماتسعى إلى تحقيق هذا الهدف، بينما 5.2% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 1.7% صرحوا بـ "أحيانا" على تحقيق هذا الهدف؛

■ العبارة التاسعة (09): رأت نسبة معتبرة من وحدات الدراسة (58.6%) بأن المؤسسات الجزائرية تسعى "دائما" إلى استخدام الوسائل الرقابية التي تكفل محاسبة سليمة عن العناصر المحاسبية، ما يشير إلى اعتماد المؤسسات على أدوات رقابية قادرة على تدقيق وضبط المعاملات بدقة، كما يرى ما نسبته 37.9% منهم بأن المؤسسات "غالبا" ماتسعى إلى تحقيق هذا الهدف، بينما 3.4% منهم التزموا بالحياد؛

■ العبارة العاشرة (10): بلغ مجموع الذين صرحوا بالموافقة على هذه العبارة من طرف وحدات الدراسة بـ "دائما وغالبا" نسبة 91.3%، مما يدل على مستوى جيد من الامتثال للنظم السارية التي تعمل بها، بينما 8.6% من وحدات الدراسة التزموا بالحياد ؛

■ العبارة الحادية عشر (11): يرى الأغلبية من وحدات الدراسة بأن المؤسسات الجزائرية تسعى "دائما" إلى الإلتزام بالتعليمات التي تصدرها الجهات الحكومية المعنية بالإشراف على المؤسسات أي ما يعادل نسبة 65.5%، ما يظهر احتراما واضحا للإطار القانوني والرقابي الخارجي، كما يرى ما نسبته 24.1% منهم

الفصل الثاني:.....دراسة اسقصائية حول الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

بأن المؤسسات الجزائرية تسعى "غالبا" إلى تحقيق هذا الهدف، بينما 8.6% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 1.7% صرحوا بـ "أحيانا" على تحقيق هذا الهدف؛

■ العبارة الثانية عشر (12): كانت النسبة الأكبر من وحدات الدراسة (53.4%) ترى بأن المؤسسات الجزائرية تسعى "دائما" إلى الإلتزام بالنظم المعمول بها وفقا للنظام الأساسي و السياسات والقرارات والتعليمات الإدارية المنظمة للعمل، مما يعكس وجود هيكل تنظيمي جيد نوعا ما، كما يرى ما نسبته 37.9% منهم بأن المؤسسات "غالبا" ماتسعى إلى تحقيق هذا الهدف، بينما 5.2% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 1.7% صرحوا بـ "أبدا وأحيانا" على تحقيق هذا الهدف.

2- التحليل الاحصائي لنتائج المحور الثاني:

يلخص الجدول الموالي التحليل الاحصائي لنتائج عبارات المحور الثاني كالاتي:

الجدول رقم (16): تحليل اتجاهات إجابات وحدات الدراسة للمحور الثاني

المحور الثاني: وجود مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية						
العبارات	درجة الموافقة					
	أبدا	أحيانا	نوعا ما	غالبا	دائما	
01	N	1	0	7	14	36
	%	1.7	0	12.1	24.1	62.1
02	N	5	3	7	24	19
	%	8.6	5.2	12.1	41.4	32.8
03	N	1	1	5	26	25
	%	1.7	1.7	8.6	44.8	43.1
04	N	2	3	17	18	18
	%	3.4	5.2	29.3	31	31
05	N	2	1	4	20	31
	%	3.4	1.7	6.9	34.5	53.4
06	N	1	1	6	26	24
	%	1.7	1.7	10.3	44.8	41.4
07	N	1	3	10	24	20
	%	1.7	5.2	17.2	41.4	34.5
08	N	3	3	10	20	22
	%	5.2	5.2	17.2	34.5	37.9
09	N	1	3	15	25	14
	%	1.7	5.2	25.9	43.1	24.1
10	N	1	1	12	20	24
	%	1.7	1.7	20.7	34.5	41.4
11	N	3	2	6	29	18
	%	5.2	3.4	10.3	50	31

الفصل الثاني:.....دراسة اسقصائية حول الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

15	23	14	5	1	N	تقوم مؤسساتكم بتوزيع أنشطة الرقابة من خلال السياسات التي تحدد ما هو متوقع والإجراءات التي تضع هذه السياسات حيز التنفيذ.	12
25.9	39.7	24.1	8.6	1.7	%		
24	24	8	1	1	N	تتحصل مؤسساتكم أو تنشئ وتستخدم المعلومات ذات الصلة والجودة لدعم عمل الرقابة الداخلية.	13
41.4	41.4	13.8	1.7	1.7	%		
25	21	8	3	1	N	يتم تنقل المعلومات داخليا، بما في ذلك الأهداف والمسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية اللازمة لدعم عمل الرقابة الداخلية.	14
43.1	36.2	13.8	5.2	1.7	%		
27	14	9	6	2	N	تتواصل مؤسساتكم مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية.	15
46.6	24.1	15.5	10.3	3.4	%		
15	26	10	5	2	N	تختار مؤسساتكم وتطور وتنفذ تقييمات مستمرة و/أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل.	16
25.9	44.8	17.2	8.6	3.4	%		
21	20	10	6	1	N	تقوم مؤسساتكم بتقييم وإبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب لتلك الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حسب الاقتضاء.	17
36.2	34.5	17.2	10.3	1.7	%		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الاحصائي الذي (الملحق رقم 12).

من خلال الجدول السابق يتضح أن:

- العبارة الأولى (01): يوجد إلتزام جيد بالقيم الأخلاقية داخل المؤسسات (دائما 62.1%، غالبا 24.1%) مايشير إلى وجود ثقافة تنظيمية تنظيمية إيجابية، بينما 12.1% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 1.7% صرحوا بـ "أبدا" على تحقيق هذا الإلتزام؛
- العبارة الثانية (02): أكبر نسبة من وحدات الدراسة (41.4%) صرحوا بـ "غالبا"، وما نسبته 32.8% فقط صرحوا بـ "دائما"، مما يدل على أن الاستقلالية والرقابة من طرف مجلس الإدارة موجودة، لكن ليست ثابتة أو مضمونة بشكل دائم، بينما 12.1% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 5.2% صرحوا بـ "أحيانا" و8.6% صرحوا بـ "أبدا" على تحقيق هذا المكون؛
- العبارة الثالثة (03): تحديد السلطات والمسؤوليات المناسبة في السعي لتحقيق الأهداف يعتبر جيد، بنسبة 87.9% بين "دائما" و "غالبا"، وهو أمر إيجابي يعكس التنظيم الإداري الجيد، بينما 8.6% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 1.7% صرحوا بـ "أبدا" و "أحيانا" على تحقيق هذا المكون؛
- العبارة الرابعة (04): 62% من وحدات الدراسة يرون أن المؤسسات تولي أهمية كبيرة لجذب الموارد البشرية وتطويرهم (دائما 31%، غالبا 31%)، وهو عنصر جوهري في خلق بيئة رقابية قوية، بينما 29.3% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 5.2% صرحوا بـ "أحيانا" و3.4% صرحوا بـ "أبدا"؛
- العبارة الخامسة (05): محاسبة الأفراد على مسؤوليات الرقابة الداخلية الخاصة بهم داخل المؤسسات يعتبر جيد بنسبة 87.9% بين "دائما" و "غالبا"، وهو أمر إيجابي في تحميل المسؤوليات

الرقابية، بينما 6.9% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 1.7% صرحوا بـ " أحيانا" و 3.4% صرحوا بـ "أبدا"؛

■ العبارة السادسة (06): تحديد المؤسسات للأهداف بوضوح كاف لتتمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف سجل نسبة 86.2% بين "دائما" و "غالبا" من طرف وحدات الدراسة، وهو مؤشر جيد على توفر رؤية واضحة إلى حد ما في صياغة الأهداف، مما يساعد في تحسين قدرة المؤسسات على التعامل مع المخاطر، بينما 10.3% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 1.7% صرحوا بـ " أحيانا" و "أبدا"؛

■ العبارة السابعة (07): نتائج هذه الفقرة (34.5% دائما، 41.4% غالبا) تظهر توجهها إيجابيا من طرف وحدات الدراسة نحو تطبيق منهجية تحليل المخاطر، في حين 17.2% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 5.2% صرحوا بـ " أحيانا" و 1.7% صرحوا بـ "أبدا"؛

■ العبارة الثامنة (08): نسبة الموافقة من طرف وحدات الدراسة بـ "دائما 37.9%" و "غالبا 34.5%" هي نسب دون المستوى، تعكس أن التحليل الاستباقي للغش والاحتيال لا يزال يحتاج إلى مزيد من التعزيز ضمن ممارسات تقييم المخاطر، بينما 17.2% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 5.2% صرحوا بـ " أحيانا" و "أبدا"؛

■ العبارة التاسعة (09): سجلت هذه العبارة أقل نسبة من طرف وحدة الدراسة بالنسبة للذين صرحوا بـ "دائما" (24.1%) و أكبر بقل للذين صرحوا بـ "غالبا" (43.1%)، هذا ما يشير إلى وجود ضعف نوعا ما في مرونة المؤسسات اتجاه تحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية، بينما 25.9% منهم التزموا بالحياد، وما نسبته 5.2% صرحوا بـ " أحيانا" و 1.7% صرحوا بـ "أبدا"؛

■ العبارة العاشرة (10): نسبة الموافقة بـ "دائما" من طرف وحدات الدراسة بلغت 41.4%، و "غالبا" بلغت 34.5%، ما يعكس اهتماما نسبيا من المؤسسات بإنشاء آليات رقابية فعالة، وهذا ما يشير إلى وجود جهود فعلية لتفعيل البعد الوقائي من نظام الرقابة، في حين كانت نسبة الذين إلتزموا بالحياد 20.7%، ومن صرحوا بـ " أحيانا و أبدا" ما نسبته 1.7%؛

■ العبارة الحادية عشر (11): نسبة الموافقة بـ "دائما" من طرف وحدات الدراسة لم تتجاوز 31%، و "غالبا" لم تتجاوز 50%، هذا ما يدل عن وجود قصور نسبي واضح في توظيف التكنولوجيا ضمن نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات، وكانت نسبة الذين إلتزموا بالحياد في هذه العبارة 10.3%، ونسبة من صرحوا بـ " أحيانا" كانت 8.6% و "أبدا" ما نسبته 1.7%؛

- العبارة الثانية عشر (12): سجلت نسبة الموافقة من طرف وحدات الدراسة بـ "دائما و غالبا" ما نسبته 25.9% و 39.7% على التوالي، وهذا ما يدل على أن توزيع الأنشطة الرقابية من خلال السياسات التي تحدد ما هو متوقع والاجراءات التي تضع هذه السياسات حيز التنفيذ داخل المؤسسات غير مكتملة أو غير مفعلة بالشكل الكافي، وهذا ما قد يؤدي إلى تداخل في المهام و ضعف في الاتساق الرقابي، بينما كانت نسبة الذين إلتزموا الحياد في هذه العبارة 24.1%، و نسبة من صرحوا بـ " أحيانا" كانت 8.6%، و"أبدا" ما نسبته 1.7%؛
- العبارة الثالثة عشر (13): بلغت نسبة الموافقة من طرف وحدات الدراسة بـ "دائما و غالبا" ما نسبته 41.4% لكل منهما، هذا ما يدل على وجود وعي نسبي بأهمية استخدام المعلومات ذات الصلة والجودة في دعم أنشطة الرقابة الداخلية، في حين كانت نسبة الذين إلتزموا الحياد في هذه العبارة 13.8%، و نسبة من صرحوا بـ " أحيانا و أبدا" ما نسبته 1.7% لكل منهما؛
- العبارة الرابعة عشر (14): أظهرت هذه العبارة نسبة موافقة مقبولة نوعا ما من طرف وحدات الدراسة بـ "دائما و غالبا" بما نسبته 25.9% و 39.7% على التوالي، ما يعكس نظاما داخليا فعالا نسبيا في تنقل المعلومات داخليا بما في ذلك الأهداف والمسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية لدعم عمل الرقابة الداخلية للمؤسسات، بينما كانت نسبة الذين إلتزموا الحياد في هذه العبارة 13.8%، و نسبة من صرحوا بـ " أحيانا" كانت 5.2%، و"أبدا" ما نسبته 1.7%؛
- العبارة الخامسة عشر (15): نسبة الموافقة بـ "دائما و غالبا" من طرف وحدات الدراسة بلغت 46.6% و 24.1% على التوالي، وهذا ما يدل على استعداد المؤسسات نسبيا للتعاون مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية، وكانت نسبة الذين إلتزموا الحياد في هذه العبارة 15.5%، و نسبة من صرحوا بـ " أحيانا" كانت 10.3% و"أبدا" ما نسبته 3.4%؛
- العبارة السادسة عشر (16): نسبة الموافقة من طرف وحدات الدراسة بـ "دائما" بلغت 25.9% فقط، و"غالبا" بلغت 44.8%، وهذا ما يكشف عن قصور نوعا ما في تطوير وتنفيذ تقييمات مستمرة و/أو منفصلة للتأكد ما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل داخل المؤسسات، في حين كانت نسبة الذين إلتزموا الحياد في هذه العبارة 17.2%، و نسبة من صرحوا بـ " أحيانا" كانت 8.6% و"أبدا" ما نسبته 3.4%؛
- العبارة السابعة عشر (17): سجلت نسبة الموافقة من طرف وحدات الدراسة على هذه العبارة بـ "دائما و غالبا" ما نسبته 36.2% و 34.5% على التوالي، وهما نسبتان دون المستوى المطلوب، ما يدل على وجود خلل في آليات إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب للأطراف

الفصل الثاني:.....دراسة اسقصائية حول الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

المسؤولة عن اتخاذ الاجراءات التصحيحية، بينما كانت نسبة الذين إتزموا الحياد في هذه العبارة 17.2%، ونسبة من صرحوا بـ "أحيانا" كانت 10.3%، و"أبدا" ما نسبته 1.7%.

ثانيا: الأهمية النسبية لعبارات محاور الاستبيان

يتم مناقشة نتائج التحليل الاحصائي من خلال قياس مدى الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات المحورين وذلك بالاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

1- مناقشة نتائج المحور الأول:

يوضح الجدولين المواليين الأهمية النسبية لعبارات المحور الأول وترتيب كل عبارة كما يلي:

الجدول رقم (17): عبارات ليكرت والمجالات المناسبة لها للمحور الأول

Index	دائما	غالبا	نوعا ما	أحيانا	أبدا
مجال المتوسط الحسابي	(1 - 1.80)	(1.81 - 2.60)	(2.61 - 3.40)	(3.41 - 4.2)	(4.21 - 5)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الاحصائي الذكي (الملحق رقم 13).

الجدول رقم (18): الأهمية النسبية لعبارات المحور الأول

المحور الأول: سعي المؤسسات الجزائرية لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO					
العبارة	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإتجاه	رتب العبارات
01	تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة.	0.674	4.397	دائما	09
02	تحقيق أهدافها الاستراتيجية	0.822	4.483	دائما	07
03	رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية.	0.805	4.190	غالبا	12
04	الحد من مصادر الإسراف والتبذير في الموارد المتاحة.	0.899	4.224	دائما	11
05	الحفاظ على الاصول من السرقة وسوء الاستخدام.	0.626	4.552	دائما	03
06	توثيق العمليات المالية للمؤسسة.	0.425	4.828	دائما	01
07	الالتزام بالمعايير المحاسبية في القياس والإفصاح.	0.597	4.552	دائما	04
08	حماية السجلات المحاسبية من الأطراف غير المرخص لهم بالاطلاع عليها.	0.664	4.655	دائما	02
09	استخدام الوسائل الرقابية التي تكفل محاسبة سليمة عن العناصر المحاسبية.	0.567	4.552	دائما	05
10	الالتزام بالنظم السارية التي تعمل بها.	0.654	4.448	دائما	08
11	الالتزام بالتعليمات التي تصدرها الجهات الحكومية المعنية بالإشراف على المؤسسة.	0.731	4.534	دائما	06
12	الالتزام بالنظم المعمول بها وفقا للنظام الأساسي والسياسات والقرارات والتعليمات الإدارية المنظمة للعمل.	0.815	4.397	دائما	10
-	المحور الأول	0.392	4.484	دائما	-

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الاحصائي الذكي (الملحق رقم 14).

الفصل الثاني:.....دراسة اسقصائية حول الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن التحليل الإحصائي لمقياس ليكرت الخاص بالمحور الأول يشير إلى اتفاق واضح بين وحدات الدراسة حول العناصر المكونة له، فجميع المتوسطات الحسابية للعناصر (01 إلى 12) مرتفعة (بين 4.19 و 4.83)، وهذا يدل على اتفاق واسع النطاق على سعي المؤسسات الجزائرية لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، حيث تم تسجيل أعلى اتجاه على مستوى العبارة 06 "توثيق العمليات المالية للمؤسسة" بمتوسط حسابي 4.828، بينما تم تسجيل أقل اتجاه على مستوى العبارة 03 "رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية" بمتوسط حسابي 3.190، كما نلاحظ أن الأهداف المتعلقة بالتقارير المالية هي التي تحظى بأعلى أهمية نسبية في المحور الأول، حيث تترتب عباراتها المراكز 01، 02، 04 و 05، أما الانحرافات المعيارية فهي منخفضة نسبياً (كلها أقل من 1)، مما يشير إلى اتساق كبير في الآراء بين المشاركين حول كل عنصر على حدا، أي أن تباين الآراء ليس كبيراً.

2- مناقشة نتائج المحور الثاني:

يوضح الجدول الموالي الأهمية النسبية لعبارات المحور الثاني وترتيب كل عبارة كما يلي:

الجدول رقم (19): عبارات ليكرت والمجالات المناسبة لها للمحور الثاني

Index	دائما	غالبا	نوعا ما	أحيانا	أبدا
مجال المتوسط الحسابي	(1 - 1.80)	(1.81 - 2.60)	(2.61 - 3.40)	(3.41 - 4.2)	(4.21 - 5)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الإحصائي الذي (الملحق رقم 15).

الجدول رقم (20): الأهمية النسبية لعبارات المحور الثاني

المحور الثاني: وجود مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية					
العبارة	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإتجاه	العبارة
01	01	0.841	4.448	دائما	تلتزم مؤسساتكم بالنزاهة والقيم الأخلاقية.
13	02	1.197	3.845	غالبا	مجلس الإدارة بمؤسساتكم مستقل عن الإدارة، ويمارس الاشراف على تطوير وأداء الرقابة الداخلية.
03	03	0.828	4.259	دائما	تحدد إدارة مؤسساتكم بإشراف مجلس الإدارة السلطات والمسؤوليات المناسبة في السعي لتحقيق الأهداف.
15	04	1.051	3.810	غالبا	تلتزم مؤسساتكم بجذب الأفراد الأكفاء وتطويرهم والاحتفاظ بهم من أجل التوافق مع الأهداف.
02	05	0.944	4.328	دائما	تحاسب مؤسساتكم الأفراد على مسؤوليات الرقابة الداخلية الخاصة بهم.
04	06	0.839	4.224	دائما	تحدد مؤسساتكم الأهداف بوضوح كاف لتتمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف.
08	07	0.946	4.017	غالبا	تحدد مؤسساتكم المخاطر التي تحد من تحقيق أهدافها وتقوم بتحليل المخاطر لتحديد كيفية إدارتها.

الفصل الثاني:.....دراسة اسقصائية حول الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

08	تأخذ مؤسساتكم بعين الاعتبار احتمالية الاحتيال عند تقييم المخاطر التي تواجه تحقيق الأهداف.	3.948	1.115	غالباً	11
09	تحدد مؤسساتكم وتقيم التغييرات التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية.	3.828	0.920	غالباً	14
10	تقوم مؤسساتكم باختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في التخفيف من المخاطر لتحقيق الأهداف إلى مستويات مقبولة.	4.121	0.919	غالباً	07
11	تقوم مؤسساتكم باختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف.	3.983	1.017	غالباً	10
12	تقوم مؤسساتكم بتوزيع أنشطة الرقابة من خلال السياسات التي تحدد ما هو متوقع والإجراءات التي تضع هذه السياسات حيز التنفيذ.	3.793	0.987	غالباً	17
13	تتحصل مؤسساتكم أو تنشئ وتستخدم المعلومات ذات الصلة والجودة لدعم عمل الرقابة الداخلية.	4.190	0.868	غالباً	05
14	يتم تنقل المعلومات داخليا، بما في ذلك الأهداف والمسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية اللازمة لدعم عمل الرقابة الداخلية.	4.138	0.963	غالباً	06
15	تتواصل مؤسساتكم مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية.	4.000	1.170	غالباً	09
16	تختار مؤسساتكم وتطور وتنفذ تقييمات مستمرة و/أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل.	3.810	1.034	غالباً	16
17	تقوم مؤسساتكم بتقييم وإبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب لتلك الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حسب الاقتضاء.	3.931	1.057	غالباً	12
المحور الثاني		0.703	4.040	غالباً	-

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 16).

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن التحليل الإحصائي لمقياس ليكرت الخاص بالمحور الثاني يشير إلى وجود اتفاق عام بين وحدات الدراسة حول العناصر المدرجة في هذا المحور، فالاتجاه العام لجميع العناصر (01 إلى 17) تظهر متوسطات حسابية تتراوح بين 3.79 و 4.45 على مقياس ليكرت، هذا ما يشير إلى أن متوسط الإجابة يميل نحو "دائماً" أو "غالباً" على العبارات في المحور الثاني، وهو ما يؤكد وجود مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية، وعلى الرغم من الاتفاق العام فإنه يوجد بعض التباين في متوسطات بعض العناصر مثل (01, 03, 05, 06, 13) التي تظهر متوسطات أعلى بكثير من عناصر أخرى مثل (02, 04, 12, 16)، وهذا يشير إلى أن بعض العبارات في المحور الثاني تحظى بموافقة أكبر من غيرها، حيث تم تسجيل أعلى اتجاه على مستوى العبارة 01 "تلتزم مؤسساتكم بالنزاهة والقيم الأخلاقية" بمتوسط حسابي 4.448، بينما تم تسجيل أقل اتجاه على مستوى العبارة 12 "تقوم مؤسساتكم بتوزيع أنشطة الرقابة من خلال السياسات التي تحدد ما هو متوقع والإجراءات التي تضع هذه السياسات حيز التنفيذ" بمتوسط حسابي 3.793، أما الانحرافات المعيارية فهي تُظهر أيضاً بعض التباين في مدى توزيع الإجابات حول

الفصل الثاني:.....دراسة اسقصائية حول الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

المتوسط، مع بعض العناصر التي تتميز بانحراف معياري أعلى مثل (02, 08, 15) مما يشير إلى تباين أكبر في الآراء حول هذه العناصر.

المطلب الثالث: اختبار الفروض ومناقشة النتائج

بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي ومناقشتها سيتم في هذا المطلب اختبار صدق فروض الدراسة،

ومناقشة النتائج في كل خطوة، وقد خصص هذا الجزء لاختبار صحة فروض الدراسة، كما يلي:

أولاً: عرض نتائج اختبار فروض الدراسة ومناقشتها للمحور الأول (اختبار الفرضية الأولى)

تنص الفرضية على أن "المؤسسات الجزائرية تسعى لتحقيق كل أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق

إطار COSO"، ومن أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

▪ الفرضية الصفرية (H_0): لا تسعى المؤسسات الجزائرية لتحقيق كل أهداف نظام الرقابة الداخلية

وفق إطار COSO عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظروحدات الدراسة؛

▪ الفرضية البديلة (H_1): تسعى المؤسسات الجزائرية لتحقيق كل أهداف نظام الرقابة الداخلية

وفق إطار COSO عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظروحدات الدراسة.

الجدول رقم (21): نتائج اختبار الفرضية الأولى

المحور الأول: سعي المؤسسات الجزائرية لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO						
الدلالة	النتيجة عند مستوى الدلالة 0.05	النسبية الإحصائية	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	index
دال	0.000	15.784	دائماً	0.674	4.397	العبارة 01
دال	0.000	13.743	دائماً	0.822	4.483	العبارة 02
دال	0.000	11.258	غالباً	0.805	4.190	العبارة 03
دال	0.000	10.368	دائماً	0.899	4.224	العبارة 04
دال	0.000	18.875	دائماً	0.626	4.552	العبارة 05
دال	0.000	32.781	دائماً	0.425	4.828	العبارة 06
دال	0.000	19.781	دائماً	0.597	4.552	العبارة 07
دال	0.000	18.994	دائماً	0.664	4.655	العبارة 08
دال	0.000	20.831	دائماً	0.567	4.552	العبارة 09
دال	0.000	16.877	دائماً	0.654	4.448	العبارة 10
دال	0.000	15.994	دائماً	0.731	4.534	العبارة 11
دال	0.000	13.047	دائماً	0.815	4.397	العبارة 12
دال	0.000	28.862	دائماً	0.392	4.484	المحور الأول

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 14).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول السابق يتبين أن قيمة (T-test) المحسوبة بلغت (28.862) عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة الحرية 57 [درجة الحرية = (N-01) = (58-01) = 57]، وأن قيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (Sig = 0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 بالإضافة إلى أن الاتجاه "دائما" أي دال إحصائيا وهذا كله يقودنا إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) "تسعى المؤسسات الجزائرية لتحقيق كل أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO"، عند مستوى ودلالة (0.05) من وجهة نظر وحدات الدراسة.

ومن خلال نتائج الجدول السابق أيضا يتضح مايلي:

- بالنسبة للأهداف التشغيلية فإن المؤسسات الجزائرية تسعى إلى تحقيق الهدف الخامس والمتعلق "بالحفاظ على أصول من السرقة وسوء الاستخدام" أكبر من سعيها إلى تحقيق باقي الأهداف؛
- بالنسبة لأهداف التقارير المالية فإن المؤسسات الجزائرية تسعى إلى تحقيق الهدف السادس والمتعلق "بتوثيقها لعملياتها المالية" أكبر من سعيها إلى تحقيق باقي الأهداف؛
- بالنسبة لأهداف الإلتزام فإن المؤسسات الجزائرية تسعى إلى تحقيق الهدف الحادي عشر والمتعلق "بالتزامها بالتعليمات التي تصدرها الجهات الحكومية المعنية بالإشراف عليها" أكبر من سعيها إلى تحقيق باقي الأهداف.

بالتالي يجب على المؤسسات الجزائرية الحرص على تحسين وفعالية أهدافها، ففعالية نظام الرقابة الداخلية وقوته هو نجاح للمؤسسة في تحقيق أهدافها ومواجهة مخاطرها وتعزيز إستراتيجيتها.

ثانيا: عرض نتائج اختبار فروض الدراسة ومناقشتها للمحور الثاني (اختبار الفرضية الثانية)

- تنص الفرضية على "وجود كل مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية"، ومن أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:
- الفرضية الصفرية (H_0): لا وجود لكل مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية عند مستوى ودلالة (0.05) من وجهة نظر وحدات الدراسة؛
 - الفرضية البديلة (H_1): وجود كل مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية عند مستوى ودلالة (0.05) من وجهة نظر وحدات الدراسة.

الفصل الثاني: دراسة اسقصائية حول الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

الجدول رقم (22): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المحور الثاني: وجود مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية							
الدلالة	النتيجة عند مستوى الدلالة 0.05	النسبية الإحصائية	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	index	
دال	0.000	13.110	دائما	0.841	4.448	01	بيئة الرقابة
دال	0.000	5.377	غالبا	1.197	3.845	02	
دال	0.000	11.570	دائما	0.828	4.259	03	
دال	0.000	5.874	غالبا	1.051	3.810	04	
دال	0.000	10.712	دائما	0.944	4.328	05	
دال	0.000	11.117	دائما	0.839	4.224	06	تقييم المخاطر
دال	0.000	8.191	غالبا	0.946	4.017	07	
دال	0.000	6.478	غالبا	1.115	3.948	08	
دال	0.000	6.849	غالبا	0.920	3.828	09	
دال	0.000	9.286	غالبا	0.919	4.121	10	أنشطة الرقابة
دال	0.000	7.358	غالبا	1.017	3.983	11	
دال	0.000	6.120	غالبا	0.987	3.793	12	
دال	0.000	10.442	غالبا	0.868	4.190	13	الاتصال والمعلومات
دال	0.000	8.996	غالبا	0.963	4.138	14	
دال	0.000	6.510	غالبا	1.170	4.000	15	
دال	0.000	5.970	غالبا	1.034	3.810	16	المتابعة أنشطة
دال	0.000	6.706	غالبا	1.057	3.931	17	
دال	0.000	11.268	غالبا	0.703	4.040	المحور الثاني	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات المساعد الإحصائي الذكي (الملحق رقم 16).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول السابق يتبين أن قيمة (T-test) المحسوبة بلغت (11.268) عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة الحرية 57 [درجة الحرية = (N-01) = (58-01) = 57]، وأن قيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (Sig = 0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 بالإضافة إلى ان الاتجاه "غالبا" أي دال إحصائيا وهذا كله يقودنا إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) "وجود مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسات الجزائرية"، عند مستوى ودلالة (0.05) من وجهة نظر وحدات الدراسة.

ومن خلال نتائج الجدول السابق أيضا يتضح مايلي:

- أن المؤسسات الجزائرية تتوفر على بيئة الرقابة بتواجد المبادئ الخمسة المكونة لها، حيث يلاحظ أن المبدأ الأول هو المبدأ الأكثر تواجدا بالمؤسسات الجزائرية محل الدراسة، والذي يتمثل في "التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية"؛
 - أن المؤسسات الجزائرية تتوفر على تقييم المخاطر بتواجد المبادئ الأربعة المكونة له، حيث أن المبدأ السادس "تحديدها لأهدافها بوضوح كاف لتمكينها من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بأهدافها" هو المبدأ الأكثر تواجدا بالمؤسسات الجزائرية محل الدراسة؛
 - بالنسبة لأنشطة الرقابة فإن المؤسسات الجزائرية محل الدراسة تتوفر على المبادئ الثلاثة المكونة لها، ويتبين أن المبدأ العاشر هو المبدأ الأكثر تواجدا بها، والذي يتمثل في "قيامها باختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في التخفيف من المخاطر لتحقيق أهدافها إلى مستويات مقبولة"؛
 - بالنسبة للمعلومات والاتصال تتوفر المؤسسات الجزائرية محل الدراسة على المبادئ الثلاثة المكونة لها، ويتضح أن المبدأ العاشر المتمثل في "حصولها أو إنشائها واستخدامها للمعلومات ذات الصلة والجودة لدعم عمل الرقابة الداخلية" هو المبدأ الأكثر تواجدا بها؛
 - تتوفر المؤسسات الجزائرية محل الدراسة على أنشطة المتابعة بتواجد المبدئين المكونين لها، حيث أن المبدأ السابع عشر "قيامها بتقييم وإبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب لتلك الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حسب الاقتضاء" هو المبدأ الأكثر تواجدا بها.
- واستنادا لما تم ذكره يجب على المؤسسات الجزائرية التركيز أكثر على نزاهة الجانب الأخلاقي وتعزيز روح المسؤولية لدى أفراد المنظمة، لأن سلامة البيئة الرقابية وصلابتها ينعكس إيجابيا على بقية عناصر الرقابة الداخلية وفق ما جاء به إطار COSO للرقابة الداخلية والعكس صحيح.

خلاصة الفصل الثاني:

تم في هذا الفصل التطرق إلى التحليل الوصفي لوحدات عينة الدراسة لقياس مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO، وذلك باستخدام الأداة الإحصائية الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة تتضمن إطارات بالمؤسسات الجزائرية داخل إقليم ولاية برج بوعرييج، حيث تم إثبات صدق وثبات عبارات الاستبيان في كلا المحورين، إذ أن معامل ألفا كرونباخ تعدى 0.7993، ومعامل بيرسون تجاوز 0.3821.

ويشير تحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة أن العينة كانت متنوعة من حيث نشاطها وشكلها القانوني وحجمها، أن المفردات المستجوبة كانت ذات خبرة مقبولة ومؤهل علمي جيد وتخصص مربوط بموضوع الدراسة.

كما أظهرت نتائج الدراسة حسب آراء الإطارات في المؤسسات الجزائرية أن هذه الأخيرة تسعى إلى تحقيق كل أهداف الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، وأنها تتوفر على جميع مكوناتها من خلال المتوسطات الحسابية التي تجاوزت 3.793، واختبار (T) الذي أظهر صحة فرضيات الدراسة.

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة التي نرى فيها تكملة لجهود بعض الدراسات السابقة التي اهتمت بنفس الموضوع فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، حيث تمحورت إشكالياتها حول مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

فتم إسقاط هذه الدراسة على عينة من المؤسسات الجزائرية داخل إقليم ولاية برج بوعريج، وبغرض إعطاء تصور شامل حول مضمون الدراسة وأهدافها، ولتأكيد صحة فرضيات الدراسة من عدمها تم إعداد هذه الدراسة من خلال فصلين، حيث تناول الفصل الأول الجزء النظري وتم التعرف فيه على الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة، في حين خصص الفصل الثاني للجانب التطبيقي وذلك باستقصاء مجموعة من إطارات المؤسسات الجزائرية مما سمح بقياس مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، وكذلك الإجابة على فروض الدراسة المطروحة سابقا، واعتمادا على المناقشة والتحليل الذي تضمنه الجانب النظري وتحليل البيانات في الجزء التطبيقي من مخرجات استمارة الاستبيان تبين أن معظم المؤسسات الجزائرية تتبنى نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بشكل غير مباشر، وفي الأخير تم التوصل لجملة من النتائج والتوصيات ذات العلاقة بما تم إنجازه من خلال هذه الدراسة.

✚ نتائج اختبار صحة فرضيات الدراسة:

من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولة للإجابة على الإشكالية تم التوصل إلى النتائج التالية التي تختبر صحة الفرضيات:

- الفرضية الأولى: توصلت الدراسة إلى إثبات صحة الفرضية الأولى التي تنص على سعي المؤسسات الجزائرية محل الدراسة لتحقيق كل أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO؛
- الفرضية الثانية: أثبتت هذه الدراسة صحة الفرضية الثانية والتي تنص على وجود كل مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بمعظم المؤسسات الجزائرية محل الدراسة.

✚ النتائج التطبيقية:

- من خلال تحليل مناقشة معطيات الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:
- النتيجة الأولى: إن نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة يطبق بشكل كبير، إلا أنه ينقصه التبني الصريح له، حيث أن معظم المؤسسات الجزائرية تطبق متطلبات إطار COSO بصورة غير مباشرة ودون إلزام؛
- النتيجة الثانية: إن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة يسعى إلى تحقيق كل أهداف الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بمختلف أنواعها حيث:

- تسعى المؤسسات الجزائرية محل الدراسة إلى تحقيق الأهداف التشغيلية وفي مقدمتها "الحفاظ على أصولها من السرقة وسوء الاستخدام"؛
- تسعى المؤسسات الجزائرية محل الدراسة إلى تحقيق أهداف التقارير المالية وعلى رأسها "توثيقها لعملياتها المالية"؛
- تسعى المؤسسات الجزائرية محل الدراسة إلى تحقيق أهداف الإلتزام وفي مقدمتها "التزامها بالتعليمات التي تصدرها الجهات الحكومية المعنية بالإشراف عليها".
- النتيجة الثالثة: إن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة يتوفر على كل مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بمختلف أنواعها حيث:
 - تتوفر المؤسسات الجزائرية محل الدراسة على بيئة الرقابة باعتبارها المكون القاعدي للرقابة الداخلية، من خلال الإلتزام بالمبادئ الخمسة المكونة لها، وعلى رأسها "التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية"؛
 - تتوفر المؤسسات الجزائرية محل الدراسة على تقييم المخاطر، من خلال الإلتزام بالمبادئ الأربعة المكونة له، وفي مقدمتها "تحديد أهدافها بوضوح كاف لتمكينها من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بأهدافها"؛
 - تتوفر المؤسسات الجزائرية محل الدراسة على أنشطة الرقابة، من خلال الإلتزام بالمبادئ الثلاثة المكونة لها، وفي مقدمتها "قيامها باختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في التخفيف من المخاطر لتحقيق أهدافها إلى مستويات مقبولة"؛
 - تتوفر المؤسسات الجزائرية محل الدراسة على المعلومات والاتصال، من خلال الإلتزام بالمبادئ الثلاثة المكونة لها، وعلى رأسها "حصولها أو إنشائها واستخدامها للمعلومات ذات الصلة والجودة لدعم عمل الرقابة الداخلية"؛
 - تتوفر المؤسسات الجزائرية محل الدراسة على أنشطة المتابعة، من خلال التزامها بالمبدئين المكونين لها، وفي مقدمتها "قيامها بتقييم وإبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب لتلك الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حسب الاقتضاء".

✚ توصيات الدراسة:

- من بين أهم التوصيات التي يمكن الخروج بها من خلال هذه الدراسة البحثية مايلي:
- يجب على المؤسسات الجزائرية تبني إطار COSO للرقابة الداخلية بصورة فعلية، كون أنظمة الرقابة الداخلية لديها مطابقة له ودون درايتها أحيانا؛
- ضرورة توحيد جهود المسؤولين والباحثين والمهنيين والقانونيين وخاصة أصحاب التخصص المحاسبي والتدقيقي، من أجل إنشاء هيئة أو جهاز وطني مستقل مختص بتحسين وتطوير ومراقبة ومتابعة أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الجزائرية لمواكبة التغيرات الاقتصادية الدولية والوطنية؛
- ضرورة الاهتمام بإطار COSO باعتباره مرجع أساسي لتحقيق أهداف ومبادئ الرقابة الداخلية، وفرض تطبيقه على المؤسسات الجزائرية؛
- توفير التدريب والتكوين اللازمين للموظفين داخل المؤسسات بهدف الوصول بهم إلى تطبيق نظام رقابة داخلية قوي وفعال، وزرع ثقافة الرقابة الذاتية لديهم كونها تؤدي ثمارها في مختلف الظروف وفي شتى الأحوال.

✚ آفاق الدراسة:

لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذه الدراسة، فإن هذه الأخيرة لا تخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل نظرا لضيق الوقت، إلا أنه يمكن أن تكون هذه الدراسة جسرا يربط بين دراسات سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات لإثرائها وبعثها من جديد، ودراسات مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؛
- تحليل دور الحوكمة المؤسسية في تعزيز فعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر؛
- استخدام التكنولوجيا الحديثة في تعزيز نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المؤسسية؛
- محددات نجاح وفشل أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية.

قائمة المرجع

أولاً: الرسائل الجامعية

1. بدادرة مريم، أثر تطبيق الاطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2023-2024.
2. بولفراخ سارة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2022-2023.
3. جادالله خلف حميد رجب، تقييم اجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالتطبيق في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية، دبلوم عالي، تخصص تدقيق ومراجعة الحسابات، جامعة الموصل، العراق، 2020.
4. جمعة جواد، أثر تطبيق عناصر نموذج COSO على أداء برنامج المساعدات الغذائية بوكالة الغوث الدولية (الأونروا)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2017.
5. دريش صلاح الدين وبونوة بدرية، دور الرقابة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2023-2024.
6. ربيع عبد القادر، مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مع إطار COSO للرقابة الداخلية في بيئة الأعمال الجزائرية خلال 2019، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2018-2019.
7. شريفي حمزة وحسناوي عبد الحفيظ، مساهمة معيار التدقيق الجزائري 700 في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريج، الجزائر، 2021/2022.
8. صالح بوعلام، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات و إدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017-2018.
9. عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011.

10. عليش فلة وآخرون، الخصائص السيكومترية لمقياس الرضا المهني لدى عينة من عمال ما قبل التشغيل، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص تحليل المعطيات الكمية والكيفية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2018.
11. فايز مرزوق حمد صغفك العازمي، دور مجالس الادارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.
12. محيوت نسيم، دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2019-2020.
13. محيوت نسيم، دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2019-2020.
14. منال قدوج وإيناس تباني، دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعرييج، الجزائر، 2023/2024.
15. نسبية بقاص، تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال مرجعية COSO، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2023-2024.
16. هيا مروان ابراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2016.
17. وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010.

ثانيا: المجالات والملتقيات العلمية

1. أديبة عبد الباقي محمد سعد، أثر الرقابة الداخلية وفق نظام COSO في جودة التقارير المالية بالمصارف السودانية، مجلة كلية الدراسات العليا، المجلد 15، العدد 03، 2020.

2. بوركايب محمد عبد الماجد وآخرون، تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على ضوء نموذج COSO-دراسة تطبيقية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، المجلد 07، العدد 02، ديسمبر 2022.
 3. بوسكين حمزة وبراء عيسى، تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية باستخدام أسلوب التقييم الذاتي للرقابة الداخلية في الإدارات، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والادارة، جامعة لونيبي علي البلدية، الجزائر، المجلد 06، العدد 01، 2022.
 4. حكيم ملياني ونوال كفوس، مدى اعتماد الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات الجزائرية - دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات بولاية سطيف، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، المجلد 07، العدد 11 مكرر، جوان 2019.
 5. خالد صباح علي وآخرون، نموذج مقترح لتقويم إدارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق إطار COSO، مجلة جامعة جهان-أربيل العلمية، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 02، 2018.
 6. زينب رجب صداقة وآخرون، أثر تطبيق إطار COSO للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية "دراسة حالة المصرف الوطني التجاري الليبي"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة عمرالمختار، ليبيا، المجلد 11، العدد 01، جوان 2024.
 7. سعيد بوهراوة وفارس جعفري، اعتماد منهجية كوزو (COSO) في التدقيق الشرعي الداخلي، ورقة عمل مقدمة في المؤتمر الشوري الثامن للتدقيق الشرعي، الأكاديمية العالمية للبحوث الشرعية في المالية الإسلامية (إسرا)، عمان، 6-8 أكتوبر 2019.
- عبر الرابط التالي: <https://kantakji.com/files/QsZtq.pdf>
8. كشرود بشير ومحيتو نسيم، الاطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO-IC وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر، مجلة جديد الاقتصاد، جامعة الجزائر3، الجزائر، العدد 11، ديسمبر 2016.
 9. محمد تيسير، علوم الإحصاء وطرق جمع البيانات ما هو معامل ألفا كرونباخ؟، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، المركز الوطني للبحوث، فلسطين، 2022/01/28.
- عبر الرابط التالي: <http://blog.ajsrp.com/معامل-ألفا-كرونباخ>
10. هشام محمد عبد الحي السيد، نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسة، مجلة المحاسبون الكويتية، جمعية المحاسبين والمراجعين، الكويت، العدد 40، 2008.
- عبر الرابط التالي: <https://www.kwaaa.org/?p=657>

ثالثا: المطبوعات العلمية

1. رحالي بالقاسم، مطبوعة علمية محكمة في الإحصاء، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج، الجزائر، 2019.
2. ماهر محمد عواد العامري، مطبوعة محكمة حول البحث الارتباطي، الجامعة المستنصرية، العراق، 2017/2016.
3. مقدم خالد وعبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، دروس منشورة، تخصص محاسبة ومراجعة ودراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016-2015.
عبر الرابط التالي:

https://www.researchgate.net/profile/Khaled-Mokadem/publication/333357211_nzam_alrqabt_aldakhlyt/links/5ce886ad92851c4eabbc4398/nzam-alrqabt-aldakhlyt.pdf

رابعا: المواقع الإلكترونية

1. موقع المساعد الإحصائي الذكي:
<https://smart-stat.streamlit.app/>
2. موقع ويكيبيديا:
https://en.wikipedia.org/wiki/Committee_of_Sponsoring_Organizations_of_the_Treadway_Commission

الملاحق

الملحق رقم 01: الاستبيان في صورته المقدمة لوحدات الدراسة



إستبيان علمي موجه إلى "إطارات بالمؤسسات الجزائرية"
حول "مدى تطبيق المؤسسة الجزائرية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO"



سيدي المحترم، سيدتي المحترمة تحية طيبة وبعد:

يعد الاستبيان الذي بين أيديكم جزء من مشروع مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر تخصص "محاسبة وجباية"، بعنوان "مدى تطبيق المؤسسة الجزائرية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO"، والمعلومات التي يحتويها هذا الاستبيان تعتبر ضرورية، لهذا نرجو من سيادتكم الإجابة عن جميع هذه الأسئلة بكل عناية ووضوح، ونحيطكم علماً أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

معلومات عامة عن المؤسسة			معلومات عامة عن المستجوب		
1	صناعي	النشاط	1	محاسبة	التخصص
2	تجاري		2	مالية	
3	فلاحي		3	تدقيق	
4	خدمي		4	جباية	
5	آخر (يرجى التحديد)		5	آخر (يرجى التحديد)	
1	مؤسسة فردية	الشكل القانوني	1	ليسانس	المؤهل العلمي
2	شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL/EURL)		2	ماستر	
3	شركة تضامن (SNC)		3	ماجستير	
4	شركة مساهمة (SPA)		4	دكتوراه	
-	-		5	آخر (يرجى التحديد)	
1	من 01 إلى 9	عدد العمال	1	أقل من 5 سنوات	الخبرة
2	من 10 إلى 49		2	بين 5-10 سنوات	
3	من 50 إلى 250		3	بين 11-15 سنوات	
4	أكثر من 250 عامل		4	أكثر من 15 سنة	

الرجاء وضع دائرة ○ على الإجابة المناسبة

المحور الأول: سعي المؤسسة الجزائرية لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO					
تهدف هذه الأسئلة الى قياس جهود مؤسساتكم في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO					
					الرقم
العبارات					
أبدا	أحيانا	نوعا ما	غالبا	دائما	
					الأهداف التشغيلية: تسعى مؤسساتكم إلى:
1	2	3	4	5	01 تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة.
1	2	3	4	5	02 تحقيق أهدافها الاستراتيجية
1	2	3	4	5	03 رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية.
1	2	3	4	5	04 الحد من مصادر الإسراف والتبذير في الموارد المتاحة.
1	2	3	4	5	05 الحفاظ على الأصول من السرقة وسوء الاستخدام.
					أهداف التقارير المالية: تقوم مؤسساتكم بـ:
1	2	3	4	5	06 توثيق العمليات المالية للمؤسسة.
1	2	3	4	5	07 الالتزام بالمعايير المحاسبية في القياس والإفصاح.
1	2	3	4	5	08 حماية السجلات المحاسبية من الأطراف غير المرخص لهم بالاطلاع عليها.
1	2	3	4	5	09 استخدام الوسائل الرقابية التي تكفل محاسبة سليمة عن العناصر المحاسبية.
					أهداف الالتزام: تسعى مؤسساتكم إلى:
1	2	3	4	5	10 الالتزام بالنظم السارية التي تعمل بها.
1	2	3	4	5	11 الالتزام بالتعليمات التي تصدرها الجهات الحكومية المعنية بالإشراف على المؤسسة.
1	2	3	4	5	12 الالتزام بالنظم المعمول بها وفقا للنظام الأساسي والسياسات والقرارات والتعليمات الإدارية المنظمة للعمل.

المحور الثاني: وجود مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالمؤسسة الجزائرية					
أبدا	أحيانا	نوعا ما	غالبا	دائما	أولا: بيئة الرقابة
1	2	3	4	5	01 تلتزم مؤسساتكم بالنزاهة والقيم الأخلاقية.
1	2	3	4	5	02 مجلس الإدارة بمؤسساتكم مستقل عن الإدارة، ويمارس الاشراف على تطوير وأداء الرقابة الداخلية.
1	2	3	4	5	03 تحدد إدارة مؤسساتكم بإشراف مجلس الإدارة السلطات والمسؤوليات المناسبة في السعي لتحقيق الأهداف.
1	2	3	4	5	04 تلتزم مؤسساتكم بجذب الأفراد الأكفاء وتطويرهم والاحتفاظ بهم من أجل التوافق مع الأهداف.
1	2	3	4	5	05 تحاسب مؤسساتكم الأفراد على مسؤوليات الرقابة الداخلية الخاصة بهم.
أبدا	أحيانا	نوعا ما	غالبا	دائما	ثانيا: تقييم المخاطر
1	2	3	4	5	06 تحدد مؤسساتكم الأهداف بوضوح كاف لتتمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف.
1	2	3	4	5	07 تحدد مؤسساتكم المخاطر التي تحد من تحقيق أهدافها وتقوم بتحليل المخاطر لتحديد كيفية إدارتها.
1	2	3	4	5	08 تأخذ مؤسساتكم بعين الاعتبار احتمالية الاحتيايل عند تقييم المخاطر التي تواجه تحقيق الأهداف.
1	2	3	4	5	09 تحدد مؤسساتكم وتقيم التغييرات التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية.
أبدا	أحيانا	نوعا ما	غالبا	دائما	ثالثا: أنشطة الرقابة
1	2	3	4	5	10 تقوم مؤسساتكم باختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في التخفيف من المخاطر لتحقيق الأهداف إلى مستويات مقبولة.
1	2	3	4	5	11 تقوم مؤسساتكم باختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف.
1	2	3	4	5	12 تقوم مؤسساتكم بتوزيع أنشطة الرقابة من خلال السياسات التي تحدد ما هو متوقع والإجراءات التي تضع هذه السياسات حيز التنفيذ.

أبدا	أحيانا	نوعا ما	غالبا	دائما	رابعاً: المعلومات والاتصال	
1	2	3	4	5	تتحصل مؤسساتكم أو تنشئ وتستخدم المعلومات ذات الصلة والجودة لدعم عمل الرقابة الداخلية.	13
1	2	3	4	5	يتم تنقل المعلومات داخليا، بما في ذلك الأهداف والمسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية اللازمة لدعم عمل الرقابة الداخلية.	14
1	2	3	4	5	تتواصل مؤسساتكم مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية.	15
أبدا	أحيانا	نوعا ما	غالبا	دائما	خامساً: أنشطة المتابعة	
1	2	3	4	5	تختار مؤسساتكم وتطور وتنفذ تقييمات مستمرة و/أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل.	16
1	2	3	4	5	تقوم مؤسساتكم بتقييم وإبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب لتلك الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حسب الاقتضاء.	17

شكرا على تعاونكم ووقتكم

الملحق رقم 02: جدول التكرارات المستخرج من موقع المساعد الاحصائي الذكي لمتغير "التخصص"

النسب المئوية	التكرارات	التخصص
56.897	33	محاسبة
18.966	11	تخصص آخر
18.966	11	مالية
3.448	2	تدقيق
1.724	1	جباية

الملحق رقم 03: جدول التكرارات المستخرج من موقع المساعد الاحصائي الذكي لمتغير "المؤهل العلمي"

النسب المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
58.621	34	ماستر
27.586	16	ليسانس
10.345	6	مؤهل علمي آخر
3.448	2	ماجستير

الملحق رقم 04: جدول التكرارات المستخرج من موقع المساعد الاحصائي الذكي لمتغير "الخبرة المهنية"

الخبرة المهنية	التكرارات	النسب المئوية
أقل من 5 سنوات	31	53.448
بين 11 سنة و 15 سنة	11	18.966
بين 5 سنوات و 10 سنوات	11	18.966
أكثر من 15 سنة	5	8.621

الملحق رقم 05: جدول التكرارات المستخرج من موقع المساعد الاحصائي الذكي لمتغير "نشاط المؤسسة"

نشاط المؤسسة	التكرارات	النسب المئوية
صناعي	36	62.069
خدمي	11	18.966
تجاري	8	13.793
نشاط اخر	3	5.172

الملحق رقم 06: جدول التكرارات المستخرج من موقع المساعد الاحصائي الذكي لمتغير "الشكل القانوني"

الشكل القانوني	التكرارات	النسب المئوية
شركة مساهمة	42	72.414
شركة ذات مسؤولية محدودة	16	27.586

الملحق رقم 07: جدول التكرارات المستخرج من موقع المساعد الاحصائي الذكي لمتغير "عدد العمال"

عدد العمال	التكرارات	النسب المئوية
أكثر من 250	35	60.345
من 50 إلى 250	14	24.138
من 10 إلى 49	6	10.345
من 10 إلى 49	3	5.172

الملحق رقم 08: قيمة الفا كرونباخ ومجال الثقة المستخرجين من موقع المساعد الاحصائي الذكي لكل محور

Index	المحور الأول	المحور الثاني
ألفا كرونباخ	0.799	0.939
مجال الثقة	[0.714 0.868]	[0.913 0.96]

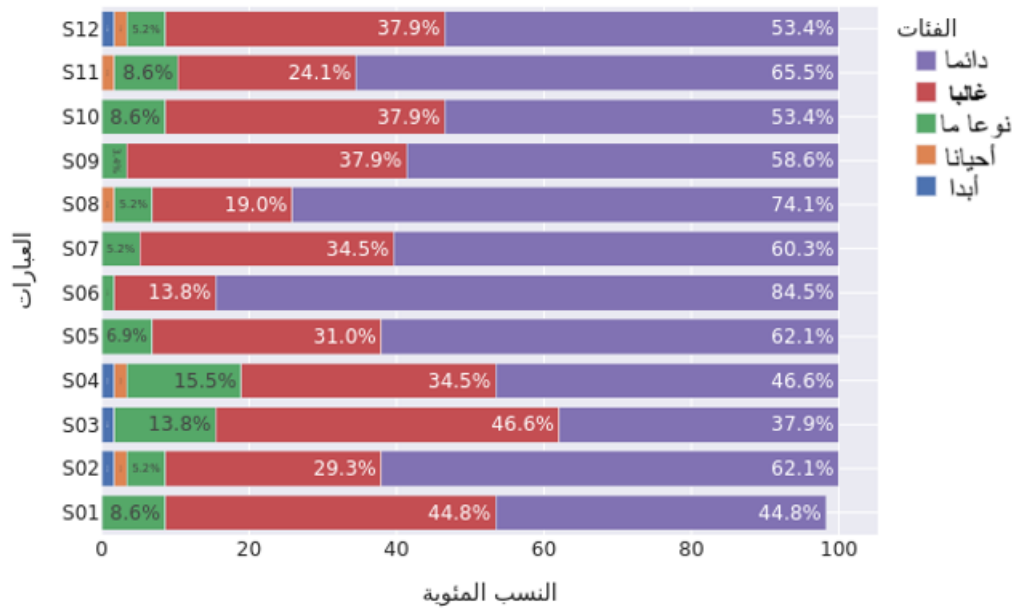
الملحق رقم 09: جدول مستخرج من موقع المساعد الإحصائي الذكي خاص بالارتباط بين الدرجة الكلية للمقياس والفقرات المكونة للمحور الأول

	X	Y	method	alternative	n	R	CI95%	p-unc	BF10	Power
0	المحور الأول	S01	pearson	two-sided	58	0.4840	[0.26,0.66]	0.0001	224.914	0.9765
1	المحور الأول	S02	pearson	two-sided	58	0.6238	[0.44,0.76]	0.0000	1.02E+05	0.9998
2	المحور الأول	S03	pearson	two-sided	58	0.6174	[0.43,0.76]	0.0000	7.15E+04	0.9997
3	المحور الأول	S04	pearson	two-sided	58	0.4254	[0.19,0.62]	0.0009	36.411	0.9243
4	المحور الأول	S05	pearson	two-sided	58	0.6324	[0.45,0.77]	0.0000	1.65E+05	0.9998
5	المحور الأول	S06	pearson	two-sided	58	0.4317	[0.2,0.62]	0.0007	43.581	0.9322
6	المحور الأول	S07	pearson	two-sided	58	0.5191	[0.3,0.69]	0.0000	802.328	0.9903
7	المحور الأول	S08	pearson	two-sided	58	0.5299	[0.31,0.69]	0.0000	1228.17	0.9928
8	المحور الأول	S09	pearson	two-sided	58	0.3821	[0.14,0.58]	0.0031	11.75	0.8526
9	المحور الأول	S10	pearson	two-sided	58	0.7365	[0.59,0.84]	0.0000	2.51E+08	1.0000
10	المحور الأول	S11	pearson	two-sided	58	0.6125	[0.42,0.75]	0.0000	5.50E+04	0.9996
11	المحور الأول	S12	pearson	two-sided	58	0.7298	[0.58,0.83]	0.0000	1.41E+08	1.0000

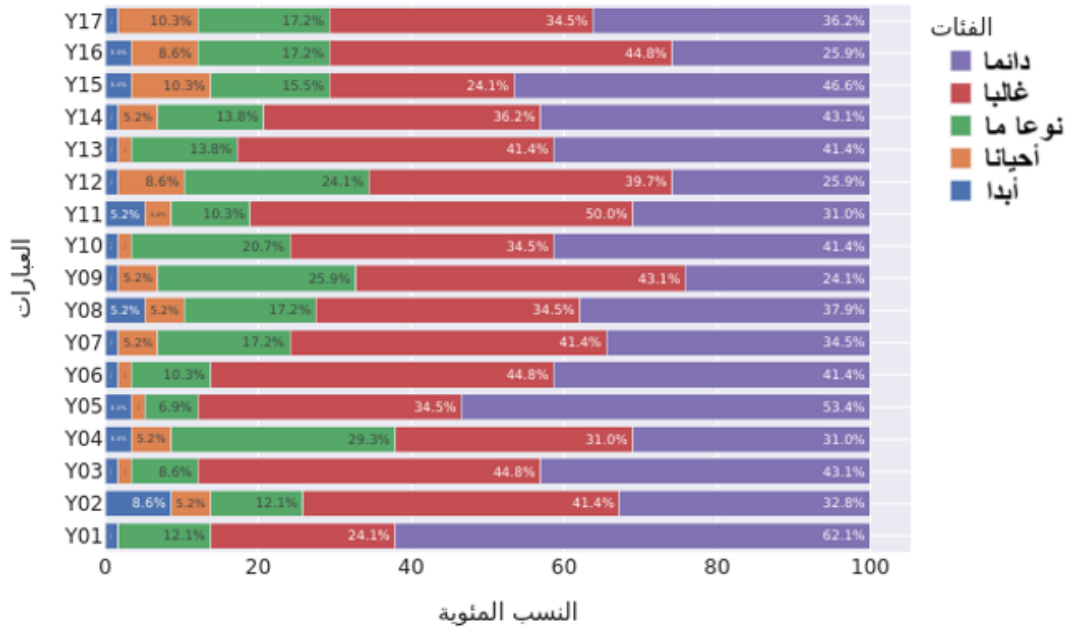
الملحق رقم 10: جدول مستخرج من موقع المساعد الإحصائي الذكي خاص بالارتباط بين الدرجة الكلية للمقياس والفقرات المكونة للمحور الثاني

	X	Y	method	alternative	n	r	CI95%	p-unc	BF10	power
0	المحور الثاني	Y01	pearson	two-sided	58	0.5299	[0.31,0.69]	0.0000	1225.31	0.9928
1	المحور الثاني	Y02	pearson	two-sided	58	0.6249	[0.44,0.76]	0.0000	1.08E+05	0.9998
2	المحور الثاني	Y03	pearson	two-sided	58	0.7214	[0.57,0.83]	0.0000	7.06E+07	1.0000
3	المحور الثاني	Y04	pearson	two-sided	58	0.7135	[0.56,0.82]	0.0000	3.76E+07	1.0000
4	المحور الثاني	Y05	pearson	two-sided	58	0.7940	[0.67,0.87]	0.0000	8.08E+10	1.0000
5	المحور الثاني	Y06	pearson	two-sided	58	0.7255	[0.57,0.83]	0.0000	9.91E+07	1.0000
6	المحور الثاني	Y07	pearson	two-sided	58	0.8112	[0.7,0.88]	0.0000	6.58E+11	1.0000
7	المحور الثاني	Y08	pearson	two-sided	58	0.6271	[0.44,0.76]	0.0000	1.22E+05	0.9998
8	المحور الثاني	Y09	pearson	two-sided	58	0.7576	[0.62,0.85]	0.0000	1.74E+09	1.0000
9	المحور الثاني	Y10	pearson	two-sided	58	0.7707	[0.64,0.86]	0.0000	6.35E+09	1.0000
10	المحور الثاني	Y11	pearson	two-sided	58	0.6637	[0.49,0.79]	0.0000	1.09E+06	1.0000
11	المحور الثاني	Y12	pearson	two-sided	58	0.7561	[0.62,0.85]	0.0000	1.50E+09	1.0000
12	المحور الثاني	Y13	pearson	two-sided	58	0.7526	[0.61,0.85]	0.0000	1.08E+09	1.0000
13	المحور الثاني	Y14	pearson	two-sided	58	0.8014	[0.68,0.88]	0.0000	1.94E+11	1.0000
14	المحور الثاني	Y15	pearson	two-sided	58	0.6692	[0.5,0.79]	0.0000	1.56E+06	1.0000
15	المحور الثاني	Y16	pearson	two-sided	58	0.7507	[0.61,0.85]	0.0000	9.05E+08	1.0000
16	المحور الثاني	Y17	pearson	two-sided	58	0.7274	[0.58,0.83]	0.0000	1.16E+08	1.0000

الملحق رقم 11: النسب المؤوية لمكونات مقياس ليكرت المستخرجة من موقع المساعد الإحصائي الذكي الخاص بالمحور الأول



الملحق رقم 12: النسب المؤوية لمكونات مقياس ليكرت المستخرجة من موقع المساعد الإحصائي الذكي الخاص بالمحور الثاني



الملحق رقم 13: عبارات ليكرت والمجالات المناسبة لها المستخرجة من موقع المساعد الإحصائي الذكي الخاص بالمحور الأول

دائما	غالبا	نوعا ما	أحيانا	أبدا	index
(4.21 - 5)	(3.41 - 4.2)	(2.61 - 3.40)	(1.81 - 2.60)	(1 - 1.80)	مجال المتوسط الحسابي

الملحق رقم 14: المتوسطات الحسابية واختبارات المحور الأول المستخرجة من موقع المساعد الإحصائي الذكي

الدلالة	مستوى دلالة ت	قيمة اختبار ت	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	index
دال	0.000	15.784	دائما	0.674	4.397	S01
دال	0.000	13.743	دائما	0.822	4.483	S02
دال	0.000	11.258	غالبا	0.805	4.190	S03
دال	0.000	10.368	دائما	0.899	4.224	S04
دال	0.000	18.875	دائما	0.626	4.552	S05
دال	0.000	32.781	دائما	0.425	4.828	S06
دال	0.000	19.781	دائما	0.597	4.552	S07
دال	0.000	18.994	دائما	0.664	4.655	S08
دال	0.000	20.831	دائما	0.567	4.552	S09
دال	0.000	16.877	دائما	0.654	4.448	S10
دال	0.000	15.994	دائما	0.731	4.534	S11
دال	0.000	13.047	دائما	0.815	4.397	S12
دال	0.000	28.862	دائما	0.392	4.484	المحور الأول

الملحق رقم 15: عبارات ليكرت والمجالات المناسبة لها المستخرجة من موقع المساعد الإحصائي الذكي الخاص

بالمحور الثاني

دائما	غالبا	نوعا ما	أحيانا	أبدا	index
(4.21 - 5)	(3.41 - 4.2)	(2.61 - 3.40)	(1.81 - 2.60)	(1 - 1.80)	مجال المتوسط الحسابي

الملحق رقم 16: المتوسطات الحسابية واختبارات المحور الثاني المستخرجة من موقع المساعد الإحصائي

الذكي

الدلالة	مستوى دلالة ت	قيمة اختبار ت	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	index
دال	0.000	13.110	دائما	0.841	4.448	Y01
دال	0.000	5.377	غالبا	1.197	3.845	Y02
دال	0.000	11.570	دائما	0.828	4.259	Y03
دال	0.000	5.874	غالبا	1.051	3.810	Y04
دال	0.000	10.712	دائما	0.944	4.328	Y05
دال	0.000	11.117	دائما	0.839	4.224	Y06
دال	0.000	8.191	غالبا	0.946	4.017	Y07
دال	0.000	6.478	غالبا	1.115	3.948	Y08
دال	0.000	6.849	غالبا	0.920	3.828	Y09
دال	0.000	9.286	غالبا	0.919	4.121	Y10
دال	0.000	7.358	غالبا	1.017	3.983	Y11
دال	0.000	6.120	غالبا	0.987	3.793	Y12
دال	0.000	10.442	غالبا	0.868	4.190	Y13
دال	0.000	8.996	غالبا	0.963	4.138	Y14
دال	0.000	6.510	غالبا	1.170	4.000	Y15
دال	0.000	5.970	غالبا	1.034	3.810	Y16
دال	0.000	6.706	غالبا	1.057	3.931	Y17
دال	0.000	11.268	غالبا	0.703	4.040	المحور الثاني