

تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على ضوء نموذج COSO - دراسة تطبيقية  
Evaluation of Internal Control Systems in Algerian Companies on the Light of COSO  
An Empirical Study

بوركايب محمد عبد الماجد\*، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة / مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر (الجزائر)؛  
سيد محمد ، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة / مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر (الجزائر)  
ضويفي حمزة، جامعة تيسمسيلت (الجزائر)

تاريخ الاستلام : 2022/10/29؛ تاريخ القبول : 2022/11/19؛ تاريخ النشر : 2022/12/31

**ملخص :** تهدف هذه الدراسة لتقييم جودة نظم الرقابة الداخلية المستخدمة في الشركات الجزائرية، ولتحقيق هذا الهدف قمنا باختيار نموذج COSO كمقياس للحكم على جودة هذه النظم باعتباره النموذج الدولي الأمثل والأكثر انتشارا واستخداما لدى الشركات حول العالم لتصميم نظمها الرقابية الداخلية، كما قمنا بتفضيل الدراسة التطبيقية من خلال اختيار شركتين مساهمتين جزائريتين ومحاولة استكشاف مدى تطبيقها 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. ولقد توصلت الدراسة لنتائج توضح 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 رقابتها الداخلية وليس لها مشروع مستقبلي لاعتماده إلا أنها توافقت معه في بعض الجوانب الرقابية فقط والتي نعتبرها كلاسيكية وفي حكم العرف الرقابي المتداول والمشارك بين كل نماذج الرقابة الداخلية المتعارف عليها.

الكلمات المفتاح : نظام الرقابة الداخلية ؛ نموذج COSO.

تصنيف JEL : M400 ؛ M420 ؛ M480 ؛ O330

**Abstract:** The major aim of this study is to evaluate the quality of internal control systems using in Algerian companies. To achieve this aim, we've Chosen two Algerian Shareholding companies and trying to explore the extent of their application of the components and principles of COSO by contacting their auditor and meeting him personally for inquiring him about each principle to obtain credible primary data away from the company's bias. Overall, the findings show the weakness of the internal control systems using in the two companies under study, whether in terms of design or application, and that both companies did not use the COSO model or its components to design their internal control systems and they don't have a project about that in future, but their internal control procedures agreed with COSO in some control principles only, which we consider them as a classic control aspects.

**Keywords:** Internal Control Systems; COSO.

**Jel Classification Codes :** M400 ؛ M420 ؛ M480 ؛ O330

\* المؤلف المرسل بوركايب محمد عبد الماجد: a.bourkaib-mohamed@univ-dbkm.dz

## I- تمهيد :

تكمن أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للشركات في الأهداف الثلاثة المنوطة به ؛ فهو يعمل على توفير ضمان معقول حول المخاز وتحقق أهداف الشركة المتعلقة بالعمليات الإدارية ممثلة في فاعلية وكفاءة التشغيل، كما يعمل على تقديم إفصاح مالي وغير مالي صادق وموثوق سواء للمستخدمين الداخليين أو الخارجيين، بالإضافة لهدف الالتزام بالقوانين واللوائح الذي يساعد إدارة الشركة في تجنب مخاطر ومساءلات خارجية بسبب عدم التزامها بقوانين معينة مثل الخطر الجبائي في حالة عدم التزامها بالنظام الجبائي أو عقوبات مالية في حالة عدم التزامها بالقوانين المحافظة للبيئة أو حتى بالنسبة للالتزام الداخلي لأن قيام إدارة الشركة بسن خطط واستراتيجيات جيدة لتسيير الشركة لا يحقق أهدافها الإدارية في حالة عدم التزام المستويات الإدارية والموظفين بها.

نظرا لأهمية نظام الرقابة الداخلية اتجهت العديد من الهيئات الدولية ذات العلاقة بعالم المال والأعمال لبناء نماذج تلقى القبول العام ومن أهم هذه الهيئات التي نجحت في هذا المسعى هي لجنة COSO الذي أصبح نموذجا معترف به ومقبول من طرف معايير التدقيق الدولية ولجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية (SEC) وغيرها. وتسمية أو مصطلح لجنة COSO هو اختصار للجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission، بحيث تتضمن هذه اللجنة الهيئات الأمريكية التالية: معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors) IIA، المعهد الأمريكي المحاسبين القانونيين AICPA، الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA، معهد المحاسبين الإداريين (Institute of Management Accountants) IMA، والجمعية الدولية للمدراء الماليين (Financial Executives International) FEI.

### I.1- إشكالية الدراسة :

على ضوء ما تم تناوله أعلاه جاءت فكرة هذه الدراسة، فالشركات الجزائرية هي الأخرى مطالبة بتحقيق أهدافها الإدارية وتحقيق أرباح تضمن لها الاستمرارية والتطور، لذا تعمل تطوير أساليب التسيير واستخدام الأدوات الحديثة لتكنولوجيا المعلومات وتدريب موظفيها وغيرها ولكن ما هو موقعها من استخدام نظام رقابة داخلية قوي كأداة مكمل لمساعدتها السابقة. واقع الشركات الجزائرية يشير لاستحالة عدم اعتمادها على نظم الرقابة الداخلية ولكن هل هي قوية وجيدة بالقدر الكاف لتحقيق الأهداف المنوطة بها، هذا التساؤل صعب الدراسة والاستكشاف لو حاولنا تقييم نظام كل شركة على حدا لذلك ارتأينا تقييمها على ضوء معيار ونموذج يلقي القبول العام باعتباره الطريقة المثلى لتصميم وتطبيق نظم الرقابة الداخلية، وفي ظل كثرة النماذج المعتمدة دوليا اخترنا نموذج COSO باعتباره الأكثر انتشارا كمقياس للحكم على فاعلية وجودة نظم الرقابة الداخلية المستخدمة في الشركات عبر العالم وهذا من خلال طرح السؤال الجوهرى الموالي :

ما هي درجة توافق نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية مع مكونات ومبادئ نموذج COSO ؟

### I.2- أهمية الدراسة :

يمكن إظهار أهمية موضوع هذه الدراسة في حجم الاستفادة من نتائجها من خلال توضيح الأطراف المستهدفة من النتائج وحجم الاستفادة المنتظرة ؛ بالدرجة الأولى إدارة الشركات وخاصة محل الدراسة قد تفيدها نتائج البحث لفهم أهمية تصميم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لها وانفتاحها على النماذج العالمية باعتبارها الطريقة المثلى للحصول على نظام رقابة داخلية قوي ويتميز بجودة كافية واستغنائها عن الطرق التقليدية القائمة على سن إجراءات رقابية غير متناسقة التي قد تهدف لحماية الأصول وتفاذي الغش والسرقة فقط، كما يمكن لنتائج الدراسة أن تفيدها أطراف الحكومة خاصة المساهمين بالعمل على إقناع مجلس الإدارة على التوجه نحو نموذج COSO خاصة في ظل ضعف نظم الرقابة الداخلية المستخدمة في هذه الشركات.

### I.3- أهداف الدراسة :

الهدف الجوهرى لهذه الدراسة هو القيام بتقييم جودة نظم الرقابة الداخلية المستخدمة في الشركات الجزائرية سواء من حيث تصميمها ومن حيث تطبيق ما تم تصميمه، وهذا من خلال مقارنة مكونات نظم الرقابة الداخلية للشركات محل الدراسة مع نموذج COSO بمكوناته الخمسة (05) ومبادئه السبعة عشرة (17)، باعتباره الطريقة المثلى التي تضمن لحد بعيد جودة نظم الرقابة الداخلية، فهو صادر عن هيئة مهنية أمريكية تلقى الثقة والقبول دوليا.

#### I.4- منهج الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، ونظرا لما تستدعيه طبيعة الموضوع، تم الاستعانة بمجموعة من المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي لتحليل الجوانب المرتبطة بأظمة الرقابة الداخلية، وتم القيام بدراسة تطبيقية باستخدام أسلوب المقابلة الشخصية مع محافظي الحسابات لشركتين جزائريتين لإسقاط الموضوع تطبيقيا من خلال استكشاف وجود كل مبدأ من مبادئ نموذج COSO على مستوى الشركتين من خلال شرح ذلك المبدأ لمحافظ الحسابات الخاص بالشركة المعنية والاستفسار منه على مدى تطبيقه بالشركة على أن يكون قرار إثبات وجود المبدأ من عدمه للباحثين على ضوء إجابة وشرح محافظ الحسابات. وتجدد الإشارة هنا أننا اعتمدنا على محافظ الحسابات وليس على إدارة الشركة باعتباره مسؤولا عن تقييم نظامها الرقابي الداخلي في مهامه وهو مستقل تام عن الشركة حفاظا على مصداقية بيانات الدراسة الأولية وابتعادا على إمكانية تحيز إدارة الشركة لتلميع وتجميل صورتها.

#### I.5- الدراسات السابقة وتطوير فرضية الدراسة:

للإمام بالمساهمات العلمية التي وصلت إليها الدراسات السابقة حول موضوع دراستنا، ارتأينا التركيز على مسح الدراسات المنشورة وغير المنشورة ضمن حدود زمنية تقدر بخمس سنوات وفق ما هو متعارف عليه منهجيا، ومن خلال مسحنا البيبليومتري تبين لنا أن جل الدراسات السابقة التي تناولت موضوع نظام الرقابة الداخلية ركزت على علاقته بتدقيق الحسابات أو ركزت على إشكالية تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية في كمرحلة من مراحل عملية التدقيق، أو نجد بعض الدراسات الأخرى ركزت على أهمية نظام الرقابة الداخلية في شقه المحاسبي وعلاقته بمصداقية وجودة المعلومات المحاسبية، وبتركيزنا على الدراسات المقارنة لدراستنا من حيث الإشكالية والهدف وجدناها قلة قليلة وهي كما يلي :

الدراسة الأولى من إعداد نوال كفوس وحكيم ملياني (2019) تحت عنوان **مدى اعتماد الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات الجزائرية**، والتي هدفت لاستكشاف درجة اعتماد الشركات الجزائرية على نموذج COSO في التصميم النظري لنظم الرقابة الداخلية الخاصة بها. لتحقيق هدف الدراسة قام الباحثان بتصميم وتوزيع استبيان على عينة مكونة من 16 شركة صناعية ناشطة بولاية سطيف، وقد توصلت لنتائج تظهر أن المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO متوفرة ضمن نظم الرقابة الداخلية للشركات محل الدراسة ولكن ليس بكل مبادئها بل بشكل متفاوت من مؤسسة إلى أخرى مع التركيز على مكون المعلومات والاتصال في المرتبة الأولى ومكون تقدير المخاطر في المرتبة الخامسة.

الدراسة الثانية كانت لمحيوت نسيم سنة (2020) بعنوان **دراسة أثر الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسات الاقتصادية**، وقد هدفت هذه الدراسة التي هي عبارة عن أطروحة دكتوراه لتقييم أثر نظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسات واعتمدت على دراسة حالة مؤسسة واحدة فقط كانت مؤسسة ميناء الجزائر لتحقيق أهداف الدراسة وتوصلت لنتائج تفيد بأن المؤسسة محل الدراسة 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 النقايس فقط التي يمكن تداركها.

الدراسة الثالثة من إعداد هوان بوعبد الله وشاعة عبد القادر (2020) بعنوان **مدى إدراك المؤسسات الفندقية بمستغانم بأهمية الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO في تحسين الأداء التشغيلي**. الهدف من الدراسة كان التعرف على إدراك المؤسسات الفندقية بمستغانم على أهمية الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO في تحقيق فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية، ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع استبيان على 14 فندق وإقامة فندقية بمستغانم، وقد تم التوصل لنتائج بحثية تظهر أن إدارة المؤسسات الفندقية محل الدراسة لا يدركون بكافة مكونات وهيكل COSO إلا أنهم يطبقون نظم رقابة داخلية اعتمادا على ملاحظتهم الشخصية الميدانية والتي تتوافق كثير منها مع مبادئ COSO من غير تعمد أو رغبة منهم في تبنيها رغم أن هذه المؤسسات حسب نتائج البحث تتوفر على البنية التحتية التي تسمح في تبنيها وخاصة المورد البشري الذي يعتبر حجرة الأساس في ظل نموذج COSO.

الدراسة الرابعة كانت عبارة عن مقال علمي في مجلة محكمة لكل من كبلوتي حمزة وشيخي بلال (2021) والموسومة ب**مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO1**. واعتمدت هذه الدراسة على هدف جوهرى مفاده استكشاف تطبيق المؤسسات محل الدراسة لنموذج COSO من عدمه اعتمادا على دراسة ميدانية وزع فيها استبيان على عينة من المدققين الداخليين ل 32 شركة مساهمة في ولاية عنابة. ومن حيث النتائج توصلت الدراسة إلى أن الشركات محل الدراسة تطبق النموذج بدرجات متفاوتة وفي بعض مكوناته فقط كما ركزت على مكون البيئة الرقابية كأكثر مكون مطبق وهي نتيجة مخالفة لنتيجة دراسة محيوت

## تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على ضوء نموذج COSO – دراسة تطبيقية

نسيمة السابقة التي أكدت أن أكثر المكونات غير المطبقة في ميناء الجزائر هي مكون البيئة الرقابية، وما تجدر الإشارة له حول هذه النتيجة هو عدم إشارة الباحثين إلى نقطة مهمة وهي هل تطبيق الشركات محل الدراسة لبعض مكونات نموذج COSO نابع من علمهم وحرصهم على احترام مكوناته ومبادئه أو هو مجرد توافق فقط ناتج عن احترام العرف الرقابي السائد.

من خلال عرضنا وتحليلنا للدراسات السابقة يمكننا تبيان المساهمة البحثية لدراستنا الحالية والثغرة البحثية التي نود دراستها، فالدراسات السابقة هدف لإجراء مقارنة بين نظم الرقابة الداخلية المستخدمة في الجزائر ومكونات ومبادئ نموذج COSO سواء من حيث التصميم النظري أو التطبيق العملي لها أو هدفت لدراسة إدراك إدارة الشركات لأهميتها، دراستنا الحالية حاولت سد ثغرة بحثية للدراسات السابقة وهي البحث عن مدى جودة نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية عن طريق استعمال نموذج COSO كمقياس لقياس هذه الجودة باعتباره الطريقة المثلى وليس الاكتفاء باستكشاف بعض مكونات ومبادئ COSO ضمن النظم الرقابية للشركات الجزائرية، كما تكمن مساهمتنا في طريقة البحث المعتمدة أيضا والتي جاءت مغايرة تماما لطرق البحث المعتمدة في الدراسات السابقة أعلاه، فقد استخدمنا الدراسة التطبيقية اعتمادا على حكمنا الشخصي بناء على ما تم ملاحظته ميدانيا على لسان محافظ حسابات الخاص بالشركتين محل الدراسة وهذا حرصا منا على موثوقية البيانات الأولية المجمعة للقيام بهذه الدراسة، فالاعتماد على آراء موظفي الشركة وإدارتها في نظرنا وعن طريق الاستبيان وليس المقابلة الشخصية قيد يجعل البيانات متحيزة لتحميل سمعة الشركة.

وعلى ضوء نتائج الدراسات السابقة التي بينت وجود متوسط إلى ضعيف لمكونات ومبادئ COSO ضمن النظم الرقابية للشركات الجزائرية وبناء على الثغرة البحثية والهدف المراد تحقيقه يمكننا اعتماد الفرضية البحثية التي مفادها أن جودة نظم الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية لا ترتقي للمستوى المقبول.

### II – مفهوم نظام الرقابة الداخلية

أهم تعريف خص به نظام الرقابة الداخلية وأوسع استخدامه حول العالم هو تعريف لجنة (COSO)، بحيث عرفته على أنه عملية يصممها ويطبقها مجلس الإدارة، الإداريون التنفيذيون والمستخدمون الآخرون، لتوفير ضمان معقول حول إنجاز وتحقيق أهداف الشركة، المتعلقة بالعمليات الإدارية (فاعلية وكفاءة التشغيل)، الإفصاح (المالي وغير المالي، الداخلي والخارجي) والالتزام بالقوانين واللوائح (COSO a, 2013, p. 03). نفس هذا التعريف اعتمده المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بمعيار التدقيق رقم 94 الموسوم بـ « أثر تكنولوجيا المعلومات على تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية » (AICPA a, 1972, p. SAS 94).

مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (IAASB) ذهب هو الآخر في نفس الاتجاه، إذ اعتمد التعريف الصادر عن لجنة (COSO) في إصداراته المعايير الدولية للتدقيق، إلا أنه يختلف معه حول هدف الإفصاح، الذي يخصصه بموثوقية الإفصاح عن القوائم المالية الخارجية فقط (IFACa, 2015, p. 25). اعتمدت لجنة (COSO) على مرتكزات ومفاهيم أساسية في تعريفها، وهي أن نظام الرقابة الداخلي (COSO a, 2013, pp. 02-03) :

- وسيلة لتحقيق أهداف العمليات، الإفصاح والالتزام، وليس هدف في حد ذاته؛
- مجموعة من العمليات المتداخلة والمتكاملة، ولا يشترط ترتيبها تسلسليا؛
- لا يعتمد على الإجراءات والسياسات الساكنة، بل على عملية تطبقها الإدارة والموظفون؛
- يوفر ضمان معقول وليس تأكيد مطلق، فلا وجود لنظام رقابة داخلية كامل بدون نقاط ضعف.

التعريف الثاني من حيث درجة استخدامه ونطاق انتشاره هو تعريف لجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية (SEC)، بحيث عرفت نظام الرقابة الداخلية على أنه « عملية تصمم وتطبق عن طريق أو تحت إشراف المدير التنفيذي الرئيسي، المدير المالي الرئيسي أو غيرهم من الموظفين المكلفين بمهام مشابهة، لتوفير ضمان معقول على أن القوائم المالية الموجهة للإفصاح الخارجي صادقة وموثوقة وأنها أعدت وفق معايير المحاسبة المقبولة عموما » (SEC, 2003). هذا التعريف هو نفسه الذي تبناه مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة المدرجة بالبورصة (PCAOB) التابع للكونغرس الأمريكي والذي يخضع لإشراف لجنة الأوراق المالية (SEC) نفسها، إذ يعتمد معايير التدقيق الصادرة عنه (PCAOB, 2006, p. 58).

تعريف لجنة الأوراق المالية والبورصة (SEC) مقتبس من التعريف السابق للجنة (COSO)، فهو يتطابق معه من حيث الجهة المسؤولة عن تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية، من حيث طبيعة النظام، وبأنه عملية ديناميكية وليس إجراءات ساكنة. إلا أنه يختلف من حيث الأهداف، فههدفه الرئيسي مصداقية القوائم المالية الموجهة لمستخدمي المعلومات الخارجيين دون سواهم، ومدى الالتزام بمعايير المحاسبة في إعدادها، ولا يهتم بالأهداف الأخرى. التركيز على الإفصاح المالي الخارجي، نابع من طبيعة نشاط الهيئة التي تركز على حماية المساهمين،

فهذا المفهوم حديث نسبياً، مصدره القسم 404 من قانون سارنيس أوكسلي (Section 404, Sox Act, 2002)، الذي أُلزم الإدارة على نشر تقرير يبين فيه فعالية نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالقوائم المالية، وتدقيق هذا التقرير من قبل مدقق الحسابات وإعطاء رأي مهني حوله بشكل منفصل عن رأيه حول القوائم المالية (Section 404, Sox Act, 2002).

في الجزائر، المشرع لم يعرف نظام الرقابة الداخلية، سواء بالحزم التشريعية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي أو تلك الخاصة بالتدقيق، ولكن أشار إلى أن مسؤولية تصميم نظام الرقابة الداخلية تقع على عاتق الشركة (القانون 07-11، 2007، م. 11). أما مسؤولية تقييمه، فهي على عاتق مدقق الحسابات، المطالب بإبداء رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس إدارة الشركة (القانون 10-01، 2010، م. 23)، كما عدد بعض الإجراءات الرقابية الإلكترونية الخاصة ببرمجيات المحاسبة (يمكن الرجوع للفصل الثالث، المبحث الثالث، البند 3.2).

كخلاصة جامعة للتعريفات السابقة، فإن نظام الرقابة الداخلية هو عملية تصميم السياسات، الخطط، الإجراءات والهياكل التنظيمية عن طريق أو تحت إشراف مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين أو غيرهم من الموظفين، وعملية تطبيق هذا التصميم من طرف نفس الأطراف لتوفير ضمان معقول بتحقيق أهداف الشركة المتعلقة بالعمليات الإدارية، الإفصاح المتكامل، والالتزام بالقوانين واللوائح، بحيث تكون عملية التطبيق قبلية مانعة أو بعدية كاشفة ومصححة.

### III - هيكل نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO

يوجد العديد من نماذج نظم الرقابة الداخلية المعتمدة حول العالم والصادرة عن هيئات مهنية متخصصة، أهمها (A. Arens, J. Elder, & S. Beasl, 2014, p. 289): نموذج الإطار المتكامل (Internal Control-Integrated Framework) للجنة (COSO)، نموذج أهداف الرقابة على المعلومات والتكنولوجيا المرتبطة بها (Control Objectives for Information and Related Technology) الصادر عن جمعية تدقيق ورقابة أنظمة المعلومات (ISACA)، نموذج توجيهات الرقابة الداخلية لتقرير تيرنول (Turnbull Report) الصادر بالمملكة المتحدة ونموذج المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) لتقييم نظام الرقابة الداخلية (COCO) Criteria on Control.

سنقوم بدراسة نموذج (COSO) كمثال، لأنه الأوسع استخداماً حول العالم والأكثر قبولا من جهة، ومن جهة ثانية فهو يتضمن كل الإجراءات الرقابية التي جاءت بها النماذج الأخرى خاصة بعد تحديث سنة 2013.

#### III.1- الإطار المتكامل للجنة (COSO)

تتمثل تركيبة نموذج الرقابة الداخلية - الإطار المتكامل للجنة (COSO) في تصميم هرمي، يتكون من خمسة (05) مكونات رئيسية (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، والمراقبة والمتابعة). هذه المكونات تتكون من سبعة عشرة (17) مبدأ رقابي، بدورها المبادئ الرقابية تنقسم إلى سبعة وسبعين (77) نقطة تركيز رقابية. هذا البناء الهرمي هو من ضمن التحديثات الرئيسية التي جاء بها الإطار المتكامل للجنة (COSO) المعدل سنة 2013، فقبل هذا التعديل كان الإطار الأصلي لسنة 1992 يحتوي على المكونات الخمسة الرئيسية (A. Arens, J. Elder, & S. Beasl, 2014, p. 292)، بحيث كل مكون يحتوي بعض الإجراءات الرقابية، وليس مبادئ رقابية مقسمة هي الأخرى لنقاط تركيز رقابية كما هو عليه الآن بعد التعديل.

البيئة الرقابية تعتبر مظلة للمكونات الأربعة الأخرى وأساسها، وبدون بيئة رقابية فعالة، المكونات الأربعة الأخرى تصبح بدون فائدة وبدون فعالية مهما كانت جودتها (A. Arens, J. Elder, & S. Beasl, 2014, p. 292)، وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

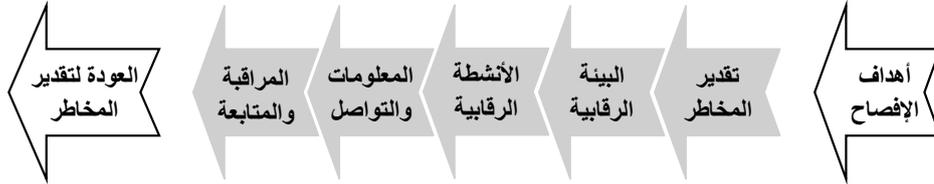
الشكل (1): مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق لجنة (COSO)



Source: (A. Arens, J. Elder, & S. Beasl, 2014, p. 294)

المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية لا تعمل بشكل مستقل، فليس كل مكون يعمل على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية لوحده، فالنظام عملية مترابطة ومتكاملة وليست إجراءات ساكنة ومستقلة. المكونات الخمسة تعمل مع بعض بشكل متكامل، بحيث كل مكون يقدم إضافة للمكونات الأخرى وفي نفس الوقت يأخذ منها بعض الإضافة (COSO a, 2013, p. 08). الشكل (2.4).

الشكل (2): تسلسل عملية الرقابة الداخلية



Source: (E. Rittenberg, M. Jochenston, & Audre, 2011, p. 208)

من خلال البنود اللاحقة، نقوم بشرح دور كل مكون في السلسلة، مع الفصل بين التي تحقق هدف الإفصاح أو كما يصطلح عليها بالرقابة الداخلية المحاسبية والجوانب الخاصة بالرقابة الداخلية الإدارية التي تعمل على تحقيق أهداف العمليات والالتزام بالقوانين واللوائح.

### 1.1.III – تقدير المخاطر

لبناء نظام رقابة داخلية فعال، على الشركة تقدير المخاطر التي من المحتمل أن تؤثر على هذا النظام وتسبب فشله في المستقبل، لأن تقدير الخطر هو التنبؤ باحتمال فشل النظام مستقبلاً وليس تقييم المخاطر التي حدثت فعلاً في الماضي أو تحدث حاضراً، فهناك فرق بين تقدير المستقبل وتقييم الماضي والحاضر. لتحديد وتقدير الأخطار يجب تحديد أهداف الرقابة أولاً، فالأخطار هي الأخطار التي يمكن اعتبار احتمال تأثير الأحداث المستقبلية المحتملة على تحقيق الأهداف (COSO a, 2013, p. 04)، والأهداف في هذا المقام هي موثوقية وشفافية الإفصاح المتكامل (إفصاح مالي كالتقارير المالية وإفصاح غير مالي كالتقرير حول نظام الرقابة الداخلية). إدارة الشركة تقدر مخاطر عدم بلوغها لأهداف الإفصاح من منظورين، احتمالية حدوث الخطر والتأثير المتوقع منه، كما عليها تقدير العوامل الداخلية والخارجية والضغطات المؤثرة عليها. الهدف من تحديد وتقدير الخطر هو إدارة الخطر أو التحكم فيه وتحفيزه لأدنى المستويات، لأن إلغاء الخطر وعزله مستحيل في بيئة الأعمال (A. Arens, J. Elder, & S. Beasl, 2014, p. 295). إدارة الخطر بعد تقديره تتم بواسطة المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية.

### 2.1.III – البيئة الرقابية

تبدأ البيئة الرقابية من المالكين، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والإداريين التنفيذيين. تتكون من المعايير، الإجراءات، السياسات والهيكل التنظيمي، التي توفر القاعدة الأساسية لتنفيذ نظام الرقابة الداخلية (E. Rittenberg, M. Jochenston, & Audre, 2011, p. 210). المستويات الإدارية العليا تؤسس لثقافة الرقابة الداخلية وفق منهج المستوى الأعلى (Tone at the top) بحيث تعكس توجهاتها الرقابية بطريقة تؤثر في وعي موظفيها، سلوكهم وأدائهم (COSO a, 2013, p. 04). تتمثل هذه التوجهات في الكفاءة والأخلاقيات لدى المستويات الإدارية العليا، من الالتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة، الكفاءة في التسيير، الربط بين السلطة والمسؤولية، توظيف الأشخاص الأكفاء والمؤهلين، الصرامة في المساءلة عن الأداء، الحوافز والمكافآت لرفع درجة المساءلة. إذا كان سلوك الإدارة العليا جيداً، تحارب الفساد وتعمل لمصلحة الشركة فإن ذلك سينعكس على كل مستويات الشركة وكل موظفيها، والعكس بالعكس. تشكل البيئة الرقابية أساس المكونات الأربعة لنظام الرقابة الداخلية الأخرى، وعدم وجود هذه الثقافة يؤدي لعدم فاعلية النظام ككل، حتى ولو كانت إجراءاته قوية.

### 3.1.III – الأنشطة الرقابية

الأنشطة الرقابية تمثل الجانِب التطبيقية لنظام الرقابة الداخلية، فهي الأعمال التي تنفذ على أساس توجيهات السياسات والإجراءات المصممة لتقليل المخاطر وتحقيق الأهداف، بما في ذلك الإجراءات العملية لمكونات الرقابة الأخرى (COSO a, 2013, p. 04). والأنشطة الرقابية تكون على كل المستويات، فعلى مستوى الإدارة العليا نجد الفصل بين المسؤوليات والمساءلة عن الأداء والواجبات، وعلى مستوى الوظائف نجد الإجراءات الرقابية اليومية (E. Rittenberg, M. Jochenston, & Audre, 2011, p. 218).

الأنشطة الرقابية قد تكون أنشطة قبلية واقية ومانعة للأخطاء أو أنشطة بعدية كاشفة لهذه الأخطاء، وهي تتمحور حول العناصر الرئيسية التالية: الفصل الكافي بين المسؤوليات بالإدارة العليا أو على مستوى الوظائف التشغيلية، الترخيص الواضح للموظفين لتنفيذ الأنشطة والعمليات، الوثائق والتسجيلات الكافية، الرقابة المادية على الأصول والتسجيلات، والمراجعة المستقلة عن الأداء (A. Arens, J. Elder, & S. Beasl, 2014, p. 296).

### III.4.1- المعلومات والتواصل

المعلومات اللازمة لتنفيذ نظام الرقابة الداخلية بفاعلية هي تلك التي تولد أو يتم الحصول عليها من مصادر داخلية أو خارجية لدعم مكونات الرقابة الداخلية الأخرى سواء في مرحلة تصميم النظام أو بهدف تقييم فاعلية النظام في حد ذاته، ويعتبر نظام المعلومات المحاسبية أهم مصدر لهذه المعلومات. المعلومات في حد ذاتها تصبح غير مهمة إذا لم تتبادل وتوظف في التواصل بين المستويات الإدارية المختلفة (COSO a, 2013, p. 05).

التواصل هو عملية مستمرة ومتكررة لنشر المعلومات المتحصل عليها، سواء بتدفق تنازلي من الإدارة العليا إلى المستويات الأخرى، بنشر السياسات، الإجراءات والثقافة التنظيمية التي تعتمد عليها الشركة إلى كل الموظفين بهدف تنفيذها؛ أو بتدفق تصاعدي من المستويات القاعدية إلى الإدارة العليا، بتبليغ مشاكل الأداء، الانحرافات في السياسات والخطط ومواقع فشل نظام الرقابة الداخلية. كما يمكن أن يكون التواصل خارجي، بتبليغ أصحاب المصلحة كالمساهمين بوضعية النظام الرقابية الداخلية وفق إلزامية قانونية، أو الحصول على معلومات من أطراف خارجية لتصميم أو تنفيذ النظام (COSO a, 2013, p. 05).

### III.5.1- المراقبة والمتابعة

المراقبة لا يقصد بها الرقابة، بل المتابعة والمراجعة. هي التقييم المستمر و/أو الدوري لجودة وفاعلية مكونات نظام الرقابة الداخلية بما فيها المراقبة، تقوم بها إدارة الشركة للتأكد من أن مكونات نظام الرقابة الداخلية تعمل وتنفذ بشكل جيد وكما صمم له من قبل، وتقييم إمكانية تعديلها وتطويرها بما يتلاءم مع المستجدات الداخلية والخارجية (A. Arens, J. Elder, & S. Beasl, 2014, p. 299). تعتمد المراقبة على تقييم الحاضر والماضي ومقارنته بما صمم وخطط له من قبل (تغذية عكسية)، وليست عملية مستقبلية مثل عملية تقدير المخاطر.

يتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقييم والتعديل بتقييم الرقابة الداخلية الحالية والأخذ بعين الاعتبار ملاحظات الهيئات التنظيمية مثل إرشادات الرقابة الداخلية بالبنوك الصادرة عن بنك الجزائر (قانون النقد والقرض، 2003، م. 97 وم. 98). بالإضافة للتغذية المرتدة من العاملين وشكاوى الزبائن والموردين، وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الأقسام المسؤولة عن توفير تغذية عكسية وتقييم نظام الرقابة الداخلية (E. Rittenberg, M. Jochenston, & Audre, 2011, p. 220).

### III.2- مبادئ نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO)

التغييرات التي جاء بها نموذج الرقابة الداخلية - الإطار المتكامل للجنة (COSO) المعدل سنة 2013 كانت تطويرية وليست ثورية. من أهم هذه التعديلات هي تصنيف سبعة عشر (17) مبدأ رقابي تدعم المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية، بحيث هذه المبادئ هي عبارة عن نسخة مطورة عن المفاهيم الأساسية والإجراءات الرقابية التي كانت تتضمنها المكونات الخمسة في ظل الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية لسنة 1992. إعادة تشكيل وتعريف المفاهيم الأساسية وتصنيفها على شكل مبادئ نابع من رؤية اللجنة أن المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية والمبادئ المرتبطة بها يجب أن تكون في مجملها حاضرة وموجودة في تصميم أي نظام رقابة داخلية فعال، وأن تكون تعمل بصورة جيدة ومتكاملة مع بعضها البعض (E. Rittenberg, 2013, p. 63).

المبادئ الرقابية لنموذج (COSO) تنقسم بدورها إلى سبع وسبعين (77) نقطة تركيز رقابية (Points Focus)، لا يشترط تطبيقها كلها من طرف الشركات على غرار المكونات والمبادئ، بل بحسب حجم وظروف الشركة، ونقاط التركيز هي عبارة عن إرشادات تفصيلية لتطبيق المبادئ الرقابية (10-07). (Protiviti, 2013, pp. 07-10).

## تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على ضوء نموذج COSO – دراسة تطبيقية

الجدول (1): مبادئ نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO)

المبدأ الرقابي	مكونات النموذج
1. الشركة تظهر وتنشر الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية. 2. مجلس الإدارة يظهر استقلاليته عن الإدارة التنفيذية، ويشرف على تطوير وتطبيق الرقابة الداخلية. 3. تؤسس الإدارة التنفيذية بإشراف مجلس الإدارة الهيكل التنظيمي، قنوات الاتصال، السلطات والمسؤوليات المرتبطة بها 4. الشركة تبدي الالتزام بتوظيف، تطوير والاحتفاظ بالكفاءات الفردية الملائمة لتحقيق الأهداف. 5. الشركة تقوم بالمساءلة الفردية على مسؤوليات الرقابة الداخلية.	البيئة الرقابية
6. الشركة تحدد الأهداف بدقة، لتقدير المخاطر المرتبطة بها. 7. الشركة تحدد وتحلل المخاطر، لمعرفة كيف يجب أن تسيروها. 8. الشركة تأخذ بعين الاعتبار الاحتمال والتلاعب المحتمل ضمن المخاطر. 9. الشركة تحدد وتقدر التغيرات التي لها تأثير جوهري على نظام الرقابة الداخلية.	تقدير المخاطر
10. الشركة تختار وتطور الأنشطة الرقابية التي تساهم في تقليل المخاطر لمستويات معقولة. 11. الشركة تختار وتطور أنشطة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات لتدعيم تحقيق الأهداف. 12. الشركة تنشر الأنشطة الرقابية من خلال السياسات التي تؤسس لما هو متوقع، وتنشر الإجراءات التي تعمل على تنفيذ تلك السياسات.	الأنشطة الرقابية
13. الشركة تحتفظ وتستعمل معلومات ذات جودة وذات صلة وعلاقة لتدعيم تحقيق الأهداف. 14. الشركة توفر التواصل الداخلي، الذي يتضمن الأهداف والمسؤوليات، لدعم تحقيق الأهداف 15. الشركة تقوم بالتواصل مع الأطراف الخارجية المعنية، بشأن المسائل التي تؤثر على الرقابة الداخلية.	المعلومات والتواصل
16. الشركة تقوم بتقييم مستمر و/أو دوري للتأكد من وجود المكونات الخمسة والتأكد من أنها تعمل كما متوقع منها. 17. الشركة تقيم أوجه القصور، وتتواصل حولها مع الأطراف المسؤولة عنها، لاتخاذ إجراءات تصحيحية.	المراقبة والمتابعة

المصدر: من إعداد الباحثين، اعتمادا على (COSO a, 2013, p. 05)

### IV – الطريقة والأدوات :

قصد الوصول إلى إسقاط للجانب النظري المدروس، والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعية، سنقوم بدراسة تطبيقية على شركتين جزائريتين من خلال التواصل مع محافظ حسابات متعاقد مع شركتين كبيرتين (شركات مساهمة) الأولى عبارة عن شركة عمومية خدمتية إنتاجية والثانية شركة مساهمة عمومية خدمتية وإجراء مقابلة شخصية معه. مضمون المقابلة كان الاستفسار منه على ضوء قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية لهما في إطار مهامه للحكم على شرعية وصدق القوائم المالية المفصح عنها حول مدى توفر كل مبدأ من المبادئ السبعة عشرة المكونة لنموذج COSO، وتجدر الإشارة هنا أن الحكم على توفر المبدأ من عدمه تم من قبل الباحثين وليس من طرف محافظ الحسابات من خلال شرحنا للمبدأ الرقابي لمحافظ الحسابات وبناء على إجابته قمنا باستخلاص اعتماده من طرف الشركة في تصميمها النظري من عدمه وتقييم مستوى تطبيقه باستعمال خمسة أوزان (منعدم في حالة عدم وجوده إطلاقا في التصميم النظري، ضعيف في حالة وجوده نظريا وضعف تطبيقه، مقبول من حيث التصميم والتطبيق، جيد ومرتفع)

### 1.IV – منهج وحدود موضوع الدراسة

سوف نعتمد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المترتبة على هذا التحليل ؛ كما تتمثل حدود موضوع الدراسة المكانية تتمثل في الجزائر (الشركات الجزائرية) من حيث الحيز الجغرافي، أما من حيث الفترة الزمنية يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالفترة التي تخص استخدام نظام الرقابة الداخلية من طرف الشركتين محل الدراسة، بحيث كانت إجابة محافظ الحسابات على ضوء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية للشركتين خلال الدورات المحاسبية 2019، 2020 و 2021. تم التواصل مع مدقق حسابات الشركتين، لإجراء مقابلة معه باعتباره الطرف المخول له تقييم نظام الرقابة الداخلية والحكم عليه، حيث تم معرفة مدى تطبيق المبادئ الرقابية وفق نموذج COSO لدى الشركتين؛ وعن طريق خمس درجات (منعدم، ضعيف، مقبول، جيد، مرتفع)، قمنا بتقييم مدى تطبيق كل من الشركتين للمبادئ الرقابية وفق خمسة محاور (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والتواصل، المراقبة والمتابعة).

## بوركايب محمد عبد الماجد ..... سيد محمد ..... ضويفي حمزة

وبحساب وزن كل مبدأ رقابي نسبة للمجموع (17 مبدأ)، نجد أن كل مبدأ يمثل 5.88% كوزن (مطلق)؛ بالإضافة إلى تقييم وزن كل درجة (منعدم، ضعيف، مقبول، جيد، مرتفع) كما يلي:

### الجدول (2): وزن تقييمات المبادئ الرقابية

التقييم	منعدم	ضعيف	مقبول	جيد	مرتفع
الوزن (النسبة المئوية)	00%	1.47%	2.94%	4.41%	5.88%

المصدر: من إعداد الباحثين.

- كما أن المجموع الكامل لوزن المكونات الخمسة للنموذج، يمكن حسابه بجمع الوزن الكامل لكل مبدأ (5.88%) فنجد ما يلي:
- المجموع الكامل لوزن المكون الأول (البيئة الرقابية 05 مبادئ x 5.88%) 29.41%؛
  - المجموع الكامل لوزن المكون الثاني (تقدير المخاطر 04 مبادئ) 23,53%؛
  - المجموع الكامل لوزن المكون الثالث (الأنشطة الرقابية 03 مبادئ) 17.65%؛
  - المجموع الكامل لوزن المكون الرابع (المعلومات والتواصل 03 مبادئ) 17.65%؛
  - المجموع الكامل لوزن المكون الخامس (المراقبة والمتابعة 02 مبادئ) 11.76%.

### 4.IV- عرض وتحليل نتائج الدراسة:

من خلال هذا العنصر سنقوم بإظهار تقييم ووزن المبادئ الرقابية وفق نموذج COSO لدى الشركتين، وحساب مجموع التقييم لكل مكون وللمكونات ككل، حتى يمكن الحكم على الشركتين والمقارنة بينهما.

### 1.4.IV- النتائج المتعلقة بالشركة الأولى

#### الجدول (3): نتائج الشركة الأولى

مكونات النموذج	المبدأ الرقابي	التقييم	الوزن
البيئة الرقابية	1. الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية.	جيد	4.41%
	2. استقلالية مجلس الإدارة عن الإدارة التنفيذية.	مرتفع	5.88%
	3. تأسيس الإدارة التنفيذية للهيكل التنظيمي، قنوات الاتصال.	مرتفع	5.88%
	4. التزام الشركة بتوظيف، تطوير والاحتفاظ بالكفاءات الفردية.	مقبول	2.94%
	5. بالمساءلة الفردية على مسؤوليات الرقابة الداخلية.	ضعيف	1.47%
<b>مجموع وزن مكون البيئة الرقابية 20.58%</b>			
تقدير المخاطر	6. تحديد الأهداف بدقة، لتقدير المخاطر المرتبطة بها.	ضعيف	1.47%
	7. تحديد وتحليل المخاطر، لمعرفة كيف يجب أن تسيروها.	ضعيف	1.47%
	8. الأخذ بعين الاعتبار الاحتمال والتلاعب المحتمل ضمن المخاطر.	ضعيف	1.47%
	9. تحديد وتقدير التغيرات التي لها تأثير جوهري على نظام الرقابة الداخلية.	ضعيف	1.47%
<b>مجموع وزن مكون تقدير المخاطر 5.88%</b>			
الأنشطة الرقابية	10. اختيار الأنشطة الرقابية التي تساهم في تقليل المخاطر لمستويات معقولة.	مقبول	2.94%
	11. اختيار أنشطة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات لتدعيم تحقيق الأهداف.	منعدم	00%
	12. نشر الأنشطة الرقابية من خلال السياسات التي تؤسس لما هو متوقع.	منعدم	00%
<b>مجموع وزن مكون الأنشطة الرقابية 2.94%</b>			
المعلومات والتواصل	13. استعمال معلومات ذات جودة وذات صلة لتدعيم تحقيق الأهداف.	منعدم	00%
	14. توفر التواصل الداخلي، الذي يتضمن الأهداف والمسؤوليات.	منعدم	00%
	15. التواصل مع الأطراف الخارجية بشأن المسائل المؤثرة على الرقابة الداخلية.	ضعيف	1.47%
<b>مجموع وزن مكون المعلومات والتواصل 1.47%</b>			
المراقبة والمتابعة	16. التقييم المستمر و/أو الدوري للتأكد من وجود المكونات الخمسة.	منعدم	00%
	17. تقييم أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية.	منعدم	00%
<b>مجموع وزن مكون المراقبة والمتابعة 00%</b>			

المصدر: من إعداد الباحثين.

## تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على ضوء نموذج COSO – دراسة تطبيقية

من الجدول السابق نلاحظ أن مجموع وزن مكون البيئة الرقابية بنسبة 20.58 %، وهي نسبة جيدة بالمقارنة بالمجموع الكامل لوزن المكون الأول (البيئة الرقابية) 29.41 %، وهو ما يدل على أن الشركة سجلت مؤشرات إيجابية فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية، استقلالية مجلس الإدارة عن الإدارة التنفيذية، تأسيس الإدارة التنفيذية للهيكل التنظيمي، كما أن الشركة مقبولة في ما يتعلق بالالتزام بتوظيف الكفاءات الفردية والاحتفاظ؛ فيما كان بند المساءلة الفردية على مسؤوليات الرقابة الداخلية ضعيفا بالنسبة للشركة؛ بالنسبة لتقدير المخاطر، جاءت مؤشرات الشركة ضعيفة على مستوى كل البنود، فلا تحديد الأهداف كان بدقة، وضعف تحديد وتحليل المخاطر، ضعف تحديد وتقدير التغيرات التي لها تأثير جوهري على نظام الرقابة الداخلية، وهذا الضعف في تقدير المخاطر سيؤدي بالضرورة لضعف الرقابة الداخلية للشركة باعتبار التخطيط خطوة أساسية وقاعدية لنجاح نظام الرقابة الداخلية حسب نموذج COSO؛ كان مجموع وزن مكون الأنشطة الرقابية بنسبة 2.94 %، وهي ضعيفة جدا بالمقارنة مع المجموع الكلي للمكون (17.65 %)، وبالنظر للمبادئ الرقابية لهذا المكون نجد أن الشركة حققت نسبة معقولة في الأنشطة الرقابية التي تساهم في تقليل المخاطر ولكنها لم تهتم باختبار أنشطة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات وينشر هذه الأنشطة والسياسات والإجراءات المتعلقة بها، وباعتبار أن الأنشطة الرقابية تمثل الجانب العملي لنظام الرقابة الداخلية حسب نموذج COSO، فيمكننا القول أن الجانب التطبيقي للرقابة في الشركة يحتاج إعادة النظر؛ ما يتعلق بالمعلومات والتواصل نجد أن الشركة حققت مؤشرات ضعيفة تماما، بنسبة 1.47 % من أصل 17.65 % ممكنة، حيث أن الاهتمام بجودة المعلومات منعدم، كما أن التواصل ضعيف جدا فهو منعدم داخليا وضعيف خارجيا؛ في حين أن مجموع وزن مكون المراقبة والمتابعة منعدم 00 %، وهو ما يدل على غياب دور الإدارة ومصلحة التدقيق الداخلي في التقييم والمتابعة، وهو ما يؤدي إلى غياب التغذية العكسية وبالتالي التأثير على استمرار تطوير وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

### 2.4.IV- النتائج المتعلقة الثانية

#### الجدول (4): نتائج الشركة الثانية

الوزن	التقييم	المبدأ الرقابي	مكونات النموذج
4.41 %	جيد	1. الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية.	البيئة الرقابية
2.94 %	مقبول	2. استقلالية مجلس الإدارة عن الإدارة التنفيذية.	
1.47 %	ضعيف	3. تأسيس الإدارة التنفيذية للهيكل التنظيمي، قنوات الاتصال.	
2.94 %	مقبول	4. التزام الشركة بتوظيف، تطوير والاحتفاظ بالكفاءات الفردية.	
4.41 %	جيد	5. بالمساءلة الفردية على مسؤوليات الرقابة الداخلية.	
<b>16.17 %</b>		<b>مجموع وزن مكون البيئة الرقابية</b>	
2.94 %	مقبول	6. تحديد الأهداف بدقة، لتقدير المخاطر المرتبطة بها.	تقدير المخاطر
2.94 %	مقبول	7. تحديد وتحليل المخاطر، لمعرفة كيف يجب أن تسيرها.	
4.41 %	جيد	8. الأخذ بعين الاعتبار الاحتمال والتلاعب المحتمل ضمن المخاطر.	
1.47 %	ضعيف	9. تحديد وتقدير التغيرات التي لها تأثير جوهري على نظام الرقابة الداخلية.	
<b>11.76 %</b>		<b>مجموع وزن مكون تقدير المخاطر</b>	
1.47 %	ضعيف	10. اختيار الأنشطة الرقابية التي تساهم في تقليل المخاطر لمستويات معقولة.	الأنشطة الرقابية
2.94 %	مقبول	11. اختيار أنشطة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات لتدعيم تحقيق الأهداف.	
1.47 %	ضعيف	12. نشر الأنشطة الرقابية من خلال السياسات التي تؤسس لما هو متوقع.	
<b>5.88 %</b>		<b>مجموع وزن مكون الأنشطة الرقابية</b>	
2.94 %	مقبول	13. استعمال معلومات ذات جودة وذات صلة لتدعيم تحقيق الأهداف.	المعلومات والتواصل
2.94 %	مقبول	14. توفر التواصل الداخلي، الذي يتضمن الأهداف والمسؤوليات.	
1.47 %	ضعيف	15. التواصل مع الأطراف الخارجية بشأن المسائل المؤثرة على الرقابة الداخلية.	
<b>7.35 %</b>		<b>مجموع وزن مكون المعلومات والتواصل</b>	
00 %	منعدم	16. التقييم المستمر و/أو الدوري للتأكد من وجود المكونات الخمسة.	المراقبة والمتابعة
00 %	منعدم	17. تقييم أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية.	
<b>00 %</b>		<b>مجموع وزن مكون المراقبة والمتابعة</b>	

المصدر: من إعداد الباحثين.

من الجدول السابق نلاحظ أن مجموع وزن مكون البيئة الرقابية بنسبة 16.17 %، وهو ما يمثل مستوى متوسط بالمقارنة بالمجموع الكامل لوزن المكون الأول (البيئة الرقابية) 29.41 %، حيث أن الشركة حققت نسبا جيدة في ما يتعلق الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية والمساءلة الفردية على مسؤوليات الرقابة الداخلية، وكانت نسب استقلالية مجلس الإدارة عن الإدارة التنفيذية والتزام الشركة بتوظيف وتطوير والاحتفاظ بالكفاءات الفردية مقبولة، في حين أن نسبة تأسيس الإدارة التنفيذية للهيكل التنظيمي وقنوات الاتصال ضعيفا؛ ومما سبق نجد أن مكون الرقابية كان تأثيره متوسطا في الشركة محل الدراسة، مما يستدعي جهودا أكبر من الملاك ومجلس الإدارة؛ في ما يتعلق بمكون تقدير المخاطر، فقد حقق نسبة 11.76 % وهي نسبة مقبولة، حيث أن الشركة تأخذ بعين الاعتبار الاحتمال والتلاعب المحتمل ضمن المخاطر بشكل جيد، في ما كان تحديد الأهداف وتحديد وتحليل المخاطر مقبولا، أما تحديد وتقدير التغيرات التي لها تأثير جوهري على نظام الرقابة الداخلية فكان ضعيفا؛ ورغم أن النسبة كانت معقولة إلا أن عملية تقدير المخاطر والتأثير المتوقع لها تحتاج إلى جهد أكبر لنجاح نظام الرقابة الداخلية بالشركة؛ في حين أن مكون الأنشطة الرقابية حقق نسبة 5.88 % وهي نسبة ضعيفة بالمقارنة مع المجموع الكلي للمكون (17.65 %)، فقد كان اختيار أنشطة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات مقبولا، بينما اختيار الأنشطة الرقابية التي تساهم في تقليل المخاطر ونشر هذه الأنشطة والسياسات والإجراءات المتعلقة بها كان ضعيفا؛ وباعتبار أن الأنشطة الرقابية تمثل الجانب العملي لنظام الرقابة الداخلية حسب نموذج COSO، فيمكننا القول أن الجانب التطبيقي للرقابة في الشركة يحتاج إلى تطوير في كل المستويات؛ بالنسبة لمكون المعلومات والتواصل فكانت نسبته 7.35 %، وهو مؤشر متوسط إلى ضعيف، فرغم أن الشركة تستعمل معلومات ذات جودة وتوفر التواصل الداخلي بشكل مقبول، إلا أن ما يعاب عليها أن التواصل مع الأطراف الخارجية بشأن المسائل المؤثرة على الرقابة الداخلية كان ضعيفا؛ في حين أن مجموع وزن مكون المراقبة والمتابعة منعدم 00 %، وهو ما يدل على غياب دور الإدارة ومصلحة التدقيق الداخلي في التقييم والمتابعة، وهو ما يؤدي إلى غياب التغذية العكسية وبالتالي التأثير على استمرار تطوير وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

#### 3.4.IV- المقارنة بين مؤشرات الشركتين:

##### الجدول (5): مقارنة بين مؤشرات الشركتين

مكونات النموذج	الشركة 1	الشركة 2	النسب المعيارية
البيئة الرقابية	20.58 %	16.17 %	29.41 %
تقدير المخاطر	5.88 %	11.76 %	23,53 %
الأنشطة الرقابية	2.94 %	5.88 %	17.65 %
المعلومات والتواصل	1.47 %	7.35 %	17.65 %
المراقبة والمتابعة	00 %	00 %	11.76 %
المجموع	30.87 %	41.16 %	100 %

المصدر: من إعداد الباحثين.

من الجدول السابق نلاحظ أن الشركة الثانية حققت نسبة 41.16 % وهي نسبة متوسطة، فيما كانت نسبة الشركة الأولى 30.87 % وهي نسبة ضعيفة نسبيا، وعليه فإن مؤشرات الشركة الثانية أحسن من الشركة الأولى حسب نموذج COSO؛ مكون البيئة الرقابية للشركة الأولى جيد وأفضل من الشركة الثانية والذي يعتبر مقبولا، وهو ما يدل على تفوق الشركة الأولى فيما يتعلق بالبيئة، حيث لأن المالكين ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق في الشركة الأولى يصنعون بيئة رقابية أحسن؛ رغم تفوق الشركة الأولى في البيئة الرقابية، إلا أننا نجد أنها ضعيفة في الأنشطة الرقابية، المعلومات والتواصل والمراقبة والمتابعة بالمقارنة بالشركة الثانية، يجب عدم إغفال أن نسب هذه المكونات الثلاثة ضعيفة بالنسبة للشركتين، إلا أن الشركة الثانية تقترب من المتوسط أما الشركة الأولى فنسبها تثبت ضعفها؛ وهذا رغم تفوق الشركة الأولى في ما يتعلق بالبيئة الرقابية، إلا أن الظاهر أن الشركة الثانية لا تخطط للعملية الرقابية بشكل جيد تماما، فلو تحقق للشركة الثانية بيئة رقابية أفضل لكان تقييمها أحسن بكثير، أما الشركة الأولى ورغم بيئتها الرقابية الجيدة فمؤشراتها الباقية ضعيفة، وهو ما يعزى في نظرنا لضعف التخطيط وتقدير المخاطر؛

## تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على ضوء نموذج COSO – دراسة تطبيقية

بالنسبة لمكون المراقبة والمتابعة فهو منعدم لدى الشركتين، وهو مؤشر سلبي تماما، باعتبار أن ضعف هذا المكون يثبت ضعف الإدارة ومصالحة التدقيق الداخلي في تقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية، وهو ما يؤثر على التغذية العكسية للنموذج وبنياً بصعوبة تطوير النموذج لدى الشركتين.

### V- الخلاصة :

جاءت هذه الدراسة بنظرة تقييمية لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية بالاعتماد على نموذج COSO باعتباره النموذج الأكثر استخداماً وقبولاً في العالم والطريقة المثلى لتصميم وتطبيق نظم الرقابة الداخلية المعتمدة من قبل عديد الهيئات الدولية ؛ حيث قمنا بعرض وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت نفس موضوع بحثنا في الجزائر بالإضافة لعرض مع الشرح لمكونات نموذج COSO ومختلف البنود الرقابية التي يعتمد عليها لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وأتبعنا الجانب النظري بدراسة ميدانية لشركتين جزائريتين في محاولة منا لتقييم مدى تماثل أنظمة الرقابة الداخلية لديها مع النموذج المذكور وهو ما سمح لنا بتأكيد الفرضية البحثية التي انطلقنا والتي مفادها أن جودة نظم الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية لا ترتقي للمستوى المقبول.

ومن خلال دراستنا توصلنا إلى العديد من النتائج 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 (السردي) للشركات أو في شقها الإداري لضمان تحقيق الأهداف التشغيلية والإستراتيجية وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح الخارجية أو الداخلية، وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها الدراسات السابقة ؛
- نموذج COSO من أهم النماذج المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية، فهو واسع الانتشار في العالم ويلقى القبول لدى الشركات والهيئات المهنية على نطاق واسع وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها الدراسات السابقة ؛
- نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية محل الدراسة ضعيفة نسبياً، خاصة من حيث تقدير المخاطر والتخطيط للعملية الرقابية، وكذا التواصل الداخلي والخارجي (خاصة مع مدقق الحسابات وأطراف الحكومة)، وهذه النتيجة جاءت متفاوتة بين الدراسات السابقة التي قمنا بتحليلها إذ لم نصل لنفس الترتيب الخاص بمكونات نموذج COSO على مستوى الشركات الجزائرية محل الدراسة ؛
- توافق بعض مبادئ نموذج COSO مع الإجراءات الرقابية المعتمدة في الشركات محل الدراسة لا يعني ولا يؤكد تبنيتها لهذا النموذج، فالتوافق هنا عبارة عن اشتراك وتشابه في الإجراء الرقابي فقط لأن الشركتين حسب تأكيد محافظ الحسابات لم يستهدفا ولم يكن ضمن مشروعيهما تبني هذا النموذج، وهي نتيجة بحثية استغرقت بها دراستنا عن الدراسات السابقة.

كما يمكن اقتراح التوصيات التالية انطلاقاً من دراستنا الميدانية:

- تبني نموذج (COSO) لنظام الرقابة الداخلية باعتباره يلقي القبول الدولي ويضمن مستويات مرتفعة من الفاعلية وخاصة بعد تعديله سنة 2013 ؛
- تفعيل التعاون بين الأكاديميين والمهنيين كطرفين يمثلان بيئة المال والأعمال بما يخدم مصلحة الاقتصاد، وهو المفقود في الجزائر؛
- تحديث المناهج الجامعية بإقرار مقاييس تعنى بنظم الرقابة الداخلية بشكل مستقل عن مقياس التدقيق والخروج عن الفكرة الخاطئة للتركيز على الجانب المحاسبي فقط لهذه النظم بل تدريس شقها الإداري لطلبة إدارة الأعمال ؛
- على الشركات الجزائرية الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، خاصة على مستوى التخطيط السليم لإجراءات الرقابة وخلق دورة متكاملة تعنى بالتواصل والتقييم وتصحيح المسار (التغذية العكسية)؛
- ضرورة أن تكون البيئة الرقابية في المؤسسات الجزائرية (ملاك، مجلس إدارة، مصلحة التدقيق، مساهمين) مساعدة للرقابة السلمية ولها دور في التقييم المستمر لها لمحاولة تطويرها ؛

بالرغم من النتائج المتوصل إليها والمساهمة العلمية إلا أن هذه الدراسة تبقى تخضع لبعض الحدود الناتجة من جهة نظراً لطبيعة البحث العلمي بالجزائر وعلاقته بالواقع الميداني، إذ ويهدف الحصول على بيانات ذات موثوقية اعتمدنا على دراسة تطبيقية بإسقاط موضوع الدراسة على شركتين جزائريتين وهو رقم غير كاف، فقد كان أملنا التوسع فيها لو لا صعوبة الأمر ورفض الكثير من محافظي الحسابات التواصل معنا وأخذ مطلبنا على محمل الجد بحجة السر المهني للعملاء، هذه السلبية ستكون آفاق للبحوث مستقبلية لمحاولة التوسع في عينة البحث ولكن مع الحفاظ على طريقة البحث وعدم استعمال الدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان فهذا لم يكن بعيداً ولا صعباً علينا ولكن لتجنب تمييز إدارة الشركة في حالة كانت هي المستجوبة وتجنب الحكم الشخصي لمحافظ الحسابات. كما يمكننا التنويه إلى إمكانية تحقيق مساهمة علمية كبيرة في حالة الاحتفاظ بنفس إشكالية هذه الدراسة أو حتى إشكاليات الدراسات السابقة ولكن مع استعمال السبع وسبعين (77) نقطة تركيز رقابية (Points Focus) التي يتكون منها 17 مبدأ رقابي وليس الاكتفاء بالمكونات والمبادئ فقط.

- الإحالات والمراجع:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. القانون 10-01. (29 جوان، 2010). *مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد*. الجريدة الرسمية رقم 42، الصادرة في 11 جويلية 2010.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. القانون رقم 07-11. (25 نوفمبر، 2007). *النظام المحاسبي المالي*، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. الأمر رقم 03-11. (26 أوت 2003). *قانون النقد والقرض*. الجريدة الرسمية رقم 52، الصادرة في 27 أوت 2003.
4. محيوت نسيم (2020)، دراسة أثر الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة ميناء الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة. جامعة الجزائر 3. الجزائر.
5. كبلوتي حمزة وشيخي بلال (2021). مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO1- دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الداخليين بالمؤسسات المساهمة بولاية عنابة. مجلة مجاميع المعرفة. المجلد 07 (العدد 01 مكرر). الجزائر: المركز الجامعي بتيندوف. ص ص 409-427.
6. هوان بوعبد الله وشاعة عبد القادر (2020). مدى إدراك المؤسسات الفندقية بمستغام بأهمية الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO في تحسين الأداء التشغيلي - دراسة تحليلية. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا. المجلد 16 (العدد 24). الجزائر: جامعة الشلف. ص ص 233-248.
7. نوال كنفوس وحكيم ملياني (2019). مدى اعتماد الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات الجزائرية - دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات بولاية سطيف. مجلة الباحث الاقتصادي. المجلد 19 (العدد 11 مكرر). الجزائر: جامعة سكيكدة. ص ص 283-303.
8. AICPA a. (1972). **Statements on Auditing Standards**. Retrieved July 11, 2013, from: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00110.pdf>
9. Arens, A., Lder, R., & Easley, M. (2014). **Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach** (15 ed.). New Jersey: Pearson Education, Inc.
10. COSO. (2013). **Internal Control-Integrated Framework**, Executive Summary.
11. E. Rittenberg, L. (2013). **The COSO 2013: a Reflection of the Times**. Internal Auditor Journal, LXX.
12. E. Rittenberg, L., M. Johenston, K., & Audre. (2011). **Auditing: A Business Risk Approach**. Mason: South-Western.
13. ISACA. (2012). **COBIT 5 : A Business Framework for the Governance and Management of Enterprise IT**.
14. Pathak, J., & R. Lind, M. (2003). **Audit Risk, Complex technology & Auditing Processes. The EDP Audit, Control, and Security Newsletter**, 31 (05).
15. PCAOB. (2006). **An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated With an Audit of Financial Statements**. Auditing Standard N° 05.
16. Protiviti. (2013). **The Updated COSO Internal Control Framework**. Retrieved May 31, 2016, from: [https://www.protiviti.com/sites/default/files/united\\_states/insights/updated-coso-internal-control-framework-faqs-third-edition-protiviti.pdf](https://www.protiviti.com/sites/default/files/united_states/insights/updated-coso-internal-control-framework-faqs-third-edition-protiviti.pdf)
17. Section 404, (2002). **Sarbanes-Oxley Act**. Congress of USA.