

مدى اعتماد الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات الجزائرية -دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات بولاية سطيف-

**The Extent of Adoption of the Internal Control According to COSO Framework in the Algerian companies- A Field Study on a Group of Companies in Setif-**

أ. نوال كفوس<sup>1</sup>، أ.د. حكيم ملياني<sup>2</sup>

**Naouel KEFFOUS<sup>1</sup>, Hakim MELIANI<sup>2</sup>**

[nkeffous@yahoo.com](mailto:nkeffous@yahoo.com) 1، الجزائر - سطيف

[meliani58@yahoo.fr](mailto:meliani58@yahoo.fr) 2، الجزائر - سطيف

تاريخ الاستلام: 2019/02/28 تاريخ القبول: 2019/06/12 تاريخ النشر: 2019/06/28

© 2019 Economic Researcher Review. All rights reserved. This article is published under the Creative Commons Attribution 4.0 International License.

**المخلص:**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد الشركات الجزائرية على إطار لجنة المنظمات الراعية للرقابة الداخلية المعروف بإطار لجنة COSO في بناء أنظمتها الرقابية، وتحديد مدى توافر مكونات النظام وفق هذا النموذج. لتحقيق هذه الأهداف تم تصميم استبيان وتوزيعه على 16 شركة صناعية ناشطة بولاية سطيف. بينت نتائج الدراسة أن المتطلبات الأساسية لتطبيق الرقابة الداخلية قد توافرت في الشركات التي شملتها الدراسة.

**الكلمات المفتاحية:** الرقابة الداخلية؛ لجنة المنظمات الراعية؛ مكونات النظام؛ الشركات الجزائرية.

**تصنيف JEL: M42**

**Abstract :**

The study aimed to investigate the extent of adoption of the internal control in accordance with Committee of sponsoring organization (COSO) framework by the Algerian companies, and to determine the existence of the system components. A questionnaire was designed and distributed to 16 industrial companies in setif. The results showed that the basic requirements for applying the internal control were available.

**Key words:** Internal control; Committee of sponsoring organization; system components; Algerian companies.

**JEL classification codes:** M42

## 1. مقدمة:

مع ازدياد حالات الإفلاس للعديد من الشركات في السنوات الأخيرة وحدوث فضيحة شركة ENRON للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد أبدت عدة جهات مهنية دولية اهتماما كبيرا بأنظمة الرقابة الداخلية وأصدرت عدة نشرات وتقارير بهدف وضع نماذج تساعد الشركات على تصميم أنظمة فعالة للرقابة الداخلية.

ومن أهم تلك التقارير تقرير لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي Committee Of Sponsoring Organization (COSO)، والمعنون بالإطار المتكامل للرقابة الداخلية. وعلى الرغم من أن استخدام إطار COSO لا يعد مطلباً أساسياً للرقابة الداخلية فقد آثرت العديد من الشركات الرائدة إلى استخدامه باعتباره من أفضل الممارسات، وبناء على ما سبق فإنه يمكن بلورة إشكالية البحث في السؤال التالي: ما مدى اعتماد الشركات الجزائرية على الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق نموذج COSO في بناء أنظمتها الرقابية؟

ويتفرع من هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما مدى توافر عنصر البيئة الرقابية كأحد المتطلبات الأساسية للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات المبحوثة؟
- 2- ما مدى توافر عنصر تقييم المخاطر كأحد المتطلبات الأساسية للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات المبحوثة؟
- 3- ما مدى توافر عنصر الأنشطة الرقابية كأحد المتطلبات الأساسية للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات المبحوثة؟
- 4- ما مدى توافر عنصر المعلومات والاتصال كأحد المتطلبات الأساسية للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات المبحوثة؟
- 5- ما مدى توافر عنصر المتابعة كأحد المتطلبات الأساسية للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات المبحوثة؟

فرضيات الدراسة: يمكن صياغة الفرضية الرئيسية التالية: لا تعتمد الشركات الجزائرية على الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق نموذج COSO في بناء أنظمتها الرقابية.

من هذه الفرضية سوف تتفرع خمس فرضيات فرعية كما يلي:

**H01:** لا يتوافر عنصر البيئة الرقابية كأحد المتطلبات الأساسية للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات المبحوثة.

**H02:** لا يتوافر عنصر تقييم المخاطر باعتباره أحد المتطلبات الأساسية للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات المبحوثة.

**H03:** لا يتوافر عنصر الأنشطة الرقابية باعتباره أحد المتطلبات الأساسية للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات المبحوثة.

**H04:** لا يتوافر عنصر المعلومات والاتصال باعتباره أحد المتطلبات الأساسية للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات المبحوثة.

**H05:** لا يتوافر عنصر المتابعة باعتباره أحد المتطلبات الأساسية للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات المبحوثة.

**أهداف الدراسة:** تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تسليط الضوء على الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة COSO .
- التعرف على مدى تطبيق الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة COSO في بيئة الأعمال الجزائرية.

**أهمية الدراسة:** شهد موضوع الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل الباحثين والدارسين نتيجة الدور الذي يلعبه وجود هذا النظام في تحقيق الأداء الفعال في الشركات، وتتجلى أهمية الدراسة من الحاجة الملحة إلى زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومواكبته للتطورات الحالية. وفي هذا السياق فإن الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق نموذج COSO من شأنه أن يساهم في تطوير وتحسين فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات ومواجهة التحديات والتغيرات في بيئة الأعمال.

**الدراسات السابقة:**

- 1- دراسة (البواب، 2015) بعنوان: دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي- دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين": هدفت الدراسة إلى التعرف على دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي، شمل مجتمع الدراسة المحاسبين القانونيين العاملين في

مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن، حيث تم توزيع 71 استبيان استرجع منها 65، وقد تم تحليل البيانات بواسطة الحزمة الإحصائية SPSS واختبار الفرضيات باستخدام T-test. خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن وجود أنظمة رقابة داخلية فعالة يساعد المدقق الخارجي على أداء مهمته.

**2- دراسة (الدوغجي والخيرو، 2013) بعنوان: تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO:** هدفت الدراسة إلى البحث في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO وذلك من خلال التعرف على مدى توافر مكونات النظام، ومن ثم إمكانية تحسين فاعلية كل مكون. كما تم التطرق إلى نموذج COSO ومدى مواءمته للبيئة العراقية. بينت النتائج أن متطلبات تطبيق بعض الآليات والمتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ولجنة التعيينات متوافرة من خلال ما توفره مواد قانون الشركات، الأمر الذي من شأنه أن يساهم في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته.

**3- دراسة (جبر، 2011) بعنوان تطوير عملية الرقابة الداخلية الشرعية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم لجنة المؤسسات الراعية COSO:** مع ظهور وانتشار المصارف الإسلامية التي تقوم تعاملاتها على أساس الالتزام الكامل بأحكام الشريعة الإسلامية والبعد عن المحظورات الشرعية، فقد تم استحداث نظام الرقابة الشرعية ليتطور هذا النظام في الآونة الأخيرة للحكم على مدى سلامة العمليات من الناحيتين الفنية والشرعية وتم تسميته نظام الرقابة الداخلية الشرعية. وقد هدفت الدراسة إلى لفت الانتباه إلى ضرورة استخدام أساليب حديثة في الرقابة الداخلية بما يساهم في تطوير عملية الرقابة الداخلية الشرعية في المصارف الإسلامية، والإطار المقترح هو إطار لجنة COSO.

## 2. المحور الأول: الجانب النظري للدراسة:

### 1.2. الرقابة الداخلية وفق إطار تقرير لجنة COSO

**1.1.2 تعريف لجنة المنظمات الراعية COSO:** بسبب عدم وضوح ماهية الرقابة الداخلية بالنظر إلى تعدد الجهات التي تستخدم هذا المصطلح، ونتيجة لعدم وجود معايير محددة عند تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، هذه الأسباب اقتضت من المعاهد المهنية والأكاديمية في الولايات المتحدة الأمريكية إجراء دراسة شاملة تشكل إطارا مفاهيميا للرقابة الداخلية وتكون أساسا

تعتمد عليه مختلف الشركات عند تقييمها لنظام الرقابة الداخلية المطبق لديها. وفي سنة 1985 شكلت لجنة لهذه الغاية مكونة من المعاهد المهنية الأمريكية أطلق عليها اسم Committee of Sponsoring Organization COSO. وتعتبر لجنة المنظمات الراعية COSO إحدى اللجان المنبثقة عن لجنة تريداوي Treadway بهدف دعم اللجنة الوطنية المعنية بالتقارير المالية الاحتمالية. وهي لجنة غير ربحية تضم أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال التدقيق والرقابة والمحاسبة وهي؛ معهد المدققين الداخليين، معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، جمعية المحاسبة الأمريكية، معهد المحاسبين الإداريين، ومعهد المحللين الماليين.

**2.1.2 تعريف COSO للرقابة الداخلية:** صدر تقرير لجنة COSO في سبتمبر 1992، وقد لاقى هذا التقرير اعترافا وقبولاً واسعاً كـمعيار نافع ومفيد (الدويري، 2005، ص195). عرف التقرير الرقابة الداخلية بأنها عمليات تتأثر بمجلس الإدارة، والإدارة، والأفراد الآخرين في الشركة، يتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول حول تحقيق أهداف الشركة في النواحي التالية؛ الاعتماد على القوائم المالية، التحقق من كفاءة وفعالية العمليات، التحقق من الالتزام بالقوانين والأنظمة ( Committee of Sponsoring Organization of Treadway (Commission, 2013, p3).

ويلاحظ أن التعريف ركز على تأثير الأفراد في مختلف المستويات الإدارية على الرقابة الداخلية باعتبارها تحتاج إلى العنصر البشري للقيام بتصميمها وتنفيذها، واستخدام عبارة عمليات ما يعني أن الرقابة الداخلية ليست حدثاً أو ظرف معين، وإنما هي سلسلة الأعمال التي تتخلل أنشطة الشركة (Steinberg and Faulk, 1991)، إضافة إلى استخدام عبارة تأكيد معقول بدلا من عبارة تأكيد مطلق الأمر الذي يشير إلى محدودية نظام الرقابة الداخلية.

كما تعرف الرقابة الداخلية بأنها مجموعة أنظمة الرقابة التي أنشأها المديرون لتسيير نشاط الشركة بطريقة منظمة، ولضمان صيانة وسلامة أصولها، وضمان موثوقية تدفقات المعلومات. ولا يقتصر مفهوم الرقابة الداخلية على الجوانب المحاسبية والمالية فقط، ولكنه يشمل أيضا الضوابط الرقابية الهادفة إلى تحسين الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسة الإستراتيجية للشركة.

(Pigé, 2009, p10)

**2.2 أنواع الرقابة الداخلية:** يتحقق نظام الرقابة الداخلية من خلال تفاعل مجموعة النظم المحاسبية والإدارية في الشركة، ما يعني أن النظام ليس كائنا قائما بذاته، وإنما هو محصلة أو دالة لمجموعة النظم الإدارية والمحاسبية والتي تشمل:

**1.2.2 الرقابة الداخلية المحاسبية:** تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول الشركة. (طواهر وصديقي، 2005، ص 89). وتقع مسؤولية إنشاء نظام سليم للرقابة الداخلية المحاسبية على عاتق الإدارة المالية بالشركة. (صبح، 1999، 174)

**2.2.2 الرقابة الداخلية الإدارية:** تتمثل في كافة الإجراءات والأساليب والطرق التي تهدف إلى التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية والالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة. (علي وشحاتة، 2006، ص 59). وترتبط معظم أساليب الرقابة الإدارية بأقسام التشغيل الأساسية وتتركز فيها وليس في قسم الإدارة المالية، نظرا لعدم ارتباط هذه الأساليب بطريقة مباشرة بالسجلات المحاسبية.

**3.2.2 الضبط الداخلي:** يرى البعض جعل الضبط الداخلي قسما مستقلا عن الرقابة المحاسبية والإدارية، فكثيرا ما يجري استخدام اصطلاح الضبط الداخلي والرقابة الداخلية للدلالة على نفس المفهوم، إلا أنهما في الواقع مختلفان في المفهوم والدلالة (القبج، 2002، ص 44). فالرقابة الداخلية هي الإطار العام للإجراءات المستخدمة في مجال الرقابة على النشاط داخل الشركة، في حين أن الضبط الداخلي يمثل جزءا من مجموعة الإجراءات التي تشملها الرقابة الداخلية. ويشمل الضبط الداخلي الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول الشركة من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال. (ديري، 2011، ص 189)

**3.2 النسخة المحدثة من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية:** رغم الانتشار الواسع الذي حققه تقرير لجنة COSO الصادر سنة 1992 على المستوى العالمي، إلا أنه وجهت له بعض الانتقادات باعتباره قد يكون إطار عمل مناسب للشركات الكبيرة ولكنه غير ملائم للشركات الصغيرة، إضافة إلى عدم اعترافه بتكنولوجيا المعلومات كأحد عناصر الرقابة الرئيسية (Amudo

(and Inanga, 2009, p126). وفي ظل هذه الانتقادات، وتماشيا مع التغييرات في بيئة الأعمال خلال 20 سنة الأخيرة، أصدرت لجنة المنظمات الراعية الأمريكية COSO النسخة المعدلة من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية في 14 ماي 2013. ومن أبرز التعديلات التي أدخلت عليه فهي تحديد 17 مبدأ تدعم المكونات الخمسة للرقابة الداخلية، والتي كانت كمفاهيم أساسية ضمنية في إطار 1992.

**4.2 مكونات الرقابة الداخلية وفق تقرير COSO:** رغم وجود تباين بين أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات لاختلاف الحجم، وطبيعة النشاط، والعمليات وغيرها من العوامل الأخرى، فهناك مجموعة عناصر تتحكم في فاعلية أنظمة الرقابة في أية شركة (البكوع وأحمد، 2012، ص177). وتضمن تقرير لجنة COSO خمس مكونات تمثل الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية؛ البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصال، والمتابعة (Arens et al, 2008, p294).

### جدول 1. الرقابة الداخلية وفق إطار COSO – المكونات والمبادئ

المقومات	التعريف	المبادئ
البيئة الرقابية	تعد بمثابة أساس الرقابة الداخلية والقاعدة التي توفر الانضباط لهذا النظام. وتتضمن مجموعة المعايير والعمليات والهيكل التي توفر الأساس لتنفيذ الرقابة في الشركة	1- الالتزام بالنزاهة والأخلاقيات 2- الإشراف على الرقابة الداخلية من قبل مجلس إدارة مستقل عن الإدارة 3- وضع الإدارة وبإشراف من المجلس، الهيكل وخطوط عرض التقارير، والسلطات والمسؤوليات المناسبة سعيا إلى تحقيق الأهداف 4- الالتزام بجذب وتطوير والاحتفاظ بأفراد أكفاء 5- مساءلة الأفراد حول مسؤولياتهم عن الرقابة الداخلية.

6- تحديد الأهداف بشكل واضح وكاف للتمكين من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف. 7- تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف كأساس لتحديد كيفية إدارتها. 8- الأخذ بعين الاعتبار لاحتمالات الغش أو الاحتيال في تقييم مخاطر تحقيق الأهداف. 9- تحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية.	عملية ديناميكية ومتكررة لتحديد وتقييم مخاطر تحقيق الأهداف	تقييم المخاطر
10- اختيار وتطوير أنشطة للرقابة تساهم في التخفيف من حدة المخاطر إلى مستويات مقبولة 11- اختبار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف 12- نشر الأنشطة الرقابية من خلال السياسات Procedures and Policies والإجراءات	السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات والتصرفات اللازمة لمواجهة المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف	الأنشطة الرقابية
13- استخدام معلومات ملائمة وذات جودة	تعتبر المعلومات جزء	

**The Extent of Adoption of the Internal Control According to COSO [...]**

<p>لدعم عمل الرقابة الداخلية</p> <p>14- توصيل المعلومات داخليا، بما في ذلك أهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية لدعم أداء الرقابة الداخلية</p> <p>15- التواصل مع الأطراف الخارجية حول المسائل التي من شأنها التأثير على أداء الرقابة الداخلية.</p>	<p>أساسي من عملية الرقابة، وضرورة كي تقوم الإدارة بتنفيذ مسؤوليات الرقابة الداخلية دعما لتحقيق أهدافها.</p>	<p><b>المعلومات والاتصال</b></p>
<p>16- اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة أو المنفصلة أو كلاهما للتأكد من وجود وأداء مكونات الرقابة الداخلية</p> <p>17- تقييم أوجه قصور الرقابة الداخلية وإصلاحها في الوقت المناسب للأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة.</p>	<p>هي عملية الغرض منها تقييم نوعية وجودة أداء نظام الرقابة الداخلية، وتتم هذه العملية من خلال المراقبة المستمرة التي تتم في سياق العمليات أو التقييمات الدورية المنفصلة أو المزج بينهما.</p>	<p><b>المتابعة</b></p>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission (2013), **Internal Control- Integrated Framework Executive Summary**, pp 4-7, [www.coso.org](http://www.coso.org).

### 3. المحور الثاني: الجانب التطبيقي

**1.3 المنهج المتبع:** تبنت الدراسة منهجية البحث الوصفي والميداني التحليلي، فعلى صعيد البحث الوصفي تم الاطلاع على البحوث النظرية والميدانية من أجل بلورة الأسس التي يقوم عليها الإطار النظري. أما على صعيد البحث الميداني التحليلي فقد تم توزيع استبيان لجمع البيانات اللازمة وتحليلها بهدف تقييم مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية.

**2.3 مجتمع الدراسة وعينتها:** يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية العاملة بولاية سطيف والتي يوجد لديها أقسام للتدقيق الداخلي، سواء التابعة للقطاع العام أو الخاص. أما عينة الدراسة فقد شملت 16 شركة صناعية، حيث تم توزيع 16 استبياناً على المدققين الداخليين بهذه الشركات وبمعدل استبيان واحد لكل شركة، واسترجعت جميعاً.

**3.3 أداة الدراسة:** تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الميدانية المتعلقة بالدراسة وتحليلها، والذي تم صياغته على أساس متغيرات الدراسة وفرضياتها. تضمن الاستبيان جزأين، خصص الأول منه للبيانات الشخصية للمدققين الداخليين حول التخصص، والمؤهل العلمي، والخبرة. أما الجزء الثاني فيتضمن أسئلة حول مدى توافر مقومات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في شركات عينة الدراسة. واعتمد الباحثان على مقياس ليكرت الخماسي لتحديد الإجابات.

**4.3 صدق أداة الدراسة وثباتها:** عمل الباحثان على دراسة صدق الاستبيان من خلال عرضه على مجموعة من المحكمين من أساتذة مختصين في مجال المحاسبة والتدقيق والإحصاء بجامعة فرحات عباس، وبعض محافظي الحسابات بالولاية. أما بالنسبة لثبات الأداة فقد تم اعتماد معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ للتعرف على مدى اتصاف عبارات الاستبيان بالتناسق، والجدول الموالي يوضح النتائج.

جدول 2. معاملات الثبات لأبعاد الاستبيان

معامل ألفا	عدد الفقرات	محتوى البعد
0.930	13	البيئة الرقابية
0.870	11	تقييم المخاطر
0.905	13	الأنشطة الرقابية
0.935	11	المعلومات والاتصال
0.944	13	المتابعة
<b>0.976</b>	<b>61</b>	الدرجة الكلية لتوفر مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة

المصدر: مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم 2 أن قيمة ألفا للدرجة الكلية لتوفر مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة بلغ 0.976 وهي قيمة مرتفعة. كما تراوحت معاملات ألفا كرونباخ لمقومات الرقابة الداخلية منفردة بين 0.870 لبعد تقييم المخاطر و0.944 لبعد المتابعة وهي جميعا مرتفعة. وتعتبر مقبولة لأغراض الدراسة حيث أنها تزيد عن القيمة المقبولة لمثل هذه الدراسة 0.60، والتي تمثل الحد الأدنى للحكم على مدى وجود اتساق بين عبارات الاستبيان. ما يؤكد أن الاستبيان يتميز بدرجة عالية من الثبات، ومن ثم إمكانية الاعتماد عليه كأداة للقيام بالتحليل من أجل اختبار الفرضيات.

### 5.3 تحليل بيانات الدراسة ومناقشة النتائج.

#### 1.5.3 خصائص مفردات الدراسة:

جدول 3. توزيع المدققين الداخليين حسب المؤهل العلمي، التخصص، والخبرة

المؤهل العلمي	العدد	%	التخصص	العدد	%	الخبرة	العدد	%
دكتوراه	0	0	محاسبة	7	43.75	أقل من 5	3	18.75
ماجستير	2	12.5	مالية	2	12.5	من 5 - 10	4	25
ليسانس	8	50	إدارة أعمال	2	12.5	من 10 - 15	2	12.5
أخرى	6	37.5	أخرى	5	31.25	15 فأكثر	7	43.75
المجموع	16	100	المجموع	16	100	المجموع	16	100

المصدر: مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم 3 أن ما نسبته 50% من المجيبين هم من حملة شهادة الليسانس، وأن 43.75% منهم ينتمون إلى تخصص المحاسبة، وهذا يعكس تمتع المجيبين بمستوى مناسب من التأهيل العلمي وامتلاكهم لخلفية محاسبية تساعدهم على فهم الأسئلة المطروحة والإجابة عليها بكل موضوعية، كما يعكس اهتمام إدارات الشركات التي شملتها الدراسة بتوظيف الأفراد ذوي التأهيل العلمي المناسب لشغل الوظائف الإدارية.

كما يظهر الجدول أن الغالبية العظمى للمجيبين عن الأسئلة يمتلكون خبرات طويلة في مجال التدقيق الداخلي تزيد عن 5 سنوات حيث بلغ عددهم 13 وهم يمثلون 81.25%، ويعد

هذا مؤشرا إيجابيا على قدرة الباحثين العلمية والعملية على فهم مضمون الأسئلة ومن ثم الإجابة عنها بموضوعية. ومن شأن النتائج المعروضة في الجدول أعلاه زيادة درجة مصداقية الإجابات المقدمة وإمكانية الاعتماد عليها لدعم نتائج الدراسة.

**2.5.3 اختبار الفرضيات:** بهدف اختبار فرضيات الدراسة والوقوف على نتائجها فقد تم استخدام اختبار T للعينات الواحدة، حيث يتم مقارنة المتوسط الحسابي مع نقطة القطع 3 والتي تمثل منتصف تدرج سلم الإجابة الخماسي في الاستبيان. وقاعدة القرار إذا كان المتوسط أكبر من 3 ومستوى الدلالة أقل من 0.05 فإننا نرفض الفرضية الصفرية. ولمعرفة درجة توافر مقومات الرقابة الداخلية في شركات عينة الدراسة فقد تم تحديد 3 فئات كما يلي:

- ضعيفة: المتوسط الحسابي من 1 إلى أقل من 2.33؛

- متوسطة: المتوسط الحسابي يتراوح بين 2.33 - 3.66؛

- مرتفعة: المتوسط الحسابي من 3.67 إلى 5.

أولا: - اختبار الفرضيات الفرعية:

1- الفرضية الفرعية الأولى  $H_{01}$ :

الجدول 4. نتائج تحليل بعد البيئة الرقابية

البيان	ترتيب الفقرات	المتوسط	الانحراف	قيمة T	مستوى الدلالة	درجة التوافر
الحد الأدنى	3	3.25	0.68	19.03	0.000	متوسطة
الحد الأعلى	1	4	0.73	21.91	0.000	مرتفعة
	2	4	0.73	21.91	0.000	مرتفعة
بعد البيئة الرقابية	1-13	3.56	0.61	23.30	0.000	متوسطة

المصدر: مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم 4 أن درجة توافر البيئة الرقابية كأحد مقومات الرقابة الداخلية الواردة في تقرير لجنة COSO في الشركات محل الدراسة كانت متوسطة، حيث بلغ متوسط هذا البعد بشكل عام 3.56 وبمقدار تشتت منخفض 0.61، أي هناك توافق في آراء الباحثين حول توفر المتطلبات الأساسية لتطبيق البيئة الرقابية في شركاتهم، وبمستوى دلالة أقل من 0.05 ما يعني

رفض الفرضية الفرعية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه تتوافر متطلبات البيئة الرقابية كأحد مقومات الرقابة الداخلية في الشركات المبحوثة وبدرجة متوسطة. وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات هذا البعد بين 4 للفقرتين 1 و 2 المتعلقةتين بإعطاء الشركة أهمية كبيرة للنزاهة والقيم الأخلاقية، وقيامها بمتابعة التزام الموظفين بالقوانين وقواعد السلوك المحددة على التوالي، و 3.25 للفقرة 3 المتعلقة بتناسب كفاءة الأفراد في هذه الشركات مع مسؤولياتهم. ما يعني أن الشركات تدرك جيدا بأن النزاهة والقيم الأخلاقية هي عناصر أساسية للبيئة الرقابية من شأنها التأثير على فاعلية تصميم وإدارة ومتابعة العناصر الأخرى المكونة للرقابة الداخلية، كما أنها تدرك بأن القيم الأخلاقية هي الإطار الأمثل لتدعيم الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها.

## 2- الفرضية الفرعية الثانية H02:

الجدول 5. نتائج تحليل بعد تقييم المخاطر

البيان	ترتيب الفقرات	المتوسط	الانحراف	قيمة T	مستوى الدلالة	درجة التوافر
الحد الأدنى	16	1.63	0.89	7.34	0.000	ضعيفة
الحد الأعلى	14	3.69	0.79	18.60	0.000	مرتفعة
بعد تقييم المخاطر	14-24	3.05	0.54	22.59	0.000	متوسطة

المصدر: مخرجات SPSS.

يظهر الجدول رقم 5 أن مستوى التزام شركات عينة الدراسة بتوفير متطلبات تقييم المخاطر باعتبارها أحد مقومات الرقابة الداخلية كان متوسطا، حيث بلغ متوسط الإجابات عن هذا البعد بشكل عام 3.05 وانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.54 وبمستوى دلالة أقل من 0.05، ما يعني رفض الفرضية الفرعية الثانية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها أن متطلبات تقييم المخاطر كأحد مقومات الرقابة الداخلية تتوافر في الشركات المبحوثة وبدرجة متوسطة. وكانت معظم متوسطات فقرات هذا البعد أعلى من المتوسط الفرضي 3 وجميع مستويات دلالتها أقل من 0.05، باستثناء الفقرة 16 التي تخص وجود قسم خاص لإدارة المخاطر ما

يعكس ضعف اهتمام شركات عينة الدراسة بتوفير مثل هذا القسم والتي يمكن تفسيرها بعدم إدراك الشركات لأهمية ذلك إضافة إلى ارتفاع تكاليف العملية.

### 3- الفرضية الفرعية الثالثة H03:

الجدول 6. نتائج تحليل بعد الأنشطة الرقابية

البيان	ترتيب الفقرات	المتوسط ط	الانحراف	قيمة T	مستوى الدلالة	درجة التوافر
الحد الأدنى	31	3.19	0.98	13.00	0.000	متوسطة
الحد الأعلى	36	3.94	0.99	15.78	0.000	مرتفعة
بعد الأنشطة الرقابية	37-25	3.57	0.60	23.75	0.000	متوسطة

المصدر: مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم 6 أن درجة توفر الأنشطة الرقابية في الشركات التي شملتها الدراسة كانت متوسطة، حيث قدر متوسط هذا البعد بشكل عام 3.57 وبمقدار تشتت منخفض بلغ 0.60 وبمستوى دلالة أقل من 0.05، ما يعني رفض الفرضية الثالثة وقبول الفرضية البديلة التي مفادها أن متطلبات الأنشطة الرقابية كأحد مقومات الرقابة الداخلية تتوافر في الشركات وبدرجة متوسطة. وحصلت الفقرة 36 المتعلقة باستخدام الشركات للمخازن والمستودعات المجهزة لحماية أصولها على أعلى متوسط حسابي بلغ 3.94، ما يعكس اهتمام هذه الشركات بالرقابة الداخلية المحاسبية بهدف حماية أصولها من السرقة والضياع. في حين حصلت الفقرة 31 المتعلقة بعمل الشركات على تحديد المسؤول عن الانحرافات على أقل متوسط وهذا يدعم النتيجة المتحصل عليها سابقا والتي بينت أن الشركات تنتهج سياسة مساءلة الأفراد حول مسؤولياتهم والمهام الموكلة إليهم بدرجة متوسطة.

**4- الفرضية الفرعية الرابعة H04:**

الجدول 7. نتائج تحليل بعد المعلومات والاتصال

البيان	ترتيب الفقرات	المتوسط	الانحراف	قيمة T	مستوى الدلالة	درجة التوافر
الحد الأدنى	38	3.44	0.63	21.86	0.000	متوسطة
الحد الأعلى	43	4.25	0.68	24.89	0.000	مرتفعة
بعد المعلومات والاتصال	48-38	3.76	0.60	25.15	0.000	مرتفعة

المصدر: مخرجات SPSS.

يبين الجدول 7 أن مستوى التزام الشركات بتوفير المعلومات والاتصال كان مرتفعاً، حيث بلغ متوسط الإجابات عن هذا البعد 3.76 وبتشتت منخفض بلغ 0.60 وبمستوى دلالة أقل من 0.05، ما يعني رفض الفرضية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها أن متطلبات المعلومات كأحد مقومات الرقابة الداخلية تتوافر في الشركات المبحوثة وبدرجة مرتفعة. كما أن جميع متوسطات فقرات هذا البعد كانت أكبر من 3 وجميع مستويات دلالتها أقل من 0.05، إذ حصلت الفقرة الخاصة باستخدام أجهزة الحاسوب والبرمجيات الخاصة في قسم المحاسبة، ما يعكس أن هذه الشركات تولي أهمية كبيرة لاستخدام تكنولوجيا المعلومات، الأمر الذي من شأنه أن يحقق الدقة والسرعة في معالجة العمليات.

**5- الفرضية الفرعية الخامسة H05:**

الجدول 8. نتائج تحليل بعد المتابعة

البيان	ترتيب الفقرات	المتوسط	الانحراف	قيمة T	مستوى الدلالة	درجة التوافر
الحد الأدنى	52	3.00	0.97	12.42	0.000	متوسطة
الحد الأعلى	49	4.06	1.06	15.29	0.000	مرتفعة
بعد المتابعة	61-49	3.68	0.68	21.50	0.000	مرتفعة

المصدر: مخرجات SPSS.

يظهر الجدول 8 أن الشركات محل الدراسة تلتزم بدرجة مرتفعة بتوفير متطلبات المتابعة الواردة في تقرير لجنة COSO، حيث بلغ متوسط هذا البعد بشكل عام 3.68 وبانحراف معياري 0.68 ومستوى دلالة أقل من 0.05، ما يعني رفض الفرضية الفرعية الخامسة وقبول الفرضية البديلة التي مفادها أن متطلبات المتابعة كأحد مقومات الرقابة الداخلية تتوافر في الشركات المبحوثة وبدرجة مرتفعة كذلك. كما كانت جميع متوسطات فقرات هذا البعد أكبر من 3، وحصلت الفقرة 49 المتعلقة بوجود قسم تدقيق داخلي كوحدة مستقلة في الهيكل التنظيمي على أعلى متوسط حيث بلغ 4.06، ما يعني إدراك هذه الشركات لأهمية التدقيق الداخلي باعتباره نوعا من الإجراءات الرقابية يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة الإجراءات الرقابية الأخرى. أما الفقرة 52 والمتعلقة بوجود عدد موظفين كافي في قسم التدقيق الداخلي لتنفيذ جميع عمليات التدقيق في الشركة فقد حصلت على أدنى متوسط.

ثانيا: اختبار الفرضية الرئيسية:

جدول 9. اختبار T لفحص توافر مقومات الرقابة الداخلية

المقومات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	مستوى الدلالة	الترتيب	درجة التوافر
البيئة الرقابية	3.56	0.61	23.30	0.000	الرابع	متوسطة
تقييم المخاطر	3.05	0.54	22.59	0.000	الخامس	متوسطة
الأنشطة الرقابية	3.57	0.60	23.75	0.000	الثالث	متوسطة
المعلومات والاتصال	3.76	0.60	25.15	0.000	الأول	مرتفعة
المتابعة	3.68	0.68	21.50	0.000	الثاني	مرتفعة
مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة	3.53	0.54	26.21	0.000	/	متوسطة

المصدر: مخرجات SPSS.

يظهر الجدول رقم 9 أن مستوى التزام الشركات التي شملتها الدراسة بولاية سطيف بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية مجتمعة حسب تقرير لجنة COSO كان متوسطا، حيث بلغ متوسط توفر هذه المتطلبات مجتمعة 3.53 وهو أكبر من 3 وبانحراف معياري بلغ 0.54، وقد أظهر اختبار T أن هذا المتوسط ذو دلالة إحصائية. ووفقا لقاعدة القرار فإنه يتم رفض الفرضية

الرئيسية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي مفادها "تعتمد الشركات الجزائرية على الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق نموذج COSO بدرجة متوسطة في بناء أنظمتها الرقابية" كما يبين الجدول أعلاه أن جميع متوسطات أبعاد الرقابة الداخلية كانت أكبر من 3 فقد تراوحت بين 3.05 لبعده تقييم المخاطر و3.76 لبعده المعلومات والاتصال، ونتائج الاختبار T تظهر أن جميع هذه المتوسطات كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ما يعني أن الشركات محل الدراسة تلتزم بتوفير كل متطلبات الرقابة الداخلية ولكن بدرجات متفاوتة. وتتم هذه الشركات بالدرجة الأولى بتوفير نظام المعلومات والاتصال لإدراكها بأن توفير المعلومات الملائمة كما ونوعا وتوصيلها في الوقت المناسب يشكل جزء أساسي من عملية الرقابة، من خلال نشر السياسة الرقابية على مختلف المستويات الإدارية والأفراد داخل الشركة. وفي مرتبة ثانية تولي هذه الشركات أهمية كبيرة لعنصر المتابعة بهدف تقييم مختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى للتحقق من كفاءة وفعالية النظام من جهة، وتحديد إمكانيات التطوير والتحسين في هذا النظام ليتلاءم مع التغيرات المستمرة في بيئة العمل من جهة أخرى. لتأتي بعد ذلك الأنشطة الرقابية في المرتبة الثالثة، ثم البيئة الرقابية رابعا، وأخيرا تقييم المخاطر.

#### 4. الخاتمة:

يعتبر الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق نموذج COSO الأساس في المدخل الحديث للرقابة، من خلال إسهامه في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية، ووضع نموذج يساعد الشركات على تصميم وتنفيذ وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومن ثم تحسين كفاءة وفاعلية هذه الأنظمة. وفي ظل الانتشار الواسع لهذا الإطار في مختلف دول العالم، فقد جاءت هذه الدراسة لتحديد مدى ملائمة لبيئة الأعمال الجزائرية من خلال إجراء دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات بولاية سطيف. وتتلخص أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

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

- إن الشركات تهتم أولاً بتوفير عنصر المعلومات والاتصال، يليها ثانياً عنصر المتابعة، وثالثاً الأنشطة الرقابية، ورابعاً البيئة الرقابية وأخيراً عنصر تقييم المخاطر؛
- وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحثان بما يلي:
- ضرورة مسايرة الشركات الجزائرية للتطورات الحاصلة في أنظمة الرقابة الداخلية على المستوى العالمي، والعمل على تبنيها بهدف تحسين وتطوير الأنظمة المطبقة لديها؛
- ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الأساسية لنجاح أي نظام رقابي داخلي، وهذا من خلال التزام الكفاءة بمعنى اختيار وتعيين الكفاءات البشرية المؤهلة علمياً وعملياً، وتدريبها وترقيتها؛
- زيادة الاهتمام بعنصر تقييم المخاطر باعتباره أحد مقومات الرقابة الداخلية، والعمل على إيجاد قسم خاص لإدارة المخاطر في الهيكل التنظيمي لهذه الشركات.

#### قائمة المراجع:

#### المراجع باللغة العربية:

#### الكتب:

- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي (2005)، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص89.
- عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة (2006)، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص59.
- زاهد محمد ديري (2011)، الرقابة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ص189.
- داود يوسف صبح (1999)، تدقيق البيانات المالية: تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية، ط1، المنشورات الحقوقية، بيروت، ص174.

**مقال في مجلة:**

صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدوري (2005)، مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، مصر، العدد4، ص195.

رائد جبر (2011)، تطوير عملية الرقابة الداخلية الشرعية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم لجنة المؤسسات الراعية COSO، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، المجلد19، العدد1، ص12.

فيحاء عبد الخالق البكوع ومنهل مجيد أحمد (2012)، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية (دراسة نظرية تحليلية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، السنة35، العدد92، ص177.

عاطف البواب (2015)، دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة (COSO) في تحسين أداء المدقق الخارجي - دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين، مجلة دراسات: العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد42، العدد2، ص373.

علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو (2013)، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد19، العدد70، ص398.

**الرسائل والأطروحات:**

نائل القبيج (2002)، أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص44.

**المراجع باللغة الأجنبية:**

Alvin A.Arens, Randal J.Elder, Mark S.Beasley (2008), Auditing and Assurance Services an Integrated Approach, prentice hall, 12<sup>th</sup> edition, p294.

Benoit Pigé (2009), Audit et contrôle Interne, édition ems, 3<sup>e</sup> édition, France, p10.

Richard M.Steinberg and Robert J.Faulk (1991), Internal Control a Question of Integrity, Ethics, and Competence, journal of accounting and finance, p397.

Angella amudo and Eno Inanga (2009), Evaluation of Internal Control Systems: a Case Study from Uganda, international journal of finance and economics, issue 27, p126.

Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission (2013), Internal Control- Integrated Framework Executive Summary, pp 4-7, [www.coso.org](http://www.coso.org), consulted on 20/12/2018.

## All Bibliography List in English.

### Books.

Abdulwahab Nasr Ali and Shehata Alsayed Shehata (2006), Modern Internal Auditing in IT Environment and the Globalization of Capital Market (Reality and Future), University house, Alexandria, Egypt, p59.

Zahed Mohammed Diri (2011), Administrative Control, 1<sup>st</sup> ed, Al-Massira house, Jordan, p189.

Daoud Yousef Sobh (1999), Audit Financial Statements: Auditing in Theory and Practice, 1<sup>st</sup> ed, law publishing house, Beirut, p174.

Mohamed Touhami Touaher and Seddiki Messaoud (2005), Auditing Theoretical Framework and Practice, 2<sup>nd</sup> ed, university publications office, Algeria, p89.

Benoit Pigé (2009), Internal Audit and Control, 3<sup>d</sup> ed, édition ems, France, p10

### Journal article.

Atef Al-Bawab (2015), The Role of the Elements of the Internal Control by the Commission (COSO) in Improvement of the External Auditor Performance- a Field Study on the Public Jordanian Accountants, dirasat: administrative sciences, university of Jordan, Jordan, vol42, issue 2, , p373.

Fayha Abdul Khaliq Bakua and Manhal Majid Ahmed (2012), Activation of the Internal Control Systems to Reduce the Phenomenon of Financial and Administrative Corruption in the Service Units (analytical theory study), magazine of Economics and Administration, issue92, Al- Mustansyriah university, Iraq, p177.

Ali Hussein Aldoghji and Iman Moayed Al-Khairou (2013), Improving the effectiveness of internal control system in accordance

with COSO model, Journal of Economics and Administrative Sciences, university of Baghdad, Iraq, vol19, issue 70, p398.

Safwat Aldwairi (2005), A Proposed Introduction to the Development of Internal Control Systems to Reduce the Corruption in Government Administrative Units, Economic and Business Review, Ain Shams University, Egypt, issue4, p195.

Raed Jaber (2011), Developing the Process of Internal Control in Islamic Banks by Drawing on the Concept of Committee of Sponsoring Organizations (COSO) Concept, the Journal of Financial and Banking Studies, the Arab Academy for Banking and Financial Sciences, Jordan, vol19, issue1, p12.

**Thesis:**

Nael Alqubj (2002), Control Systems and Internal Control Theory and Application in Joint Stock Companies in Palestine, master thesis, An-Najah National University, Palestine, p44.