

# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د/مولاي الطاهر - سعيدة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

## تقييم هيكل الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية وفقا لمتطلبات COSO دراسة حالة "مؤسسة المنبع للحليب ومشتقاته - مطاحن الفرسان سعيدة - المؤسسة الجديدة للتفصيل"

تحت إشراف الأستاذة:

- بربار حفيظة

من إعداد الطلبة:

- طالب عبدالقادر الجيلالي

- جلايلي بلال

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذة(ة):..... رئيسا

الأستاذة(ة):..... مشرفا

الأستاذة(ة):..... ممتحنا

الأستاذة(ة):..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكـر

لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نحمد الله الذي رزقنا العقل، ووهبنا التفكير وحسن التوكل عليه، ورزقنا من العلم ما لم نكن نعلم، والذي سهل لنا سبل إنجاز هذا العمل المتواضع.

نتقدم بأسمى عبارات التقدير إلى كل من حمل القلم وبه علم وفهم ، وأثار دور الجهل بعلمه وتكرم.

إلى الأستاذة الفاضلة " بربار حفيظة " حفظها الله ورعاها وسدد خطاها التي لم تبخل علينا بنصائحها وتوجيهاتها القيمة وكانت لنا خير مرشدة وموجهة إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير . إلى كل من ساهم في إنجاز هذا البحث من قريب أو بعيد.

## إهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضى الرحمن

وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق

- والدتي حفظها الله وبارك في عمرها -

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة

- والدي حفظه الله وبارك في عمره -

إلى من كانت في مقام والدتي و سند لي ومرشدا لخطواتي على درب العلم

- عمتي حفظها الله وبارك في عمرها-

إلى أختي وكل أفراد عائلتي

وبأشد الكلمات الطيبة النابعة من قلب وفي، أقدم هذا العمل وامتناني لمن كانوا سبب في

استمرار واستكمال مسيرة حياتي، من وقفوا معي بأشد الظروف ومن حفزوني على المثابرة

والاستمرار وعدم اليأس، أقدم لكم أجمل عبارات الشكر والامتنان من قلب فاض بالاحترام

والتقدير لكم - أعز أصدقائي -

عبدالقادر

## إهداء

اننا في هذه الحياة على الأغلب ندين لكثير من الناس أقرباء كانوا أو أصدقاء بكثير من الخدمات ولعل أصغر شئ يمكننا فعله من أجلهم هو شكرهم

وأبتدى بشكر المولى عز وجل الذي رزقني العقل وحسن التوكل عليه سبحانه وتعالى  
وعلى نعمه الكثيرة التي رزقني اياها

الى من أنارا لي درب العلم والمعرفة وحرصا علي منذ الصغر واجتهدا في تربيتي  
والاعتناء بي والدي الحبيبان القريبان الى قلبي أرجو لكما دوام الصحة والعافية

الى اخوتي وكل أفراد عائلتي فردا فردا

والى أساتذتي واستاذاتي وكل من أشرف على تعليمي منذ الصغر الى الآن أرجو من  
المولى عز وجل أن يجمعني واياكم في جنانه الواسعة

بلال

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
أ	شكر و تقدير
ب	الإهداء
ت	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
خ	قائمة الأشكال البيانية
خ	قائمة الملاحق
د	الملخص الدراسة باللغة العربية
	1. الفصل الأول الإطار العام للدراسة
02	1.1. مقدمة عامة
02	1.2. الإشكالية
03	1.3. أهداف الدراسة
03	1.4. أهمية الدراسة
03	1.5. منهجية الدراسة
04	1.6. نموذج الدراسة
04	1.7. الدراسات السابقة
04	1.7.1. الدراسات باللغة العربية
08	1.7.2. الدراسات الأجنبية
11	1.8. ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة
11	1.9. فرضيات الدراسة
12	1.10. حدود الدراسة
12	1.11. خطة الدراسة
	II. الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة
15	تمهيد

16	1.1. نظام الرقابة الداخلية
16	1.1.1. عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
16	1.1.1.1. مفهوم نظام الرقابة الداخلية
17	2.1.1. العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية
19	3.1.1. أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية
24	2.1. مبادئ ومكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها
24	1.2.1. مقومات الرقابة الداخلية
27	3.2.1. مبادئ الرقابة الداخلية
29	3.1. فروع نظام الرقابة الداخلية
35	2. الرقابة الداخلية وفقا ل coso
35	1.2. عموميات حول لجنة coso
35	1.1.2. التعريف بلجنة coso
35	2.1.2. ظروف صدور تقرير coso
36	3.1.2. المفاهيم الأساسية لنموذج coso
36	2.2. تعريف الرقابة الداخلية وعناصرها وضوابطها وفقا ل coso
36	1.2.2. تعريف الرقابة الداخلية وفقا ل coso
37	2.2.2. مكونات الرقابة الداخلية وفقا ل coso
40	3.2.2. الضوابط الرقابية وفقا ل coso
41	3.2. تقييم نظام الرقابة الداخلية
41	1.3.2. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
43	2.3.2. تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق منظور coso
	III. الفصل الثالث الإطار التطبيقي للدراسة
45	تمهيد
46	1. مجتمع الدراسة
47	2. مصادر وأساليب جمع البيانات
47	3. الفرضيات

48	4.iii. أداة الدراسة
49	5.iii. تقديم المؤسسات محل الدراسة
50	6.iii. تقييم هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة
52	7.iii. دراسة مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مع متطلبات coso
	iv. الفصل الرابع النتائج والتوصيات
67	تمهيد
67	1.iv. نتائج الدراسة
68	2.iv. التوصيات
68	3.iv. الدراسات المستقبلية
69	4.iv. ملخص الدراسة باللغة الأجنبية
71	قائمة المصادر والمراجع
76	الملاحق

### قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
39	مبادئ إطار coso	01
46	مجتمع الدراسة	1-3
49	معلومات حول المؤسسات محل الدراسة	2-3
50	الجدول مجريات المقابلة بالمؤسستين	3-3
53	درجات مقياس " ليكرت الخماسي "	4-3
54	معامل ألفا كرونباخ	5-3
54	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	6-3
55	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي	7-3
57	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص	8-3
58	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة الوظيفية	9-3



60	تقييم عينة الدراسة اتجاه البيئة الرقابية	10-3
61	تقييم عينة الدراسة اتجاه تقدير المخاطر	11-3
62	تقييم عينة الدراسة اتجاه الأنشطة الرقابية	12-3
63	تقييم عينة الدراسة اتجاه المعلومات و الإتصالات	13-3
64	تقييم عينة الدراسة اتجاه المراقبة	14-3

### قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
04	نموذج الدراسة	01
55	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	1-3
56	توزيع العينة حسب متغير المستوى التعليمي	2-3
58	توزيع العينة حسب متغير التخصص	3-3
59	توزيع العينة حسب متغير الخبرة الوظيفية	4-3

### قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
76	استبيان الدراسة	01

## ملخص الدراسة:

( تقييم هيكل الرقابة الداخلية وفقا لمتطلبات COSO، طالب عبدالقادر و جلايلي

بلال، 2018 )

جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف على الرقابة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه وذلك داخل المؤسسات الجزائرية ومحاولة مقارنته مع متطلبات لجنة رعاية المنظمات COSO . ومن أجل تحقيق ذلك تم اللجوء إلى إعداد مقابلة مع رؤساء مكاتب مراقبة التسيير، وكذلك تصميم إستبانه وتوزيعه على الموظفين بالمؤسسات الجزائرية (ولاية سعيدة) والذين بلغ عددهم 31 موظف، وبعد توزيع الإستبانه تم استرجاع 30 إجابة قابلة للتحليل باستخدام برنامج SPSS.

لتصل الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية فعال ويحقق الأهداف المرجوة منه.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، إطار COSO، تقييم الرقابة الداخلية، مكونات الرقابة الداخلية، لجنة رعاية المؤسسات.

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

- 1.1. مقدمة عامة
- 1.2. الإشكالية
- 1.3. أهداف الدراسة
- 1.4. أهمية الدراسة
- 1.5. منهجية الدراسة
- 1.6. نموذج الدراسة
- 1.7. الدراسات السابقة
  - 1.7.1. الدراسات باللغة العربية
  - 1.7.2. الدراسات الأجنبية
- 1.8. ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة
- 1.9. فرضيات الدراسة
- 1.10. حدود الدراسة
- 1.11. خطة الدراسة

### 1.1. مقدمة عامة:

خلال عقود قليلة مضت تعرضت عدة منظمات اقتصادية للإحتيال والتلاعب بأصولها والتي كان من أهم أسبابها ضعف الرقابة من قبل القائمين على المشاريع آنذاك الأمر الذي أدى بنتائجها للتمهيد لظهور نظام الرقابة الداخلية في اولى مراحلها حيث كان يتناسب مع طبيعة المشروعات في ذلك الحين وكان يركز على الطرق المساهمة للحفاظ على النقدية فقط.

لكن مع تطور النشاط الإقتصادي وكبر حجم المنظمات أدى بالقائمين على هذه المشاريع لتفويض السلطات والمسؤوليات إلى إدارات فرعية لمشاريعهم مع مراقبة مجرياتها بصفة دورية ومستمرة الأمر الذي غير من مفهوم الرقابة الداخلية وأصبح يعتبر خطة تنظيمية تهدف لحماية الأصول ومراجعة البيانات المحاسبية بدقة مع زيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع التمسك بالسياسات الإدارية.

لقي نظام الرقابة الداخلية اهتماما واسعا من طرف عدة جهات محاسبية وإدارية من مجلس المحاسبين الأمريكيين والمحللين الماليين، وذلك باعتباره الوسيلة المثلى لحماية أصول المؤسسة وأموالها. لتخرج هذه الهيئات المحاسبية والإدارية بلجنة رعاية المنظمات غايتها تطوير نظام الرقابة الداخلية واضحة له ضوابط ومعايير تسمح له بتحقيق الأهداف الموضوع من أجلها.

وعلى غرار المؤسسات العالمية فالمؤسسات الجزائرية كذلك تسعى المؤسسات الجزائرية إلى وضع نظام رقابة داخلية قوي وفعال من خلال متطلبات يستوفيهما هذا الأخير لضمان حماية أصولها وتشجيع العمل بكفاءة و الإلتزام بالسياسات الإدارية.

### 1.2. الإشكالية:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

- ما مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مع متطلبات COSO؟
- ومنه تتفرع هذه الإشكالية للإشكاليات الفرعية التالية:
- ما مدى نجاعة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية؟
- هل يتوافق نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية مع متطلبات COSO؟

## 3.1. أهداف البحث:

- يهدف هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها:
- التعريف بنظام الرقابة الداخلية ولجنة COSO مع إبراز متطلباتها.
  - الوقوف على نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات الجزائرية وكيفية تقييمه.
  - مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مع متطلبات COSO.

## 4.1. أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في التعريف بنظام الرقابة الداخلية ولجنة COSO إضافة لذلك إبراز متطلباتها مع الوقوف على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية وكيفية تقييمه، ودراسة مدى توافقه مع متطلبات لجنة COSO. وعليه فإن الدراسة تعود بالنفع على مسيري المؤسسات الجزائرية وذلك من خلال مساعدتهم على تصميم نظام رقابة داخلية قوي وفقا لمتطلبات COSO والمساهمة بتقديم معلومات حول لجنة رعاية المؤسسات نظرا لحدثة الموضوع.

## 5.1. منهجية الدراسة:

1. 5-1 أسلوب الدراسة: نظرا للأهمية العلمية لهذا الموضوع فكان لابد من إتباع منهجية سليمة للوصول للأهداف المتوخاة منه ,حيث قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعبر عن الظاهرة المدروسة كما هي على أرض الواقع و يمكننا من التفاعل معها لوصفها وتحليلها .
1. 5-2 مصادر الدراسة:

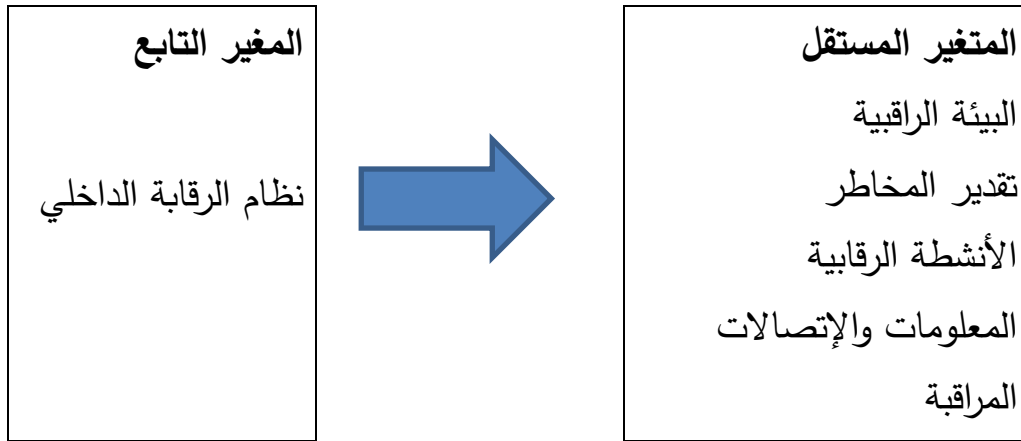
تم الحصول على البيانات المتعلقة بالدراسة من خلال مصدرين:

- أ. المصادر الرئيسية : تم الحصول على البيانات من خلال مقابلة رئيس مصلحة مراقبة التسير، إضافة لذلك تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من مجتمع البحث، و من تم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع البحث الذي قمنا به.

ب . المصادر الثانوية : تم الحصول على المعطيات من خلال الرسائل الجامعية والمقالات والتقارير المنشورة وغير منشورة و المتعلقة بالموضوع قيد البحث و الدراسة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، والهدف من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في هذا البحث هو التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، و الإحاطة بالموضوع.

### 6.1. نموذج الدراسة:

#### الشكل 1 : نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة

### 7.1. الدراسات السابقة

#### 7.1.1. الدراسات باللغة العربية

دراسة (سليمان سند السبوع وآخرون 2009) بعنوان:

- جودة هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية وفقا لإطار COSO

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على جودة هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية ومدى انسجامها مع هيكل الرقابة وفقا لإطار لجنة رعاية المؤسسات « COSO » ولتحقيق ذلك طورت استبانة وزعت على الشركات الصناعية الأردنية

المدرجة في بورصة عمان لعام 2007، وقد استرد منها 48 استبانة خضع منها للتحليل الإحصائي 42 استبانة بما نسبته 62.7% من مجتمع البحث (67 شركة).

### لتخرج الدراسة بالنتائج التالية:

1. تتوفر في الشركات الصناعية الأردنية بيئة رقابية جيدة.
2. كما أنها تقوم بتقييم المخاطر التي تشكل تهديدا لتحقيق أهدافها.
3. بالإضافة إلى إتباعا للسياسات والإجراءات والممارسات اللازمة لفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.
4. توافرها على أنظمة اتصال وتدفق للمعلومات ملائمة لأغراض الرقابة الداخلية.

### دراسة (عبد السلام خميس بدوي 2011) بعنوان:

- أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار coso على تحقيق أهداف الرقابة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار coso بالمنظمات الأهلية في قطاع غزة، بالإضافة إلى المنظمات محل الدراسة.

تم تصميم استبيان ووزع على عينة الدراسة لتتوصل إلى:

وجود اهتمام كبير من قبل المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة بأنظمة الرقابة الداخلية، كما تبين أن المنظمات الأهلية تنتظر بدرجات إيجابية متفاوتة لأهمية عناصر نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة، وكان متغير البيئة الرقابية الأكثر دلالة وتأثيرا 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.

### دراسة (فاين مرزوق حمد مصفاك العازمي 2012) بعنوان:

دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية.

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.

لتتوصل الدراسة إلى وجود علاقة بين تطبيق معايير الرقابة الداخلية والتمثلة 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.

### دراسة (صبري ماهر مستهي 2015) بعنوان:

تقييم مدى انسجام أنظمة الرقابة الداخلية في شركات المساهمة العامة الفلسطينية من إطار COSO وأثر ذلك على أداء الشركة وقيمتها.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى انسجام أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية مع إطار Committee of Sponsoring Organization (COSO)، وأثر ذلك على أداء الشركة وقيمتها. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بمدى تطبيق مكونات الرقابة الداخلية في عينة الدراسة المتمثلة في (40) شركة مساهمة عامة مدرجة في بورصة فلسطين خلال عام (2013)، كما تم استخدام اختبار One Sample t- test وتحليل الانحدار المتعدد Multiple Régression لاختبار الفرضيات.

لتتوصل الدراسة إلى أن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات المساهمة العامة في فلسطين تتسجم مع إطار الرقابة الداخلية المتكامل (COSO) بدرجة مرتفعة، حيث بلغ الوزن النسبي للدرجة الكلية للتطبيق 74.8%، كما أظهرت النتائج أيضاً وجود أثر ذي دلالة احصائية لتطبيق مكونات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (COSO) على مؤشرات



الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين والتي تشمل: العائد على الأصول، والعائد على حقوق الملكية، والعائد على المبيعات، بينما توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتطبيق مكونات الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وفقا لإطار coso على قيمة الشركة المقاسة من خلال مؤشر Tobin's Q، ونسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم.

### دراسة (هيا مروان إبراهيم لظن 2016) بعنوان:

#### مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار coso

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فاعلية دور التدقيق الداخلي ودوره في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار coso، وقد شملت الدراسة عدد من المتغيرات المتعلقة بتطبيق الإطار وهي البيئة الداخلية ووضع الأهداف وتحديد الحدث وتقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر وأنشطة الرقابة وتقييم نظام الإبلاغ المالي (المعلومات والاتصالات) والمراقبة وبالإضافة للوقوف على مفهوم إدارة المخاطر وأنواعها وأسس إدارتها والإجراءات المتبعة للحد من المخاطر.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمدت الدراسة على البيانات الأولية والثانوية حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها. وقد تم توزيع 81 استبانة على العاملين في دائرة التدقيق الداخلي والدائرة المالية في القطاعات الحكومية، واسترد منها عدد 71 استبانة بنسبة 88% من الاستبيانات، وقد تم تحليل إجابات المبحوثين بالاعتماد على الأساليب الإحصائية الملائمة وفق متغيرات الدراسة.

لنتوصل الدراسة إلى غياب اللوائح المنظمة لأداء التدقيق الداخلي للقيام بدوره في تقييم إدارة المخاطر في القطاعات الحكومية في قطاع غزة، بالإضافة لغياب الدور الفاعل للتدقيق الداخلي في مراجعة التقنيات المستخدمة بتحديد المخاطر والفرص التي يتعرض لها وعدم فاعلية دوره بمتابعة تنفيذ إجراءات الرقابة على القطاع الحكومي.

## 1.7.2. الدراسات الأجنبية

دراسة (Rittenberg 2006) بعنوان:

« **Internal Control : no small matter** ». **The internal Control.**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح إرشادات معيار الرقابة الداخلية في عملية إعداد القوائم المالية للشركات العامة صغيرة الحجم، الصادر في 2006/07/11 عن لجنة coso استجابة لطلب « SEC » بورصة الأوراق الأمريكية لمساعدة الشركات العامة صغيرة الحجم في توفيق تقاريرها المالية وفق متطلبات القسم 404 للجنة sarbanes-oxley لسنة 2002، وقد تطور هذا المعيار استناداً إلى الإطار المتكامل - للرقابة الداخلية لجنة coso سنة 1992. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1. أنه على الرغم من أن المعيار الجديد لا يعدل ولا يغير مستندات المعيار الأصلي، إلا أنه يغطي التحديات التي تواجه شركات الأعمال صغيرة الحجم، ويساعد إدارتها على تصميم وتطبيق نظام رقابة فعال على عملية إعداد القوائم المالية.
2. أن مبادئ هذا المعيار تصلح لكل أنواع وأحجام المنظمات، لكن إرشاداته تخص بصفة خاصة المناطق التالية، إدارة شركات الأعمال صغيرة الحجم، متضمنة مجال تكنولوجيا المعلومات، فصل الواجبات، واجبات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، مخاطر تجاوز الإدارة، والاحتياج للتوثيق الممتد.

دراسة « Elliott, et.al,2007 » بعنوان:

« **An improved process model for internal auditing** »

**نموذج مطور لتحسين عملية التدقيق الداخلي**

هدفت الدراسة إلى بيان الأسباب المتعلقة بعدم اعتماد المراجع الخارجي الأمريكي على تقارير المراجعة الداخلية في كثير من الأحيان.

وكان من أهم نتائج الدراسة عدم وجود قيمة لنظام الرقابة الداخلية غير الفعال في عملية المراجعة الخارجية، ووضعت الدراسة نموذج جديد يؤدي إلى تحسين نظم الرقابة

الداخلية من حيث الأداء والأساليب المطبقة وبالتالي زيادة كفاءة التقارير المالية على مستوى البيئة الداخلية والخارجية، وركزت الدراسة على ضرورة متابعة وقياس وتقييم مدى دقة نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المنشأة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة البحث بشكل مستمر عن الأساليب اللازمة لتطوير نظم الرقابة الداخلية من أجل توشي الدقة في مراجعة الحسابات وتحسين الفعالية في القوائم المالية.

### دراسة 2014 Yahia Saidi

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

هدفت الدراسة إلى تقديم وتحليل الرقابة الداخلية مع إظهار أهميتها في حوكمة الشركات، رصد مراحل تطور إطار COSO عبر الزمن مع التطرق إلى جميع نسخه بالتفصيل، توضيح أثر تطور مرجع COSO على تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسات وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الرقابة الداخلية أصبحت أمراً مطلوباً وملحاً بالنظر للفضائح المالية التي طالت الشركات العالمية، وأن نظام الرقابة الداخلية هو جزء مهم في تسيير أي مؤسسة، وأن تنظيم نشاطات المؤسسة ومكوناتها هو أساس نجاح الرقابة الداخلية.

توصلت الدراسة عدة نتائج نختصرها في ما يلي:

1. أن نظام الرقابة الداخلية الفعال هو جزء لا يتجزأ وركن هام في تسيير أي مؤسسة بتوفيره أداء حذراً ومضموناً.
2. أن التنظيم والهيكلية لكل نشاطات المؤسسة ومكوناتها هو مفتاح نجاح نظام الرقابة الداخلية فلا يمكن مراقبة إلا ما هو منظم وواضح المعالم.

3. أن الرقابة الداخلية أصبحت أمرا مطلوباً وحاجة ملحة يفرضها الواقع بعد تلك الفضائح المالية التي طالت مختلف الشركات العالمية، وأن الكثير من الدول المتقدمة بذلت جهوداً كبيرة وأرست قواعد وآليات لفرضها بقوة القانون.

4. إن من بين الآليات التي اتخذتها الجزائر بخصوص تعزيز الرقابة كانت خلق لجان للتدقيق الداخلي في مختلف المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي لكنها تبقى غير كافية لأن معظم المسؤولين غير واعين وعيا كافيا ولا يأخذون الأمر مأخذ الجد بالإضافة إلى ضعف هيئات الرقابة التابعة للدولة.

دراسة (ayagre, et.al (2014) بعنوان:

### **The effectiveness of Intrnal Control systems of bancks : The case of Ghanaian bancks**

هدفت الدراسة إلى تقييم البيئة الرقابية والنشاطات الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية بالبنوك الغانية من خلال استخدام مبادئ واتجاهات Committee of Sponsoring Organizations of The (coso's) treadway collission.

تكون مجتمع الدراسة من كافة المديرين ومديري التدقيق العاملين في البنوك الغانية. أما عينة الدراسة فقد شملت (30) مديرا ومديرا للتدقيق من أصل (50) مديرا ومديرا للتدقيق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة أعدت خصيصا للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها. وبعد إجراء عمليات التحليل الإحصائي اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود ضوابط قوية في بيئة الرقابة ومكونات النشاطات الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية بالبنوك في غانا.

دراسة (Al-Zubi, et.al (2014) بعنوان:

### **The Extent of Employee's compmiance to the Internal Control system on the Reliability and Creditability of Financial statements**

هدفت الدراسة إلى فحص مدى التزام الموظفين بأنظمة الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية. تكون مجتمع الدراسة من كافة الموظفين العاملين في البنوك التجارية الأردنية. أما عينة الدراسة فقد شملت (100) موظف من البنوك التجارية الأردنية تم اختيارهم بشكل عشوائي. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة أعدت خصيصاً للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها. وبعد إجراء عمليات التحليل الإحصائي اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية لا تعزى لمتغيرات (الجنس، العمر، المهنة، وما إلى ذلك) ولكن في الغالب، تعزى إلى أنظمة الرقابة الداخلية الضيقة المعتمدة، والمثبتة من قبل الإدارة.

#### 8.1. ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

##### 1.8.1. تتفق هذه الدراسة مع غيرها من الدراسات السابقة في ما يلي:

- تسليط الضوء على مفهوم الرقابة الداخلية وفقاً لمفهوم COSO.
- تحديد مدى التوافق بين نظام الرقابة الداخلية ومتطلبات COSO.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقاً للمتطلبات COSO.

##### 2.8.1. تختلف هذه الدراسة عن ما سبقها من الدراسات في ما يلي:

- تصميم استبيان وإعداد مقابلة.
- مجتمع الدراسة تمثل في المؤسسات الجزائرية.
- محاولة التطرق إلى مدى التوافق بين هيكل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية ومتطلبات COSO.

##### 9.1. فرضيات الدراسة:

- إن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية فعال.
- إن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية يتوافق مع متطلبات COSO.

### 10.1. حدود الدراسة:

1.10.1. **المجال المكاني:** يتمثل المجال المكاني الذي تم اختياره للقيام بهذه الدراسة

الميدانية في الديوان الوطني للحليب و مشتقاته بولاية سعيدة إضافة لذلك مصنع القمصان ومؤسسة مطاحن الفرسان.

2.10.1. **المجال الزمني:** إمتدت الفترة الزمانية لإجراء هذه الدراسة الميدانية المدة منذ

الإنهاء من الجانب النظري مروراً بالوقت ما بين وضع طلب الحصول على الإحصائيات

لغاية الحصول عليها، أي جمع كافة المعلومات الأولية للإعتماد عليها في الدراسة

الميدانية . كل هذه الإجراءات إمتدت في مدة قدرت من **2018/01/10** إلى غاية

**2018/04/30**.

### 11.1. خطة الدراسة:

في محاولتنا للإجابة عن التساؤلات المطروحة أعلاه تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة

فصول رئيسية:

**الفصل الأول:** يتناول الإطار العام للدراسة من خلال التطرق لمقدمة ومشكلة البحث

وأهدافه وأهميته والمنهج المتبع، الفرضيات، وكذا اتعراض الدراسات السابقة وما يميز

دراستنا عنها، إضافة لذلك الخطة المنتهجة.

**الفصل الثاني:** يعتبر التغطية النظرية للموضوع نتناول فيه ما يلي:

- عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

- نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها

- مبادئ ومكونات

- فروع ومعايير فعالية الرقابة الداخلية:

- عموميات حول لجنة COSO

- وعناصرها وضوابطها وفقاً لـ COSO

- تعريف الرقابة الداخلية

- تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثالث: حاولنا فيه تسليط الضوء حول تقييم هيكل الرقابة الداخلية واقع تبني المؤسسات الجزائرية لنظام رقابة داخلية موافق للمتطلبات كوسو "دراسة حالة بثلاثة مؤسسات على مستوى ولاية سعيدة " .

## الفصل الثاني

### الإطار النظري للدراسة

1. نظام الرقابة الداخلية

1.1. عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

2.1. مبادئ ومكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها

3.1. فروع ومعايير فعالية الرقابة الداخلية

2. الرقابة الداخلية وفقاً لـ COSO

1.2. عموميات حول لجنة COSO

2.2. تعريف الرقابة الداخلية وعناصرها وضوابطها وفقاً لـ COSO

3.2. تقييم نظام الرقابة الداخلية



## تمهيد:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم أدوات حماية أصول المؤسسة، إذ أن من مهامه المساهمة في تشجيع العمل بكفاءة وفعالية لحمايتها من جهة، وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية من جهة أخرى، ونظرا لاحتلال نظام الرقابة الداخلية مكانة حساسة وأساسية داخل المؤسسات قامت العديد منها بالإهتمام به وتطويره تجنباً للغش والتلاعبات، كما أصبح من الضروري تبني نظام رقابة داخلية فعال مواكب للتطورات الإقتصادية .

ينقسم الفصل الثاني إلى مبحثين هما:

المبحث الأول تطرقنا فيه إلى عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى علاقة نظام الرقابة الداخلية مع لجنة COSO مع الأخذ بعين الإعتبار عموميات حولها.

1. نظام الرقابة الداخلية:

1.1. عموميات حول نظام الرقابة الداخلية:

1.1.1. مفهوم نظام الرقابة الداخلية :

1./ المفهوم الأول: يمكن القول بأن الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات والوسائل المستعملة داخل الهيئات الإدارية والعمومية كالتحليلات وتقارير الأداء، حتى يتم من دقة وصحة البيانات المحاسبية ومختلف التقارير ومدى احترام وتطبيق السياسة الإدارية المرسومة.

(بن داود إبراهيم، 2010، ص 128).

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

(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2013، ص 31-32).

3./ المفهوم الثالث: تشير الفقرة الثانية من المعيار الدولي للتدقيق رقم 400

المرسوم "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية" إلى أن الرقابة تعني "السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان بالالتزام بالسياسات وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب.

(العايب عبد الرحمان، 2010، ص 05).

5/. **المفهوم الرابع:** يشير تعريف « Coso » بوضوح إلى أن الرقابة الداخلية هي عمليات وليس نظام وإن مسؤولية تصميمه وتطويره تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمشاركين الآخرين وذلك بهدف تزويد الإدارة بتأمين معقول حول الوصول إلى كفاءة وفعالية العمليات وجودة وملائمة التقارير المالية والالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة، كما يوضح التعريف أن هدف نظام الرقابة الداخلية هو تقديم تأكيد معقول وليس تأكيد مطلقا بخصوص الأهداف المرجوة من الرقابة.  
(محمد التهامي، مسعود صديقي، 2003، ص 84).

### II. 2.1.1. العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية:

توجد العديد من العوامل التي ساعدت على تطوير نظام الرقابة الداخلية.  
أ. **كبر حجم المنظمات وتعدد عملياتها:** إن التطوير الاقتصادي والنمو الهائل في حجم الوحدات الاقتصادية وتعدد هيكلها التنظيمي وتنوع عملياتها حتم عليها الاعتماد على وسائل هي ضد صميم أنظمة الرقابة الداخلية. مثل: الكسوف التحليلية والتقارير والموازنات.

ب. **تفويض السلطة:** في بداية الأمر كان صاحب المشروع هو الذي يديره ويراقب جميع أعماله، ومع كبر حجم المنشآت وظهور الشركات المساهمة التي أدت إلى فصل ملاك المشروع عن إدارة المشروع نظرا لكثرة عدد المساهمين، أصبحت إدارة المشروع مركزة في مجلس إدارة منتخب يحدد صلاحياته القانون. ولكي يتمكن مجلس الإدارة من توجيه أعماله بشكل صحيح اضطر إلى تفويض صلاحياته لإدارات مختلفة في المشروع مثل: إدارة المشتريات، وإدارة الإنتاج والإدارة المالية وغيرها ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة الداخلية على أعمال الإدارات عن طريق وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية كي يطمئن على حسن سير العمل بالمنشأة.

ج. **حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة:** تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة لاستخدامها في التخطيط ووضع السياسات العامة، وكثيرا ما تطلب الوزارات من الشركات التي تحت إشرافها بيانات بهدف الرقابة على أنشطتها وهذا يستدعي تقديم البيانات بالسرعة المطلوبة وأن تكون البيانات المتاحة صحيحة ودقيقة مما يتوجب وجوب نظام رقابة داخلية قوي وفعال يضمن استخراج تلك البيانات وتقديمها في الوقت المناسب.

ت. **حاجة الإدارة إلى بيانات دورية ودقيقة:** كما سبق القول إن اتساع حجم الوحدة الاقتصادية وزيادة عدد عملياتها جعل من الصعب الاعتماد على الاتصال الشخصي بين أعلى وأدنى مستوى إداري ومن هنا كان لابد من الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائيات مختلفة تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية إلى أرقام يمكن الاستناد إليها. فكان لابد من نظم إدارية سليمة تضمن للإدارة صحة البيانات التي تقدم لها كي تضع السياسات الصحيحة، وتصحح الانحرافات إن وجدت.

ث. **مسؤولية الإدارة عن حماية أموال المنشأة:** من المعروف أنه أصبح مسؤولية المحافظة على أصول وأموال المنشأة ومسؤولية منع الغش والأخطاء يقع على عاتق الإدارة، ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية عليها أن توفر نظاما سليما للمراقبة الداخلية من شأنه حماية أصول وأموال المنشأة من السرقة أو إساءة الاستخدام أو التلاعب.

**تطوير إجراءات المراجعة:** أصبح من الصعب القيام بالمراجعة التفصيلية للمشروعات بسبب كبر حجمها وتعدد عملياتها وأصبح القيام بالمراجعة الاختيارية التي تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية هو الأسلوب السائد وهذا الأسلوب يعتمد في تقدير حجم الاختبارات وعلى قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.

(سعيد محمد أبو كميل، 2011، ص 40-41)

### 3.1.1.1. أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية:.

#### أ) أنواع الرقابة الداخلية:

يتكون نظام الرقابة الداخلية من شقين مكملين لبعضهما البعض شق محاسبي خاص بتحقيق الرقابة المحاسبية وشق آخر إداري.

1). الرقابة المحاسبية: وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المشروع وتتضمن هذه الرقابة وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية:

#### عناصر الرقابة المحاسبية:

- وضع تصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع.
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- وضع نظام لمراقبة وحماية المشروع وأصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له، ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك.
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبية المسؤولة عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.

- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري "شهرًا مثلًا" للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.

(محمد السيد سرى، 2002، ص 87-88).

### أدوات الرقابة المحاسبية:

لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها

ما يلي:

- المراجعة المستندية

- المراجعة الفنية

- الرقابة المالية

- المراجعة الداخلية

- الضبط الداخلي

- النظام المحاسبي

(محمد السيد سرى، 2002، ص 88).

### 2. الرقابة الإدارية:

وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع عنصراً رئيسياً من عناصرها وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع استخداماً مثلًا من ناحية التحقق من مدى التزام المشروع والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى.

(محمد السيد سرى، 2002، ص 88).

ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب الآتية:

### 1. عناصر الرقابة الإدارية:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية، مع وضع وصف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.

- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة منها:

\* قواعد وأسس تقديرات المبيعات

\* قواعد وأسس تقديرات الإنتاج

\* قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى

\* قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى

وضع نظام خاص للبيانات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع

للاسترشاد بها ومنها:

\* سياسات وإجراءات الشراء

\* سياسات وإجراءات البيع

\* سياسات وإجراءات الإنتاج

\* سياسات التوظيف والرقى بالنسبة للعاملين

\* سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع

\* إجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع

\* وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها لما لا يتعارض مع مصالح المشروع ما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج وعلى أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

(محمد السيد سرى، 2002، ص 89).

2. أدوات الرقابة الإدارية: لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من

الأدوات والتي من أهمها ما يلي:

\* الموازنات التخطيطية (الإدارية)

\* التكاليف المعيارية

\* موازنة البرامج والأداء

\* دراسات الوقت والحركة

\* التقارير الدورية

\* نظم تأهيل وتدريب العاملين

\* الإحصائيات والرسوم البيانية

\* خرائط التدفق



ويمكن للمراجع الداخلي والخارجي استخدام أي من هذه الأدوات في مجال تقييم الجانب الإداري للرقابة الداخلية.

### (ب) أهداف نظام الرقابة الداخلية:

من بين الأهداف العديدة للرقابة الداخلية نذكر:

**التحكم في المؤسسة:** يعتبر التحكم في أهداف المؤسسة من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين، ويحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات وعليه فإن تصميم وتطبيق نظام رقابي هو من مسؤولية الإدارة والمسيرين.

**حماية أصول المشروع:** يقصد بحماية المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية، ونجد في هذا المجال حمايتين الأولى مادية ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهينة خصيصا لذلك، أما الحماية الثانية فهي محاسبية ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركة الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام الموارد وإدخالها إلى المخزن وعملية الاستثمار وغيرها من الحالات.

**ضمان الدقة وجودة المعلومات:** يعد أهم الأهداف على الإطلاق بحيث يوفر للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة للمؤسسة، وبالتالي اتخاذ قرارات تكون صائبة في معظمها، وبالتالي فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلبا على المؤسسة وعلى العاملين معها كذلك وهذا يؤدي إلى عدم دقة صحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المؤسسة.

**ضمان تطبيق المعلومات:** وهو بغرض التأكد من جميع التعليمات المكتوبة وغير المكتوبة، قدم ثم تنفيذها كما يجب، وعليه فقبل إصدار هذه التعليمات يجب التأكد من أن

التعليمات ذات هدف واحد ومناسبة وبسيطة وموجهة لمسؤولين وأشخاص محددين، بعد ذلك يتم التأكد من أن التنفيذ قد تم بكل صرامة.

**تحسين ورفع الأداء:** وهي قدرة المؤسسة إلى الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة، أما عنصر الفعالية فهو أقل تركيز والذي يقصد به تحقيق المؤسسة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على الجودة والنوعية هذه الأهداف يمكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلوماتي ذي جودة عالية في الكم والكيف.  
(عيد عباد مناور الرشيدى، 2010، ص14-15).

## II. 2.1. مبادئ ومكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها:

### II. 1.2.1. مقومات الرقابة الداخلية:

**1/. الهيكل التنظيمي:** يعتبر الهيكل التنظيمي أساس الرقابة، ذلك لأن التنظيم الجيد يحدد المسؤوليات المختلفة بدقة، ويفوض السلطة بالقدر اللازم للنهوض بالمسؤولية، ويتم الحساب على أساس هذه المسؤولية وكلما كانت الواجبات محددة بدقة والعلاقات بين المستويات المختلفة واضحة، كلما كان من السهل الحصول على نظام جيد للرقابة الداخلية، ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي بالضرورة على طبيعة المشروع وحجمه وعدد القطاعات الرئيسية، وتبدأ عملية التنظيم بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة يعهد بها إلى إدارات أو أقسام يكون هناك مسؤول عن كل منها.  
(أحمد نور، 1992، ص170).

**2/. نظام محاسبي سليم:** يعتبر نظام المحاسبة في أي وحدة اقتصادية من المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية المتكامل والفعال فنظام المحاسبة يعد من المتطلبات اللازمة لإمداد الإدارة والأطراف الخارجية بالبيانات والمعلومات المطلوبة لتحليل الأعمال واتخاذ القرارات باعتباره نظاما لتوليد المعلومات المحاسبية اللازمة لذلك،

يوفر الأساس للرقابة على الأنشطة والبرامج يساعد على إعداد تقارير متابعة دورية تساعد بدورها على تحقيق رقابة فعالة.

ويزداد الدور الذي يمكن أن يؤديه النظام المحاسبي في مجال الرقابة الداخلية إذا ما توفر على الخصائص التالية:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات.

- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات

- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

هذا ويجب أن يتوفر على ما يلي:

- قيد العمليات المحاسبية أولاً بأول، ويتطلب ذلك مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة.

- وجود دليل للإجراءات والبيانات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)

- إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها

- وجود نظام تكاليف فعال.

3/. إجراءات تفصيلية (الضبط الداخلي): هو أي إجراء تتخذه الإدارة والأطراف

الأخرين المعنيين بهدف تحسين إدارة المخاطر وزيادة إمكانية تحقيق الأهداف الموضوعية، وخطط الإدارة وتنظم وترشد أداء الإجراءات الكافية لتوفير ضمانات معقولة لتحقيق الأهداف.

ويعتبر الضبط الداخلي جزءاً أساسياً من نظام الرقابة الداخلية ويعرف كذلك بأنه توزيع للسلطات والعمل بطريقة تمكنه من ضبط تلقائي على العمليات الروتينية للعمل اليومي، ويتحقق الضبط الداخلي عن طريق:

- تقسيم العمل في الوحدة الاقتصادية بطريقة سليمة
- وضع نقاط للضبط التلقائي على نتائج أعمال الأشخاص أو الأقسام
- توضيح وتحديد المسؤوليات والصلاحيات للأشخاص والأقسام بطريقة سليمة وملائمة.

**4./ وجود جهاز إداري وهيئة موظفين أكفاء:** تعتبر الإدارة المسؤولة عن تحقيق أهداف المؤسسة وإتمام الأعمال على أحسن وجه ويتطلب ذلك الاستخدام الأمثل للطاقات المادية والبشرية والاتباع الأمثل للحاجات والرغبات الإنسانية داخل المؤسسة وخارجها، ويجب أن تبذل الكثير من الجهود الإدارية لتحقيق الأهداف وهذا يتطلب إدارة رشيدة ملمة بالأسس العلمية الرشيدة في مجال الرقابة.

هذا كما وأن الموظفين هم الإدارة التي ستحول النظام الموضوع في شكل أهداف وخطط وإجراءات إلى كيان نابض بالحركة والحياة.  
(محمد التهامي، مسعود صديقي، 2003، ص 99).

**5./ رقابة الأداء:** إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة على فاعلية الرقابة الداخلية وعلى كفاية العمليات الناشئة عن هذا الأداء، ويجب أن تمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، ويجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل، ويتم ذلك عموماً بتقسيم الواجبات والمسؤوليات بحيث لا يتم الشخص الواحد العملية كلها من بدايتها إلى نهايتها، وهذا يمكننا من دقة العمل واكتشاف الخطأ والغش بسرعة.

(عبدالفتاح الصحن، 1985، ص 267)

6./ استخدام كافة الوسائل الآلية: يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والمحافظة على أصول المشروع وموجوداته من أي تلاعب أو اختلاس.

(خالد أمين عبدالله، 2006، ص166)

### II. 3.2.1. مبادئ الرقابة الداخلية:

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المبادئ التي يقوم عليها وهي كما يلي:

1. **دعم أهداف المنشأة:** يتم تطبيق الرقابة الداخلية لمساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها وفي الوقت نفسه تنسق مع القواعد المنظمة والسياسات التي تطبقها المنشأة لهذا يجب على المنشأة أن تجعل الرقابة الداخلية جزء من إدارة المخاطر على أن يكون كلاهما جزءا لا يتجزأ من نظام الحوكمة.

2. **تحديد الأدوار والمسؤوليات:** يتعين أن تحدد المنشأة مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، متضمنة الهيئة التنظيمية للإدارة بكل مستوياتها، العاملين، وجهات الرقابة الداخلية والخارجية بالإضافة لتنسيق عملية التعاون فيها بين هذه الفئات.

3. **تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز:** يتعين على الهيئة التنظيمية والمستويات الإدارية أن تعزز الثقافة التنظيمية التي تحفز أعضاء المنشأة على التصرف بما يتفق مع إستراتيجية وسياسة إدارة المخاطر التي وضعتها الهيئة التنظيمية، فيما يتعلق بالرقابة الداخلية من أجل تحقيق أهداف المنشأة، ولا شك أن تصرفات الإدارة العليا تمثل عنصرا حاسما في هذا المجال.

4. **ربط نظام الوقاية الداخلية بالأداء الفردي:** يتعين على الهيئة التنظيمية والإدارية بالمنشأة، أن تربط وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد

المنشأة، فكل فرد بالمنشأة يجب أن يكون مسؤولاً عن إنجاز المهام الموكلة إليه، والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية.

**5. ضمان توافر المهارات الكافية:** يتعين أن يكون لدى الهيئة التنظيمية والإدارية والمشاركين الآخرين في نظام حوكمة المنشأة، من المعارف والمهارات والقدرات، ما يكفي للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها.

في هذا الصدد تعني المهارات اللازمة ما يلي:

- الفهم الكافي لكيفية تأثير التغييرات في تحقيق أهداف المنشأة، وبيئتها الخارجية والداخلية وبإستراتيجيتها وأنشطتها والعمليات والنظم على درجة تعرض المنشأة للمخاطر.

- معرفة كيفية التعامل مع المخاطر باستخدام أساليب الرقابة المناسبة بما لا يتعارض مع إستراتيجيتها لإدارة المخاطر وسياستها بشأن الرقابة الداخلية.

- معرفة مبادئ فصل الواجبات وتحديد الاختصاصات بما يضمن الفصل السليم للواجبات والاختصاصات المتعارضة، بحيث لا يكون هناك فرد واحد لديه الصلاحيات الكاملة في إجراء اعتماد عملية ما من أولها إلى آخرها.

- القدرة على تنفيذ وتطبيق أساليب الرقابة ومتابعة درجة فعاليتها والتعامل مع أي مخاطر غير مغطاة بشكل كاف وكذلك التعامل مع أي نقاط ضعف، أو حالات فشل محتملة.

- توافر القدرات الكافية لتقويم وتحسين كل أسلوب من أساليب الرقابة الفردية.

- القدرة على تقويم مراجعة وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.

6. **الاستجابة للمخاطر:** يتعين دائماً تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية والاستجابة لمخاطر محددة، ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها.
7. **التواصل بشكل منظم:** يتعين أن تضمن الإدارة وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات بالمنشأة، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد المنشأة.
8. **المتابعة والتقييم:** يتعين أن تتم متابعة وتقييم أساليب الرقابة سواء كانت أساليب رقابة فردية، أم نظام الرقابة الداخلية بشكل منظم، إن اكتشاف مستويات الخطر غير المقبولة وفشل عملية الرقابة، أو الأحداث التي تقع خارج نطاق الخطر المقبول، يمكن أن يكون مؤشراً على عدم فعالية الأساليب المتبعة في الرقابة الفردية، أو نظام الرقابة الداخلية ما يستدعي تحسينها وتطويرها.
9. **توفير الشفافية والمساءلة:** يتعين أن تقوم الهيئة التنظيمية مع إدارة المنشأة بتقديم تقارير دورية إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، فضلاً عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة والأداء الفعلي لهذا النظام.
- (عبد السلام خميس بدوي، 2011، ص 18).

### 3.1.1. فروع نظام الرقابة الداخلية:

يمكن النظر إلى فروع الرقابة الداخلية من خلال عدة تقسيمات وهذا وفقاً لما يلي:

#### 1. أنظمة الرقابة الداخلية السائدة والخاصة:

وعلى هذا الأساس يتم التفرقة بين الشكليات على أساس مدى شمولية تلك الأنظمة

- 1.1. **أنظمة رقابة سائدة "مستوى المنشأة":** تتناول أنظمة الرقابة السائدة "مستوى المنشأة" الحوكمة والإدارة العامة، وتعمل على إقامة بيئة الرقابة الشاملة أو بيئة السلوك

الأخلاقي وتشمل عمليات الرقابة النموذجية الموارد البشرية والاحتيايل وتقييم المخاطر "تجاوز الإدارة" وإدارة تكنولوجيا المعلومات العامة وإعداد المعلومات المالية (بما في ذلك البيانات المالية والتقديرات الأساسية) والمتابعة المستمرة للعمليات وفي المنشآت الصغيرة، تتعلق أنظمة الرقابة هذه في المقام الأول بموقف الإدارة اتجاه النزاهة والرقابة.

### 1.ب. أنظمة رقابة خاصة "المعاملات": أنظمة الرقابة على المعاملات "العملية

التجارية" هي عمليات أنظمة رقابية محددة تهدف على ضمان ما يلي:

- تسجيل المعاملات على النحو المناسب لإعداد البيانات المالية

- الحفاظ على السجلات المحاسبية بتفاصيل معقولة لتعكس جميع المعاملات

والتصرفات في الأصول بشكل عادل ودقيق

- أن تكون الإيصالات والنفقات وفقا لما تصح به الإدارة.

- منع أو اكتشاف امتلاك أو استخدام أو التصرف في الأصول في الوقت

المناسب.

وتشمل عمليات الرقابة على المعاملات، المعاملات الروتينية (مثل الإيرادات،

المشتريات وكشوف الرواتب) والمعاملات الغير روتينية (مثل شراء المعدات أو التكاليف

المرتبة على تشغيل خط عمل جديد).

### 2. نظام الرقابة الداخلية من خلال تنظيم الوظائف:

يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تأطير كل العمليات والأنشطة والأحداث وهذا وفقا

للمستويات الإدارية التالية:



2.أ. **تنظيم العمل:** والذي يتوقف على التكنولوجيا المستعملة في تنفيذ العمليات كالتموين، الإنتاج، التوزيع... الخ.

2.ب. **التنظيم الإداري:** ويشمل هذا التنظيم في نفس العمليات التقنية المذكورة سلفا لكنها مجسدة ومسجلة في وثائق وملفات يمكن متابعتها من خلال نظام معلومات خاص إضافة إلى الإطلاع على مسار انتقال الوثائق والملفات من بداية العمليات إلى نهايتها، مع متابعة دقة المعلومات.

2.ج. **التنظيم المحاسبي:** فهو يترجم كل العمليات التقنية والإدارية إلى لغة تعرض في شكل قوائم وجداول مالية والتي تعكس الحالة الحقيقية لكل العمليات في المؤسسة.

### 3. نظام الرقابة الداخلية من خلال المستويات الإدارية:

من أجل قيام أو تحقيق الرقابة الإدارية لأهدافها ينبغي توفر مجموعة من الخصائص والإمكانيات في مختلف مستويات الرقابة الإدارية:

3.أ. **على مستوى الإدارة العليا:** تلعب الإدارة العليا أهمية كبيرة فيما يخص تنفيذ وتقدير إستراتيجية المؤسسة ولهذا ينبغي توفير احتياجات فيما يخص تحقيق نظام الرقابة الداخلية من خلال:

- توفير نظام المعلومات تمكن الإدارة العليا من الحصول على المعلومات من مختلف المستويات الإدارية الأخرى.

- تحديد المهام والمسؤوليات ومستويات تفويض السلطة.

- إجراءات الرقابة على مجلس الإدارة وغالبا ما تكون عن طريق المراجعة الخارجية باعتبارها أهم آليات الرقابة على هذا المستوى إضافة (لجان المراجعة) والتي تفرضها

العديد من القوانين للدول خاصة بالنسبة للشركات المسعرة في البورصة والقوانين التي يمكن أن توطرها الهيئات المسيرة للبورصة.

- تحديد السياسات المحاسبية التي تتبناها المؤسسة.

**3.ب. على مستوى الإدارة الوسطى:** على مستوى هذه الإدارة تعمل المؤسسة على تحقيق الخطط والأهداف التشغيلية للمؤسسة حيث تعتبر الرابط والمنفذ لاستراتيجية المؤسسة إضافة إلى تسير المستويات الأدنى لهذا فإن نظام الرقابة إضافة إلى تسير المستويات الأدنى لهذا النظام فإن نظام الرقابة الداخلية يتميز بمرونة ويمكن أن نلخصه فيما يلي:

- وضوح العلاقة بين مختلف مصالح هذه الإدارة من خلال تحديد مهام ومسؤوليات السلطة وعلاقتها مع المصالح في نفس المستوى بالإضافة إلى علاقتها بالإدارة العليا والإدارة القاعدية.

- تقليل الإجراءات البيروقراطية لانتقال المعلومات والذي يمكن من تقليل التكاليف والوقت مما يساهم في تحديد المسؤوليات وتقييم الأداء مما يساهم في زيادة فعالية المؤسسة.

- المتابعة والإشراف لمختلف الإجراءات سواء على المستوى الإداري أو المحاسبي

**3.ج. على مستوى الإدارة الدنيا:** تعمل هذه الإدارة على تنفيذ أعمال روتينية أو يومية وتعتبر الواجهة الحقيقية لتنفيذ الإستراتيجية العامة للمؤسسة ولهذا يجب توفير مجموعة من الإجراءات وهي كما يلي:

- تحديد المهام بدقة

- تحديد معايير أداء العمل

- تحديد التسلسل الإداري بشكل واضح.

- توفير قنوات اتصال تعمل على توصيل المعلومات من الأسفل إلى الأعلى ومن الأعلى إلى الأسفل.

- وضع الإجراءات التنفيذية الدقيقة والواضحة لكل الأعمال.

(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012، ص 131-132)

#### 4. نظام الرقابة الداخلية من المنظور الإجرائي:

فمن خلال هذا المنظور يمكن التفرقة بين النوعين:

أ. نظام الرقابة الإدارية: يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الإدارية بأنها تشمل على الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات والتي تقود إلى الترخيص الإداري للعمليات، وهذا الترخيص يكون وظيفته إدارية ترتبط على نحو مباشر بالمسؤولية عن تحقيق أهداف المنظمة، وتكون هي نقطة البدء لوضع أو إنشاء الرقابة المحاسبية عغلى العمليات.

(أحمد حلمي جمعة، 2005، ص 83).

- يشمل هذا الفرع من الرقابة الإجراءات والسياسات والقواعد الإدارية المتبعة من أجل تسيير الأعمال والمعاملات المرتبطة بنشاط المؤسسة من أجل تحقيق أكبر كفاءة وفعالية ممكنة للالتزام بهذه المعاملات مع الحرص على تشجيع الالتزام بالتعليمات الإدارية والرقابية على مستوى تطبيقها في إطار احترام الخطط الزمانية والموازنات المالية وهذا من خلال تحليلها واتخاذ القرارات المناسبة اتجاه الانحرافات والمخاطر المحتملة التي تواجه المؤسسة من جراء سوء التطبيق.

ب. نظام الرقابة المحاسبية: يهدف نظام الرقابة المحاسبية إلى الإطاحة بكل العوامل والمؤثرات سواء كانت الداخلية أو الخارجية والتي تؤثر على التقارير المالية ومدى جودتها، حيث تسعى الرقابة المحاسبية لتأطير الأحداث والمعاملات التي تقوم بها المؤسسة والتشريعات وتوفير معلومات دقيقة حول تلك الأحداث وترجمة تلك الأحداث والمعاملات ضمن التقارير والقوائم المالية للمؤسسة.

حيث عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة المحاسبية بأنها: نظام للمراقبات كاف وفعال مصمم لتوفير تأكيدات معقولة ومناسبة ويراعي فيها الآتي:

\* تنفيذ العمليات طبقاً لترخيص محدد من قبل الإدارة ويتم تسجيل العمليات بصورة مناسبة كما يلي:

- إعداد التقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

- تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول

\* لا يسمح بحياسة الأصول إلى بترخيص من الإدارة وإجراء الجرد والمقارنة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها بالأصول الموجودة في فترات معقولة، وعند وجود أي اختلافات بينهما يجب اتخاذ الإجراءات المناسبة.

(أحمد حلمي جمعة، 2005، ص 89-90).

II. 2. الرقابة الداخلية وفقاً لـ COSO :

II. 1.2.1. عموميات حول لجنة COSO :

II. 1.1.2. التعريف بلجنة COSO :

تأسست سنة 1985 وتضم في عضويتها خمس جمعيات معنية في الولايات المتحدة الأمريكية (معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين، معهد المدراء الماليين، معهد المحاسبين الإداريين، معهد المدققين الداخليين، جمعية المحاسبين الأمريكيين) في مجال التدقيق والرقابة والمحاسبة هدفها تحسين نوعية القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات من خلال الرقابة الكفوءة والإدارة الجيدة وتطوير أخلاقيات العمل، حيث تم وضع أدوات ومفاهيم من قبل COSO ليتم من خلالها تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لتكون شاملة لجميع النواحي الرقابية، بحث يتم الوصول بعد إجراء التقييم إلى تحديد وتشخيص نقاط القوة والضعف في نشاط أنظمة الرقابة الداخلية من خلال اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية.

(محمد سمير دهيرب، 2010، ص 02).

II. 2.1.2. ظروف صدور تقرير COSO :

في نهاية السبعينات شهدت الولايات المتحدة الأمريكية فشل العديد من الشركات إثر الفشل في أنظمة الحوكمة بما فيها المراجعة، ففي سنة 1985 قام الكونغرس الأمريكي وهيئة الأوراق المالية دعوا إلى إصلاح قانون ممارسات الفساد الأجنبي لسنة 1977 والذي نص على العديد من الأمور التي تحارب الرشوة والفساد الذي قد ينشأ من خلال ممارسات الشركات الأمريكية في أعمالها على المستوى الدولي، حيث تم تشكيل لجنة للتعامل مع التقارير المالية الاحتيالية المعروفة بـ Treadway الأمر الذي أدى بها إلى تقديم

تقريرها إذ قامت بدراسة نظم التقارير المالية خلال الفترة 1985 إلى 1987، حيث قدمت تقريرها الأولي والذي على أساسه تم تشكيل اللجنة المعروفة بـ « COSO ».

وفي سنة 1992 أصدرت لجنة COSO تقرير الرقابة الداخلية إطار متكامل وتناول تعريف للرقابة الداخلية ومكوناتها ومعايير فعاليتها وطرق وأساليب تقييمها والتقرير عنها لصالح الأطراف الخارجية.

إذ أصدرت COSO بعد ذلك سلسلة من النشرات التي تعالج مواضيع تعامل إطار الرقابة الداخلية 1992 حيث أصدرت اللجنة سنة 2004 إطار عمل بعنوان (إدارة مخاطر الشركة) ودليل إرشادي لصالح مجلسه الإداري والإدارة التنفيذية من أجل تحديد وتحليل المخاطر لمختلف المستويات المرتبطة بالمؤسسة. (مقدم خالد وعبد الله مايو، 2016، ص 37-38-39).

### II. 3.1.2. المفاهيم الأساسية لنموذج COSO:

- عملية الرقابة الداخلية ليست غاية في حد ذاتها بل هي مجرد وسيلة لبلوغ نهايتها.
  - يتم التحكم في العمل للشركة ويجب أن ينظر إليها على أنها مجرد بعض النماذج والأدلة التي تتألف من سياسات الشركة.
  - نظام الرقابة الداخلية لا يتوفر سوى ضمان الحد الأقصى وليس ضماناً كاملة بأن إدارة الشركة تعمل على قدراتهم على أكمل وجه.
  - تحقيق أهداف مماثلة في فئات عدة هو ما تهدف إليه الرقابة الداخلية.
- (خلف عبد الله ، 2014 ، ص 38).

### II. 2.2. تعريف الرقابة الداخلية وعناصرها وضوابطها وفقاً لـ COSO:

#### II. 1.2.2. تعريف الرقابة الداخلية وفقاً لـ COSO:

تم في لجنة المنظمات الراعية "نظام الرقابة الداخلية" تعريف على نطاق واسع كما يلي: "الرقابة الداخلية هي عملية تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة وإدارتها التنفيذية وغيرهم من الأفراد، يتم تصميمها لتقديم تأكيد معقول حول تحقيق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية وإعداد التقارير والامتثال. (مجلة المدقق الداخلي، 2015، ص 17).

إذ تتمثل أهداف الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في ما يلي:

1. إنجاز وترشيد العمليات التشغيلية
  2. موثوقية المعلومات المالية المفصح عنها
  3. متابعة القوانين والتشريعات السارية المفعول والامتثال لها.
- (redha khallasi ,2013, p59-60)

#### II.2.2.2. مكونات الرقابة الداخلية وفقاً لـ COSO:

يتكون نظام الرقابة الداخلية حسب إطار COSO من خمسة مكونات أساسية تتمثل فيما يلي:

1. **البيئة الرقابية:** تعرف البيئة الرقابة على أنها مجموعة من المعايير والعمليات والهياكل التي تعد أساساً لتطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسة، وتتضمن قيم المؤسسة فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية في المعايير التي تمكن مجلس الإدارة من القيام بمسؤولياته الإشرافية المتعلقة بالحوكمة، والهيكل التنظيمي وتفويض الصلاحيات والمسؤوليات، وعملية استقطاب الكفاءات وتنسيقهم والاحتفاظ بهم، والاهتمام اللازم بمقاييس الأداء والحوافز والمكافآت لتنمية الشعور بالمسؤولية من الأداء، ويكون لبيئة الرقابة الناشئة عن ذلك أمر واسع الانتشار في نظام الرقابة الداخلية بالكامل. (مجلة المدقق الداخلي، 2015، ص 17).

(2). **تقييم المخاطر:** وهي تشير إلى عمليات التعامل مع المخاطر التي تشكل فرقا أو تهديد لتحقيق أهداف المنظمة.

وهي تتضمن تحديد وتحليل وتقييم المخاطر الملائمة الداخلية منها والخارجية كالمخاطر التشغيلية والمالية ومخاطر الالتزام بالأنظمة والقوانين وغيرها.

(3). **أنشطة الرقابة:** وهي تشير إلى السياسات والإجراءات والممارسات التي تؤكد للإدارة بأنه قد تم تحقيق الأهداف وأن الاستراتيجيات الموصوفة لتحقيق المخاطرة قد نفذت بفاعلية، وتتضمن هذه الأنشطة المصادقات والصلاحيات والفحص والتسويات ومراجعة الأداء التشغيلي وحماية الأصول وتقسيم الواجبات.

(مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، 2010، ص 37)

(4). **المعلومات والاتصال:** هذا الجزء يتعلق بالتأكد على المعلومات الملائمة قد تم تحديدها والسيطرة عليها وإيصالها بالشكل والإطار الزمني المناسبين بحيث يتمكن الأفراد من إنجاز وتحمل واجباتهم ومسؤولياتهم بفاعلية، وتمثل هذه الناحية وجود نظام اتصال فعال داخل المنظمة وخارجها مع أطراف مثل المستهلكين والموردين والتشريعيين وحملة الأسهم، وكذلك التعامل مع البيانات الداخلية والبيانات المتعلقة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية.

(5). **المراقبة:** وهي تشير إلى عملية تقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية، وهي تتضمن ناحيتين هما: التقييمات المستمرة بواسطة أنشطة الإدارة والإشراف المنتظم وتصرفات الأفراد الأخرى المكلفين بهذه الناحية، والناحية الثانية تتمثل في التقييمات المنفصلة والتي يتحدد مجالها ومدى تكرارها بناء على تقييم المخاطرة وفاعلية إجراءات المراقبة المستمرة، حيث ينبغي تسجيل نواقص الرقابة في إيصالها للإدارة ومجلس الإدارة.

(مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، 2010، ص 37-38)



مبادئ إطار COSO: بالإسناد إلى نسخة COSO الصادرة سنة 2013 نجد مجموعة من المبادئ التي اعتبرها هذا المعيار بمثابة الأساس الذي يتم الارتكاز عليه في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم 1: مبادئ إطار COSO

العناصر	المبادئ
بيئة الرقابة	1. إبداء الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية 2. ممارسة مسؤولية الإشراف 3. إنشاء الهيكل والسلطة والمسؤولية 4. إبداء الالتزام بالكفاءة 5. تعزيز المساءلة
تقييم المخاطر	6. تحديد أهداف مناسبة 7. تحديد المخاطر وتحليلها 8. تقييم خطر الاحتيال 9. تحديد التغييرات المهمة وتحليلها
أنشطة الرقابة	10. اختيار أنشطة الرقابة وتطويرها 11. اختيار أنشطة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات وتطويرها 12. نشر السياسات والإجراءات في المؤسسة
المعلومات والاتصالات	13. استخدام معلومات ذات صلة 14. التواصل الداخلي 15. التواصل الخارجي
أنشطة المتابعة	16. إجراء عمليات تقييم مستمرة وأخرى منفصلة 17. تقييم أوجه القصور والإبلاغ عنها

المصدر: مجلة المدقق الداخلي، 2015، ص 18.

### II. 3.2.2. الضوابط الرقابية وفقا ل coso :

تعتبر الضوابط الرقابية عموما بأنها الإجراءات والسياسات التي يتم بناؤها عند تصميم أنظمة الرقابة الداخلية، ضمن الأنشطة الرقابية ويجري من خلالها التأكد من تحقيق أهداف المؤسسة في منع الأخطاء حدوثها واكتشافها عند الحدوث، وتدخل هذه الإجراءات ضمن مكونات نظام الرقابة الداخلية وجزء من العمليات والأنشطة داخل المؤسسة، إذ يمكن التفرقة بين ثلاثة أشكال متناسقة في ما بينها من الضوابط

(1). **الضوابط الوقائية preventive controls**: وهي الضوابط التي يتم وضعها لمنع حدوث أخطاء وانحرافات، ويتم بناؤها ضمن النظام بحيث تكون جزءا من الأعمال الاعتيادية للمؤسسة مثل:

- الفصل بين الوظائف المتعارضة
- الرقابة الثنائية على الأعمال الهامة
- سياسة تدريب الموظفين
- تفويض مناسب للصلاحيات
- توثيق في المستندات والسجلات ووجود أنظمة ولوائح وتعليمات تفصيلية
- الحماية المادية للموجودات، ووجود أجهزة إنذار للسرقة والحريق
- وجود أرقام سرية للدخول إلى أنظمة الحاسوب

(2). **الضوابط الكاشفة Detective Controls**: وهي الضوابط التي تصممها في النظام ليتم من خلالها كشف الأخطاء والانحرافات عند وقوعها مثل: تقييم الأداء، إجراء المطابقات بين الحسابات (البنوك، الذمم المدينة، الذمم الدائنة)، والمصادقات لتعزيز

الأرصدة والجرد الفعلي للنقدية، وتقرير الحاسوب التي تبينها حدود العمليات، ومحاولات الدخول في المشروع، والتعديل على البيانات ووجود كميرات المراقبة.

(3). الضوابط التصحيحية **Corrective controls**: وهي الضوابط التي يتم تصميمها في النظام للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية للانحرافات قد تم اتخاذها، أو أن هذه الانحرافات لم تحدث ثانية، وهذه الضوابط تتعامل مع الانحرافات بعد اكتشافها ومن الأمثلة عليها: وجود نظام لمعالجة الأخطاء والانحرافات المكتشفة، ونظام متابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وقيام الإدارة بمراجعة إجراءات التصحيح للتأكد من سلامتها وكفائتها ويمكن إضافة إجراءات رادعة **Deterrent controls** (تتمثل في وجود تحقيق داخلي مستقل وكفى، وتحقيق خارجي فعال) (رائد جبر، 2011، ص 13-14).

## II. 3.2. تقييم نظام الرقابة الداخلية :

### II. 1.3.2. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

- أسلوب قوائم الاستقصاء (الإستبيان): بحيث يتم تصميم نموذج للاستقصاء بأن تكون الإجابة ب "نعم" أو "لا" حيث الإجابة ب "نعم" تعني قوة وفعالية نظام الرقابة أما "لا" فتعني العكس أي ضعف نظام الرقابة الداخلية.

(غسان فلاح مطارنة، 2006، ص 214-215)

إذ أن ما يميز طريقة الإستقصاء هو توفير الجهد وتجنب إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة خلال تدقيق أعمال المؤسسة لكن ما يعاب على هذا الأسلوب هو عدم الحصول على إجابات كافية أحيانا والمتمثلة في "نعم - لا" مما يصعب الحصول على تصور شامل لفعالية نظام الرقابة الداخلية، وكذا اختلاف تركيبات العمال

المختلفة سواءا الثقافية أو الإجتماعية أو الدينية يتطلب إعداد نماذج معينة ومحددة تلائم مستويات واتجاهات الفئة المدروسة.

- الدراسة التقريرية أو الوصفية للرقابة الداخلية: طبقا لهذا الأسلوب يقوم المدقق أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة و الإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل فيها، وقد يقوم المراجع أو مساعده بتسجيل إجابات أو قد يترك لموظفي المؤسسة أداء هذه المهمة، بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أ ينقصه بعض الطوابق الرقابية.

يتميز هذا الأسلوب بالسهولة و البساطة إذ يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب، ولكن يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية المهمة.

لذلك يصلح هذا الأسلوب للتطبيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

(حاتم كريم كاظم، 2012، ص129)

- الخرائط التنظيمية: هي عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات

والمعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة، ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها، وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلا ضمن النظام المالية والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على محافظ الحسابات دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها، وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن الرقابة الداخلية وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على التقرير الوصفي وقائمة الاستقصاء، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها قد

تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنها لا تبين الإجراءات الإستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية.

(يوسف محمود جربوع، 2000، ص411)

**-الملخص التذكيري:** يشمل هذا الملخص الذي يعده محافظ الحسابات على بيان تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية في المشروع فكأن الملخص هو 'طار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقصر عليها وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية، ومما يعيب هذه الوسيلة هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات الرقابة حيث أنه متروك لمساعديه حرية اتخاذ اجراءات الفحص التي يرونها.

(صلاح ربيعة، 2004، ص84)

### II. 2.3.2. تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق منظور COSO :

بالإستناد إلى المرجع COSO قد نجد أن نظام الرقابة الداخلية قد عرف بشكل واضح من قبل المرجع COSO وبذلك أسست له صياغة خاصة ضمن تصور محدد واضحة بذلك مكونات منجزة وفقا لأسس علمية دقيقة، وذلك تماشيا مع مختلف التطورات الحاصلة في الوقت الراهن إذ أنه من المهم على المؤسسات التي تسعى لمطابقة المعيار تواجد المكونات الأساسية المقدمة من قبل COSO.

## الفصل الثالث

### الإطار التطبيقي للدراسة

- |   |      |
|---|------|
| 1.مجتمع الدراسة   | .III |
| 2.مصادر وأساليب جمع البيانات  | .III |
| 3.الفرضيات  | .III |
| 4.آداة الدراسة  | .III |
| 5.تقديم المؤسسات محل الدراسة  | .III |
| 6.تقييم هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة                           | .III |
| 7.دراسة مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مع متطلبات coso | .III |

## تمهيد

بعد العرض النظري الذي قمنا به في الفصول السابقة قصد التعرف على جوانب البحث، من خلال عرض أهم المفاهيم التي تطرقنا إليها فيما سبق، فإننا سنتطرق إلى الجانب التطبيقي في محاولة هدفها هو إبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا مع الواقع، و ذلك من خلال قيامنا بزيارة ميدانية بثلاثة مؤسسات بولاية سعيدة.

و يمثل هذا الفصل حلقة وصل بين ما تم طرحه نظريا في الفصل السابق، و بين ما سوف نقوم به من دراسة عملية لمتغيرات البحث، وحتى يتسنى لنا تسليط الضوء على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربعة أجزاء أساسية أولهما يتعلق بالأدوات و الوسائل المستخدمة في الدراسة و طريقة الحصول على الإحصائيات المتعلقة بالرقابة الداخلية ، و ثانيا التعريف بالمؤسسات محل الدراسة، والثالث والرابع سوف نتطرق لأهم عناصر الدراسة الميدانية من مقابلة واستبيان، و مناقشة و تحليل أهم النتائج المحصل عليها.

1.111. مجتمع الدراسة:

من أجل استكمال مقتضيات المذكرة واختبار فرضيات البحث ومن ثم الإجابة على الإشكالية المطروحة فقد ارتأينا أن يكون مجتمع الدراسة هو رؤساء أقسام المالية والمحاسبة، و رؤساء مكاتب مراقبة التسيير إضافة إلى المحاسبين ومساعدتهم، موزعين حسب الجدول التالي:

جدول رقم (1-3): نسب مجتمع الدراسة

النسبة	عدد العمال	المصالح	عدد العمال الإجمالي	المؤسسة
% 5.81	3	المديرية والإدارة العامة ومراقبة التسيير	172	مؤسسة المنبع للحليب ومشتقاته
	7	مديرية المحاسبة والمالية ومحاسبة المواد		
% 10.62	4	مديرية مراقبة التسيير	113	مطاحن الفرسان -سعيدة-
	8	مديرية المالية والمحاسبة		
% 6	3	مديرية مراقبة التسيير	150	المؤسسة الجديدة للتفصيل
	6	مديرية المالية والمحاسبة		
% 22.43	31	مجموع الإستبانات الموزعة		
% 96.77	30	الإستبانات المسترجعة		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة



## عينة الدراسة:

شملت كل مجتمع الدراسة إذ تم إعداد مقابلة مع رئيس مصلحة إضافة إلى استبانات على موظفين لهم صلة مباشرة بموضوع البحث، و تم توزيع الاستبيان عليهم عبر زيارة ميدانية مع شرح الهدف من الإستمارة و توضيح الأسئلة، و تمكنا من استرجاع 30 استبانة إذ يمثل ذلك نسبة 96.77% من عينة الدراسة تم الإعتماد عليها في تحليل النتائج.

## III. 2. مصادر وأساليب جمع البيانات:

تم الحصول على البيانات المتعلقة بالدراسة من خلال مصدرين:

III. 2. 1. المصادر الرئيسية : من أجل الحصول على الجوانب التحليلية للدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال إعداد مقابلة احتوت على مجموعة من الأسئلة تمت الإجابة عنها، وتطوير نموذج لاستبيان تم تحليل بياناته باستخدام برنامج SPSS الإحصائي.

III. 2. 2. المصادر الثانوية : تم الحصول على المعطيات من خلال الرسائل الجامعية والمقالات والتقارير المتعلقة بالموضوع قيد البحث و الدراسة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

## III. 3. الفرضيات الدراسة:

- ❖ الفرضية الأولى: إن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية فعال.
- ❖ الفرضية الثانية: إن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية يتوافق مع متطلبات COSO.

## ❖ الفرضيات الفرعي للفرضية الثانية:

- تتوفر المؤسسات الجزائرية على بيئة رقابية تتوافق مع متطلبات COSO في هذا المجال.

- تتوفر المؤسسات الجزائرية على تقييم للمخاطر يتوافق مع متطلبات COSO في هذا المجال.
- تتوفر المؤسسات الجزائرية على أنشطة رقابية تتوافق مع متطلبات COSO في هذا المجال.
- تتوفر المؤسسات الجزائرية على معلومات واتصالات تتوافق مع متطلبات COSO في هذا المجال.
- تتوفر المؤسسات الجزائرية على مراقبة تتوافق مع متطلبات COSO في هذا المجال.

### III. 4. أداة الدراسة

إن حسن اختيار أدوات جمع البيانات يلعب دورا كبيرا في توجيه مجريات ونتائج الدراسة ونظرا لطبيعة موضوعنا والمتعلق مدى مطابقة الهيكل التنظيمي للمؤسسات الجزائرية على المتطلبات الصادرة عن لجنة COSO ، فإن الأسلوب الأسهل والأداة المثلى لجمع هذه البيانات يتمثل أساسا في مقابلة معتمدين في ذلك على مجموعة من الأسئلة وإعداد الاستبيان الذي يمثل إحدى المقاييس الذاتية التي شاع استخدامها في الآونة الأخيرة، تم تقسيمه إلى جزئين رئيسيين كما يلي:

❖ **القسم الأول:** الخاص بالبيانات الشخصية للمبحوثين و هي: (الوظيفة ، المستوى التعليمي ، التخصص و سنوات الخبرة).

❖ **القسم الثاني:** الخاص بمحاور الاستبيان إذ يتناول تقييم لهيكل الرقابة الداخلية وفقا لمتطلبات COSO ، يحتوي على خمسة محاور أساسية موزعة على الأبعاد التالية:

**المحور الأول:** يخص البيئة الرقابية.

**المحور الثاني:** يخص تقدير المخاطر.

**المحور الثالث:** يخص الأنشطة الرقابية.

**المحور الرابع:** يخص المعلومات والاتصالات.

المحور الخامس: يخصص المراقبة.

III. 5. تقديم المؤسسات محل الدراسة:

جدول رقم (2-3): يمثل معلومات حول المؤسسات محل الدراسة

المؤسسة	تاريخ التأسيس	رأس المال	عدد العمال	النشاط الرئيسي	مكان النشاط
مؤسسة المنبع للحليب ومشتقاته	سنة 1988	197.380.000 دج	172 عامل	إنتاج الحليب ومشتقاته	المنطقة الصناعية - ولاية سعيدة - طريق الرباحية
مطاحن الفرسان	05 جويلية 1980	425.000.000 دج	113 عامل	إنتاج الفرينة والدقيق والنخالة	المنطقة الصناعية - ولاية سعيدة - طريق الرباحية
المؤسسة الجديدة للتفصيل	1965	57.000.000 دج	150 عاملا	إنتاج الألبسة	نهج الدكتور دمرجي بجوار المكتبة المركزية - ولاية سعيدة -

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة

III. 6. تقييم هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة:

لتقييم هيكل الرقابة الداخلية بمؤسسة المنبع لإنتاج الحليب ومشتقاته ومطاحن الفرسان اعتمدنا أساسا على إعداد مقابلة مع رؤساء مكتب مراقبة التسيير وذلك من خلال طرح بعض الأسئلة التي تساعدنا في تقييم هيكل الرقابة الداخلية بهذه المؤسسات:

جدول رقم (3-3): يوضح الجدول مجريات المقابلة بالمؤسستين

السؤال الأول	من يصمم نظام الرقابة الداخلية الخاص بمؤسستكم؟
الجواب بالنسبة لمؤسسة المنبع	المؤسسة الأم "المجمع الصناعي لإنتاج الحليب المتواجد على مستوى ولاية الجزائرية العاصمة"
الجواب بالنسبة لمطاحن الفرسان	المؤسسة الام " المجموعة الصناعية رياض سيدي بعباس "
التعليق	بالنسبة لمؤسسة المنبع ومطاحن الفرسان فإن تصميم هيكل الرقابة الداخلية يقع على عاتق مؤسساتها الأم التي تعتبر مسؤولة عن مختلف فروعها.
السؤال الثاني	على أي أساس يتم تحديد وتفويض المهام والمسؤوليات؟
الجواب	يتم تحديد المهام و تفويضها على أساس الخبرة والكفاءة.
التعليق	إن اعتماد تفويض المهام والمسؤوليات على أساس الخبرة والكفاءة يساهم لدى الموظفين عملية فهم وإدراك أهداف المؤسسة وبلوغها على أتم وجه.
السؤال الثالث	ما هي الصفات الواجب توفرها في الموظفين لدى مؤسستكم؟
الجواب	يجب على الموظفين بمؤسستنا الإلتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية.
التعليق	تعتبر القيم الأخلاقية من بين الأولويات بالنسبة للموظفين لدى المؤسسة، حيث أن إلتزامهم بالعمل النزيه والإتقان والإحترام المتبادل بينهم يخلق جو مناسب للعمل يؤدي بالمؤسسة إلى تطبيق سياساتها دون تقصير .

السؤال الرابع	في ما تعتمدون على تجنب المخاطر الداخلية؟
الجواب	يوجد بالمؤسسة مصلحة الوقاية والأمن تهتم بكل ما من شأنه أن يحدث خسائر مادية بها.
التعليق	من مهام مصلحة الوقاية والأمن الحرص على مراقبة جميع نواحي المؤسسة وحمايتها من المخاطر المادية المحتملة، وذلك بتوفير أجهزة إنذار للحرائق ومراقبة دورية لمطافئ الحريق، والسعي لتجنب كل ما يهدد سلامة الأفراد العاملين بالمؤسسة من خلال منع الغرباء من الولوج للمؤسسة دون صفة قانونية إضافة لتوزيع أعوان الأمن بكامل أنحاء المؤسسة.
السؤال لخامس	ماهي الوسائل التي تستخدمونها في الإتصال؟
الجواب	نستعمل مجموعة متعددة من الوسائل : مثل الهاتف الأرضي، الهاتف اللاسلكي، الفاكس، الإنترنت، البريد الإلكتروني.
التعليق	إن استخدام مجموعة مختلفة ومتنوعة من وسائل الإتصال سواء داخل المؤسسة أو خارجها يساهم في إيصال المعلومات في كامل الإتجاهات لمختلف الأطراف وفي الوقت المناسب.
السؤال السادس	هل يتم تقييم أنشطة المؤسسة باستمرار أم بصفة دورية؟
الجواب	يتم تقييم أنشطة المؤسسة باستمرار وبصفة دورية.
التعليق	إن تقييم أنشطة المؤسسة يكون من خلال تقارير الأداء، إذ تتم عملية فحص وتقييم الأنشطة وفقا لما خطط له.
السؤال السابع	من المسؤول عن تقييم هذه الأنشطة؟
	مكتب مراقبة التسيير.
	إن تقييم أنشطة المؤسسة يعتمد أساسا على تقارير الأداء الصادرة عن مختلف أقسام المؤسسة.
السؤال الثامن	ماهي الوسائل التي تستخدمونها في الإتصال؟
الجواب	نستعمل مجموعة متعددة من الوسائل : مثل الهاتف الأرضي، الهاتف

اللاسلكي، الفاكس، الإنترنت، البريد الإلكتروني.	
إن استخدام مجموعة مختلفة ومتنوعة من وسائل الإتصال سواء داخل المؤسسة أو خارجها يساهم في إيصال المعلومات في كامل الإتجاهات لمختلف الأطراف وفي الوقت المناسب.	التعليق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة

من خلال ما سبق يمكن القول بأن نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة المنبع للحليب ومشتقاته ومؤسسة مطاحن الفرسان فعال نسبيا باعتبار إجابات رؤساء هذه المصالح كانت جد سطحية لكن يكمن اعتمادها في قبول الفرضية الأولى التي تشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية فعال ويحقق أهدافه.

### III. 7. دراسة مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مع متطلبات

: COSO

تم الإعتماد في دراسة مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مع متطلبات COSO على إعداد استبانة، و التي تعد مصدرا لجمع البيانات و المعلومات و التي يمكن أن تحدد و تقيس عوامل متطلبات COSO ومدى توافقها مع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية ، و قد اعتمدنا في تحديد مقاييس متغيرات الدراسة على ما تم عرضه في الجانب النظري من الدراسة، فضلا عن الدراسة الأولية التي قمنا بها لمجتمع الدراسة، و قد روعي في تصميم استمارة الاستبيان تحديد المتطلبات الصادرة عن لجنة COSO ذات التأثير في تقويم هيكل الرقابة الداخلية لدى المؤسسات اعتمادا على الدراسات السابقة مع الأخذ بعين الاعتبار تصميم الأسئلة التي تتلائم و طبيعة مجتمع الدراسة و الهدف من إجرائها.

وقد استخدمنا مقياس "ليكرت الخماسي" لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الإستبيان و ذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم(4-3): درجات مقياس " ليكرت الخماسي"

الإستجابة	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماما
الدرجة	05	04	03	02	01

المصدر: من إعداد الطلبة.

#### ❖ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

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

- ألفا كرونباخ لمعرفة صدق وثبات الإستمارة - (Alpha de Cronbach) .

- التكرارات، النسب المئوية.

-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

**1- صدق الأداة:** لقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لجميع بنود الاستمارة و هذا للتأكد

من ثبات الاستمارة، حيث قدر المعامل ب 0.724 كما هو موضح في الجدول التالي و

هي قيمة تفوق المعدل المتعارف عليه في العلوم الاجتماعية و الذي يقدر ب 0.50 .

جدول رقم(5-3) : Aplha de cronbach الخاص بإستبيان العينة المستهدفة

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,724	21

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج المعالجة الاحصائية - مخرجات برنامج SPSS-

**2- نتائج عينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية**

**2-1- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة:**

جدول رقم (6-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

التكرار النسبي (%)	التكرار المطلق	
10	03	مدير مالي.
10	03	رئيس قسم الحسابات.
33	10	محاسب.
		وظيفة أخرى :
10	03	- رئيس مصلحة.
37	11	- مساعد محاسب.
<b>100</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

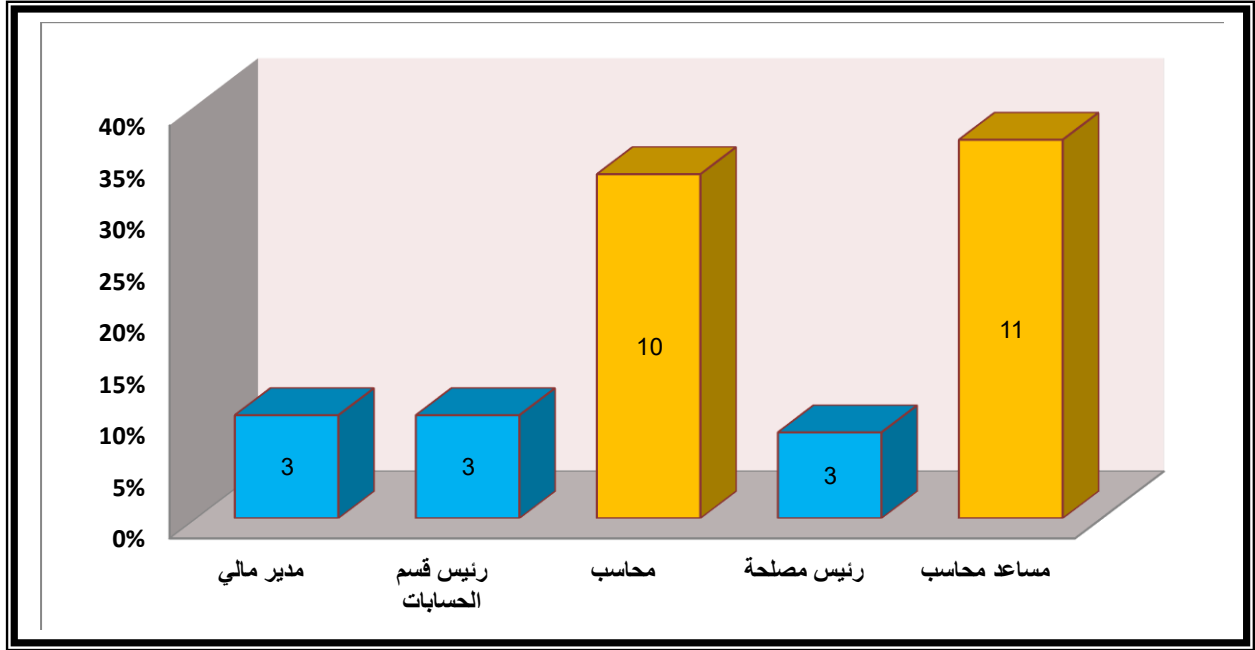
المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج المعالجة الاحصائية - مخرجات برنامج SPSS -

**تحليل النتائج :**

تظهر نتائج الجدول توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة أن أغلبية أفراد العينة المستهدفة " محاسبون و مساعدو المحاسبين " و هذا بـ 33% و 37% من مجموع أفراد العينة على التوالي, تليها فئة الإطار السامية من " مدراء ماليون, رؤساء المصالح و رؤساء أقسام الحسابات " بـ 10% من مجموع أفراد العينة لكل فئة.



الشكل (3-1) : التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج المعالجة الاحصائية - مخرجات برنامج SPSS -

## 2-2- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي:

جدول رقم (3-7): توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي

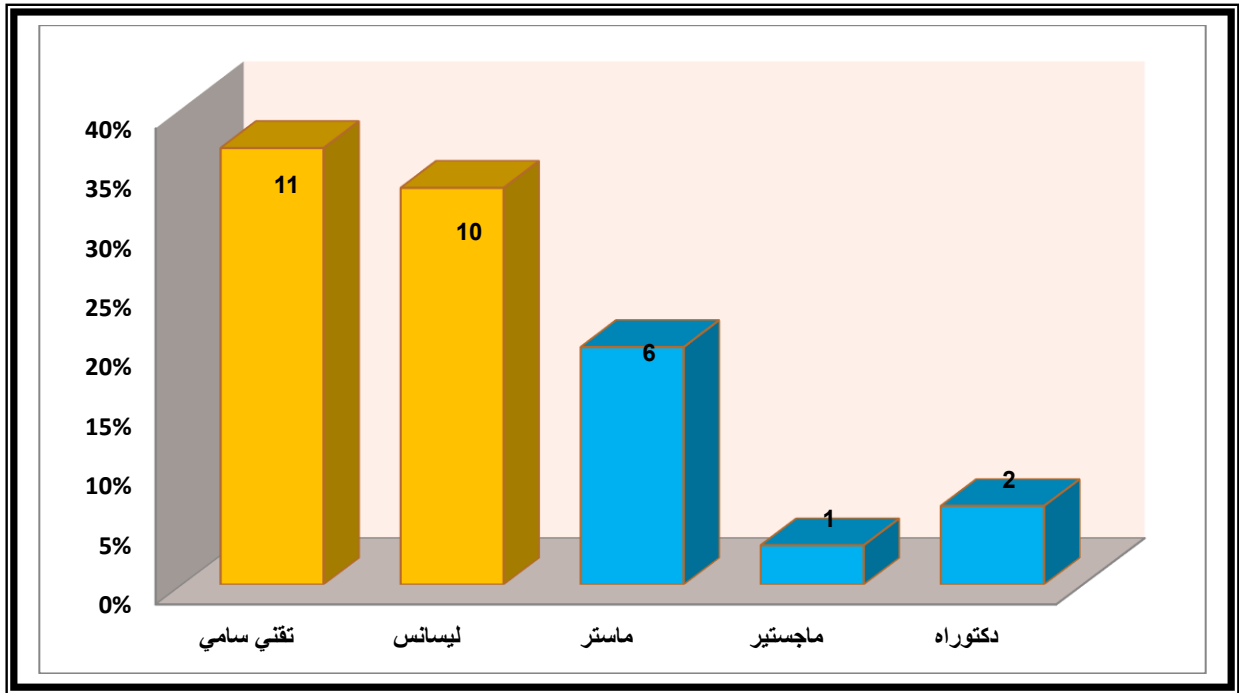
التكرار النسبي (%)	التكرار المطلق	
37	11	تقني سامي
33	10	ليسانس
20	06	ماستر
03	01	ماجستير
06	02	دكتوراه
100	30	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج المعالجة الاحصائية - مخرجات برنامج SPSS -

**تحليل النتائج :**

تظهر نتائج الجدول توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي أن أغلبية أفراد العينة المستهدفة يحملون شهادة " تقني سامي و ليسانس " و هذا ب 33% و 37 % من مجموع أفراد العينة على التوالي و تعتبر نفس فئة " المحاسبون و مساعدو المحاسبين " التي أشرنا إليها سابقا، تليها فئة يحملون شهادة " ماستر , ماجستير و دكتوراه " و التي تعتبر فئة الإطارات السامية و هذا ب 20% , 03% و 06 % من مجموع أفراد العينة على التوالي .

الشكل (2-3) : التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج المعالجة الاحصائية - مخرجات برنامج SPSS -

3-2- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير التخصص:

جدول رقم (8-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص

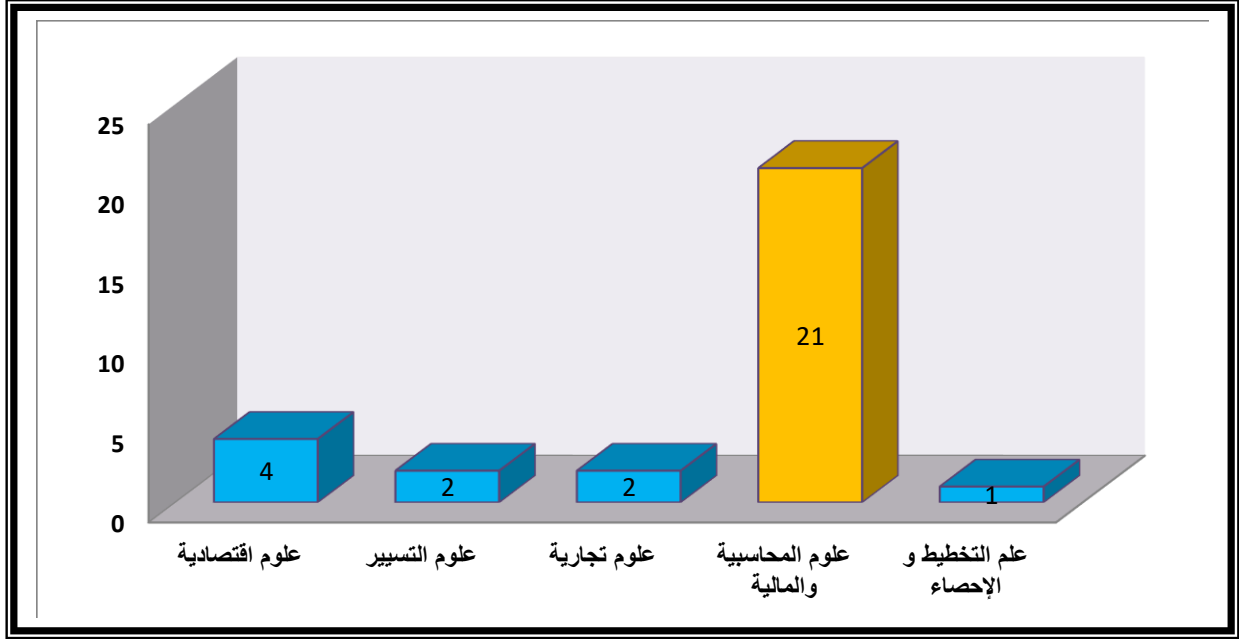
التكرار النسبي (%)	التكرار المطلق	
13	04	علوم اقتصادية
06	02	علوم التسيير
06	02	علوم تجارية
		أخرى:
71	21	علوم المحاسبية والمالية
03	01	علم التخطيط و الإحصاء
<b>100</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية - مخرجات برنامج SPSS -

تحليل النتائج :

- تظهر نتائج الجدول توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص ما يلي:
- أن أغلبية أفراد العينة المستهدفة بما يقارب الثلاثة أرباع بـ 71 % متخصصون في " علوم المحاسبية والمالية " و هذا طبيعي نظرا لطبيعة الموضوع و كون أغلب أفراد العينة من فئة " المحاسبون و مساعديهم "
  - تليها نسب أقل و متباينة ممن يملكون تخصص " علوم اقتصادية, علوم التسيير , علوم تجارية و علم التخطيط و الإحصاء " و هذا بـ 13% , 06% , 06% و 03% من مجموع أفراد العينة على التوالي.

الشكل (3-3) : التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب متغير التخصص.



المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية - مخرجات برنامج SPSS -

#### 4-2- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الخبرة الوظيفية:

جدول رقم (3-9): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة الوظيفية.

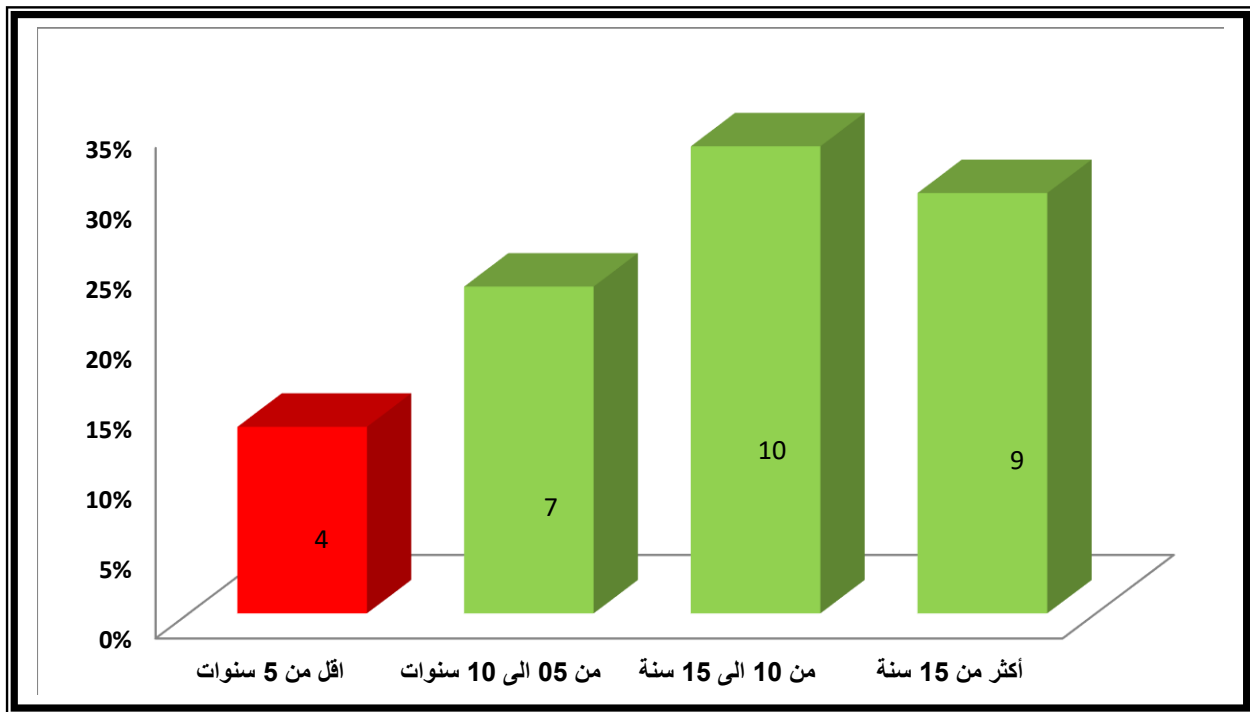
التكرار النسبي (%)	التكرار المطلق	
13	04	أقل من 5 سنوات
23	07	من 05 إلى 10 سنوات
33	10	من 10 إلى 15 سنة
30	09	أكثر من 15 سنة
100	30	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية - مخرجات برنامج SPSS -

**تحليل النتائج :**

تظهر نتائج الجدول توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة الوظيفية أن أغلبية أفراد العينة المستهدفة بما يعادل الثلث بـ 33% يملكون خبرة تتراوح "بين 10 و 15 سنة" ، تليها فئة يملكون خبرة تفوق " 15 سنة " و خبرة تتراوح "بين 05 و 10 سنوات " بـ 30% و 23% من مجموع أفراد العينة على التوالي، في الأخير كانت أقل نسبة لمن يملكون خبرة "تقل عن 5 سنوات" بـ 13% من مجموع أفراد العينة.

الشكل (4-3) : التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب متغير الخبرة الوظيفية.



المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية - مخرجات برنامج SPSS -

**3- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية:**

بعد تحليل الخصائص الديموغرافية للعينة ننقل إلى تحليل بيانات الإجابات المقدمة من طرف أفراد العينة المتعلقة بتقييم هيكل الرقابة الداخلية حسب المتطلبات COSO و ذلك بعد ترميز البيانات وإدخالها للحاسوب وتشغيلها في برنامج SPSS.

المحور الأول : البيئة الرقابية.

لمعرفة كيف ينظر افراد العينة في المؤسسات للبيئة الرقابية تم اعتماد 4 عبارات والتي يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (10-3): تقييم عينة الدراسة اتجاه البيئة الرقابية.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
1	شفافية الإدارة في معاملاتها ومراعاتها للقيم الأخلاقية	03,80	01,22	عالية
2	كفاءة مهنية لدى الموظفين	03,00	01,40	متوسطة
3	هيكل تنظيمي يتلائم مع طبيعة عملها وحجمها	04,25	01,11	عالية
4	تفويض جيد للصلاحيات من طرف الإدارة	04,11	01,12	عالية
الدرجة الكلية	المؤشرات الكلية اتجاه البيئة الرقابية	03,79	01,02	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.20"

نلاحظ أن العبارات أخذت درجات موافقة عالية لأن متوسطها الحسابي محصور بين ( 03.50 الى 05) والذي يعبر عن درجات الموافقة العالية حسب مقياس ليكرت. وبالتالي فإن افراد العينة في المؤسسات يوافقون و بدرجة عالية على الأسئلة الموجهة لهم والخاصة بوجهة نظرهم اتجاه البيئة الرقابية ، وذلك بمتوسط حساب 03,79 و إنحراف معياري 01,02.

إن تم التوصل بأن افراد العينة يؤكدون بدرجة عالية على أن المؤسسات الجزائرية حريصة على تطبيق مبدأ البيئة الرقابية داخل هيكل الرقابة الداخلية حسب المتطلبات

.COSO

المحور الثاني : تقدير المخاطر.

لمعرفة كيف ينظر افراد العينة في المؤسسات لتقدير المخاطر، تم اعتماد 3 عبارات والتي يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (11-3): تقييم عينة الدراسة اتجاه تقدير المخاطر.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	أهداف واضحة ومحددة	03,96	01,17	عالية
2	تحديد احتمالات تعرضها للخطر	03,84	01,14	عالية
3	اتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة المخاطر المحتملة	03,77	01,06	عالية
الدرجة الكلية	المؤشرات الكلية اتجاه تقدير المخاطر	03,85	00,91	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.20"

نلاحظ أن العبارات أخذت درجات موافقة عالية لأن متوسطها الحسابي محصور بين ( 03.50 الى 05) والذي يعبر عن درجات الموافقة العالية حسب مقياس ليكرت. وبالتالي فإن افراد العينة في المؤسسات يوافقون و بدرجة عالية على الأسئلة الموجهة لهم والخاصة بوجهة نظرهم اتجاه تقدير المخاطر ، وذلك بمتوسط حساب 03,85 و انحراف معياري 0,910 .

إذن تم التوصل بأن افراد العينة يؤكدون بدرجة عالية على أن المؤسسات الجزائرية حريصة على تطبيق مبدأ تقدير المخاطر داخل هيكل الرقابة الداخلية حسب المتطلبات

.COSO

المحور الثالث : الأنشطة الرقابية.

لمعرفة كيف ينظر افراد العينة في المؤسسات للأنشطة الرقابية ، تم اعتماد 4 عبارات والتي يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (12-3): تقييم عينة الدراسة اتجاه الأنشطة الرقابية.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
1	فصل ملائم بين المهام	04,13	01,19	عالية
2	تلائم المستندات والسجلات مع طبيعة عمل المؤسسة	03,85	01,23	عالية
3	وجود رقابة على صحة التسجيلات في السجلات والمستندات والملفات	04,21	01,11	عالية
4	مراجعة للأداء من قبل أفراد مستقلين عن الموظفين المكلفين بإعداد البيانات	03,07	01,13	متوسطة
الدرجة الكلية	المؤشرات الكلية اتجاه الأنشطة الرقابية	03,81	00,84	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.20"

نلاحظ أن العبارات أخذت درجات موافقة عالية لأن متوسطها الحسابي محصور بين ( 03.50 الى 05) والذي يعبر عن درجات الموافقة العالية حسب مقياس ليكرت. وبالتالي فإن افراد العينة في المؤسسات يوافقون و بدرجة عالية على الأسئلة الموجهة لهم والخاصة بوجهة نظرهم اتجاه الأنشطة الرقابية ، وذلك بمتوسط حساب 03,81 و إنحراف معياري 0,840 .



إذن تم التوصل بأن افراد العينة يؤكدون بدرجة عالية على أن المؤسسات الجزائرية حريصة على تطبيق مبدأ الأنشطة الرقابية داخل هيكل الرقابة الداخلية حسب المتطلبات .COSO

**المحور الرابع : المعلومات و الإتصالات.**

لمعرفة كيف ينظر افراد العينة في المؤسسات للمعلومات و الإتصالات تم اعتماد 3 عبارات والتي يوضحها الجدول التالي:

**الجدول رقم (13-3): تقييم عينة الدراسة اتجاه المعلومات و الإتصالات.**

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	وجود نظام قوي لنظم المعلومات الإلكترونية داخل المؤسسة	03,61	01,25	عالية
2	إيصال المعلومات إلى المعنيين في كافة الإتجاهات وفي الوقت المناسب	03,95	01,20	عالية
3	عقد إجتماعات دورية وطارئة	03,79	01,09	عالية
الدرجة الكلية	المؤشرات الكلية اتجاه المعلومات و الإتصالات	03,78	00,72	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.20"

نلاحظ أن العبارات أخذت درجات موافقة عالية لأن متوسطها الحسابي محصور بين ( 03.50 الى 05) و الذي يعبر عن درجات الموافقة العالية حسب مقياس ليكرت. وبالتالي فإن افراد العينة في المؤسسات يوافقون و بدرجة عالية على الأسئلة الموجهة لهم والخاصة بوجهة نظرهم اتجاه المعلومات و الإتصالات ، وذلك بمتوسط حساب 03,78 و إنحراف معياري 00,72 .

إذن تم التوصل بأن افراد العينة يؤكدون بدرجة عالية على أن المؤسسات الجزائرية حريصة على تطبيق مبدأ المعلومات و الإتصالات داخل هيكل الرقابة الداخلية حسب المتطلبات COSO.

**المحور الخامس: المراقبة.**

لمعرفة كيف ينظر افراد العينة في المؤسسات للمراقبة تم اعتماد 3 عبارات والتي يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (14-3): تقييم عينة الدراسة اتجاه المراقبة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	تقييم للأنشطة التشغيلية بصفة دورية ومنفصلة من طرف الإدارة	03,08	01,25	متوسطة
2	استغلال تقارير الأداء في معالجة القصور وتطوير الأداء	03,65	01,20	عالية
3	جرد سنوي لأصول ومخازن المؤسسة	04,79	01,09	عالية
الدرجة الكلية	المؤشرات الكلية اتجاه المراقبة	03,84	00,72	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.20"

نلاحظ أن العبارات أخذت درجات موافقة عالية لأن متوسطها الحسابي محصور بين ( 03.50 الى 05) و الذي يعبر عن درجات الموافقة العالية حسب مقياس ليكرت. وبالتالي فإن افراد العينة في المؤسسات يوافقون و بدرجة عالية على الأسئلة الموجهة لهم والخاصة بوجهة نظرهم اتجاه المراقبة ، وذلك بمتوسط حساب 03,84 و انحراف معياري 00,72 .

إن تم التوصل بأن أفراد العينة يؤكدون بدرجة عالية على أن المؤسسات الجزائرية حريصة على تطبيق مبدأ المراقبة داخل هيكل الرقابة الداخلية حسب المتطلبات COSO.

## الفصل الرابع

1. IV. نتائج الدراسة

2. IV. التوصيات

3. IV. الدراسات المستقبلية

4. IV. ملخص الدراسة باللغة الأجنبية

### تمهيد

من خلال هذا الفصل سنتناول أهم النتائج التي توصلنا إليها نتيجة لتحليل معطيات الدراسة، مع اقتراح توصيات وتلخيص بعض الجوانب التي لم نتطرق لها والتي يمكن معالجتها في دراسات مستقبلية.

### 1.7. نتائج الدراسة

- من خلال تحليل مناقشة معطيات الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:
- إن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية فعال ويحقق الأهداف المرجوة منه.
  - إن البيئة الرقابية في المؤسسات الجزائرية متوفرة، إذ تعتبر الأساس لتطبيق الرقابة الداخلية.
  - إن المؤسسات الجزائرية حريصة على تقييم المخاطر إذ ان ذلك يعتمد على طريقة التعامل مع المخاطر التي تشكل تهديد لكيان المؤسسة .
  - يشير مبدأ الأنشطة الرقابية لدى المؤسسات الجزائرية إلى السياسات والإجراءات التي تحقق الأهداف بأنها قد نفذت بفاعلية الأمر الذي يساهم في حماية الأصول.
  - إن المعلومات والاتصالات متوفرة بشكل ملائم لدى المؤسسات الجزائرية وهو ما يساعد على السيطرة على المعلومات وإيصالها في الوقت المناسب وفي كامل الإتجاهات.
  - إن عنصر المراقبة لدى المؤسسات الجزائرية يعتبر أهم العناصر الحساسة كونه يتمثل في مراقبة باقي مكونات الرقابة الداخلية ومتابعتها مما يؤكد بأنها تعمل وفق ما خطط له.
  - إن عناصر نظام الرقابة الداخلية متكاملة في ما بينها ووجود خلل في إحداها يعرقل تحقيق الأهداف بالشكل المطلوب.
  - إن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية يتوافق مع متطلبات COSO إلا أنه ينقص التبني الصريح لها، حيث أن هذه المؤسسات تطبق متطلبات COSO بصورة غير مباشرة ودون أدنى دراية لها بهذا المرجع.

#### IV. 2. التوصيات:

- التركيز على تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية وتعزيزها وتحسينها باستمرار.
- زرع ثقافة الرقابة الذاتية لدى العاملين بالمؤسسات الجزائرية كونها تؤدي ثمارها في مختلف الظروف وفي شتى الأحوال.
- كما ندعو هذه المؤسسات إلى تبني معيار COSO بصورة فعلية كون أنظمة الرقابة الداخلية لديها مطابقة له.

#### IV. 3. البحوث المستقبلية:

- خلال دراستنا الحالية تطرقنا إلى تقييم هيكل الرقابة الداخلية لدى المؤسسات الجزائرية ومدى توافقه مع متطلبات COSO، إلا أنه بطبيعة الحال نتيجة لضيق الوقت لا يخلو من بعض النقائص التي يمكن تناولها في الدراسات المستقبلية أهمها:
- أثر تبني المرجع COSO من طرف المؤسسات الجزائرية في الحد من الإحتيال.
  - أثر تبني المرجع COSO في تفعيل الرقابة الداخلية لدى المؤسسات الجزائرية.
  - مساهمة المرجع COSO في تقييم المخاطر لدى المؤسسات الجزائرية.

## IV.4. ملخص الدراسة باللغة الأجنبية

**abstract:**

(Evaluation of control system according to the COSO requirements, Taleb Abdelkader Djilali and Djelaili Bilal, 2018)

The study aimed at standing on the Internal Control System and evaluate it inside Algerian companies and to try to compare it with COSO's referentials.

An interview has been done to achieve that using questionnaires that were distributed on 31 employees, 30 analyzable questionnaires using SPSS program were retrieved.

This study proved that Algerian companies' internal control system is effective and it achieves its desired objectives.

**Key words:** Internal Control, reference coso, evaluation of internal control, Components of control system, committee of sponsoring organizations

قائمة المصادر

والمراجع



## قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية:

- 1/. الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل الممارسات الجيدة، تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين 2013.
- 2/. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء، عمان 2005.
- 3/. أمين عبد الله خالد، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006
- 4/. بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، مصر 2010.
- 5/. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة من IIA، دار الورق للنشر والتوزيع، عمان 2014.
- 6/. الصحن عبد الفتاح، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، بيروت، لبنان، 1985.
- 7/. محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- 8/. محمد السيد سريا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002.
- 9/. محمود يوسف جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000.
- 10/. المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصرة- الناحية النظرية-، دار الميسرة، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
- 11/. نور أحمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة الشباب، الإسكندرية، مصر، 1992.

## كتب أجنبية:

12\ .redha khallasi, Le contrôle interne des organisations suivant les référentiels : Coso, Coco ,Ifaci, IIA, Edition HOUMA, algérie, alger 2013.

## أطروحات و رسائل:

13/. سعيد محمد أبو كميل، تطوير أدوات الرقابة الداخلية لهدف حماية البيانات المعدة الكترونيا "دراسة تطبيقية" بحث مقدم للحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة 2011.

14/. صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

15/. عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، 2011.

16/. عيد عباد مناور الرشدي، تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، الكويت 2010.

17/. محمد سمير دهيرب، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة COSO، اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية و مدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية والإنتاجية العاملة في القطاع العام، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، 2010.

## ملتقيات و مطبوعات جامعية:

18/. العايب عبد الرحمان، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية "ملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة"، جامعة سكيكدة الجزائر. يومي 11 و 12 أكتوبر 2010.

19/. مقدم خالد وعبدالله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة جامعية، جامعة قاصدي  
مرباح، ورقلة، 2016/2015.

المجلات:

20/. رائد جبر، تطوير عملية الرقابة الداخلية الشرعية في المصارف الإسلامية  
بالإستفادة من مفهوم لجنة المؤسسات الراعية COSO، مجلة الدراسات المالية والمصرفية،  
الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، المجلد 19- العدد 1جانفي، 2011.

arabnak.com

21/. كاظم حاتم كريم، رزاق صادق رزاق، دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة  
الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 33،  
بغداد، 2012.

<https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=64978>

22/. مجلة المدقق الدلخلي - الشرق الأوسط-، إطار الرقابة الداخلية الصادر عن  
كوسو، 2015.

[http://www.internalauditor.me/jomiz-ia/wp-  
content/uploads/2015/09/IA-Mangazine-Arabic.pdf](http://www.internalauditor.me/jomiz-ia/wp-content/uploads/2015/09/IA-Mangazine-Arabic.pdf)

23/. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، جودة هياكل الرقابة الداخلية في  
الشركات الصناعية الأردنية وفقا لإطار COSO، 2010.

[https://faculty.mu.edu.sa/public/uploads/1374022677.1631COSO.p  
df](https://faculty.mu.edu.sa/public/uploads/1374022677.1631COSO.pdf)

24/. محمد حسان حمقافي ومسعود صديقي، اختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية في  
المؤسسة باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية، مقال بمجلة المؤسسات الجزائرية،  
الجزائر، العدد 05، 2014.

## مواقع الكترونية:

25/. الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية على المنشآت

الصغيرة ومتوسطة الحجم، المجلد الثاني، ط 2012/03.

[http://www.ascajordan.org/UploadFiles/ISAS\\_2011/FullBook%20Part%20B.pdf](http://www.ascajordan.org/UploadFiles/ISAS_2011/FullBook%20Part%20B.pdf)

# قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر



كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المحاسبية والمالية

تخصص محاسبة وتدقيق

## استبيان

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر 2، تخصص محاسبة وتدقيق، والمعنونة بـ "تقييم هيكل الرقابة الداخلية حسب المتطلبات COSO" إذ تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مطابقة الهيكل التنظيمي للمؤسسات الجزائرية على المتطلبات الصادرة عن لجنة COSO

إن تعاونكم معنا يعزز البحث العلمي، ويساعد في تقويم هيكل الرقابة الداخلية لدى المؤسسات الجزائرية، لذلك نرجو من سيادتكم المحترمة التكرم بالإجابة على أسئلة الإستبيان بدقة مع العلم بأن صحة نتائج الدراسة تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

إعداد الطلبة:

جلال بلال

طالب عبدالقادر الجليلي

الجزء الاول :المعلومات حول عينة الدراسة يرجى الإجابة بوضع إشارة (√)  
 أمام الخيار الذي ترونه مناسب:

الوظيفة	مدير مالي	رئيس قسم الحسابات	محاسب	وظيفة أخرى
المؤهل العلمي	ليسانس	ماجستير	ماستر	دكتوراه
التخصص	علوم اقتصادية	علوم التسيير	علوم تجارية	أخرى
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	من 10 إلى أقل من 15 سنوات	من 15 سنة فأكثر

الجزى الثاني: متطلبات COSO ومدى توافقها مع نظام الرقابة الداخلية:

المحور الأول: البيئة الرقابية

يتوفر نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم على:

الرقم	الفقرة	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا تماما
01	شفافية الإدارة في معاملاتها ومراعاتها للقيم الأخلاقية					
02	كفاءة مهنية لدى الموظفين					
03	هيكل تنظيمي يتلائم مع طبيعة عملها وحجمها					
04	تفويض جيد للصلاحيات من طرف الإدارة					

المحور الثاني: تقدير المخاطر

يتوفر نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم على:

الرقم	الفقرة	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا تماما
05	أهداف واضحة ومحددة					
06	تحديد احتمالات تعرضها للخطر					
07	اتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة المخاطر المحتملة					



### المحور الثالث: الأنشطة الرقابية

يتوفر نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم على:

الرقم	الفقرة	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا تماما
08	فصل ملائم بين المهام					
09	تلائم المستندات والسجلات مع طبيعة عمل المؤسسة					
10	وجود رقابة على صحة التسجيلات في السجلات والمستندات والملفات					
11	مراجعة للأداء من قبل أفراد مستقلين عن الموظفين المكلفين بإعداد البيانات					

### المحور الرابع: المعلومات والاتصالات

يتوفر نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم على:

الرقم	الفقرة	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا تماما
12	وجود نظام قوي لنظم المعلومات الإلكترونية داخل المؤسسة					
13	إيصال المعلومات إلى المعنيين في كافة الإتجاهات وفي الوقت المناسب					
14	عقد إجتماعات دورية وطارئة					

## المحور الخامس: المراقبة

يتوفر نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم على:

الرقم	الفقرة	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا تماما
15	تقييم للأنشطة التشغيلية بصفة دورية ومنفصلة من طرف الإدارة					
16	استغلال تقارير الأداء في معالجة القصور وتطوير الأداء					
17	جرد سنوي لأصول ومخازن المؤسسة					