

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير

تخصص: محاسبة

الموضوع:

## تأثير بيئة الرقابة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة – دراسة لعينة من المؤسسات الجزائرية -

تحت إشراف الأستاذ:

أ.د. محمد براق

من إعداد الطالب:

ابراهيم صبيعات

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	المدرسة العليا للتجارة	أستاذ	أ.د. مقراني عبد الكريم
مقررا	المدرسة العليا للتجارة	أستاذ	أ.د. براق محمد
ممتحنا	جامعة البليدة 2	أستاذ	أ.د. عمورة جمال
ممتحنا	المدرسة العليا للتجارة	أستاذ محاضر أ	د. وداعي موسى
ممتحنا	جامعة البويرة	أستاذة محاضرة أ	د. بوسبعين تسعديت
ممتحنا	جامعة بومرداس	أستاذ محاضر أ	د. شلال زهير

السنة الجامعية: 2019/2018

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## كلمة شكر

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لو لا أن هدانا الله، ثم،

من لا يشكر الناس لا يشكر الله

فالشكر موصول إلى:

الأستاذ الدكتور المحترم محمد براق، على قبوله الإشراف على هذا العمل  
ومرافقته ونصحه وتوجيهاته القيّمة.

الأساتذة الذي ساهموا في تحكيم استبيان الدراسة

أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة وتحملهم عناء تقييمها  
والسفر لمناقشتها.

جميع الموظفين والمهنيين الذين شاركوا بأرائهم ومواقفهم حول موضوع الرقابة  
الداخلية بمؤسساتهم، فنشكرهم على المعلومات التي زودونا بها وعلى الثقة لتي  
وضعوها فينا، وأخص بالذكر السيد يوسف حوسو.

كل من أعانني في إنجاز هذا العمل خاصة في الجانب الميداني (شرماط الطاهر،  
صحراوي ياسين، وادي عز الدين، جمال حاج قويدر، تومي جديلات).

إليكم جميعاً جزيل الشكر والعرفان.

إهداء

# إلى كلِّ مَنْ طَلَبَ العِلْمَ يَريِدُ بِهِ وَجْهَ الحَقِّ...

إلى روح أمي رَحِمَهَا اللهُ، إلى أبي بَارَكَ اللهُ فِي عُمُرِهِ،  
إلى جميع أفراد عائلة صبيعات وعائلة قوري وعائلة حممراس  
إلى كل من علمني حرفاً، وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور براق محمد  
إلى زملائي في جمعية أبي يوسف للاقتصاد والتجارة  
و في المدرسة العالمية للتجارة  
و في جامعة البليدة (بالأخص وحيد وأحمد سعيد)،  
و في جامعة البويرة وكل زملاء مهنة التعليم الشريفة  
إلى كل من تــــرك فيّ ذكراً طيبة.

# الفهرس العام

## الفهرس العام

كـ لمة شـ كـ

إهـ داء

III-I	الفهرس العام
V-IV	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة المختصرات والرموز
IX	ملخص
أ- م	مقدمة
1	<b>الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية</b>
2	المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية
2	المطلب الأول: تطور مفهوم الرقابة وأهميتها
4	المطلب الثاني: أهم المرجعيات الدولية للرقابة الداخلية
11	المطلب الثالث: أهم الأطر التشريعية الدولية للرقابة الداخلية
15	المطلب الرابع: مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية ومبادئها
22	المبحث الثاني: مكونات الرقابة الداخلية
22	المطلب الأول: بيئة الرقابة
29	المطلب الثاني: تقييم المخاطر
32	المطلب الثالث: الأنشطة الرقابية
37	المطلب الرابع: المعلومات والاتصال
40	المطلب الخامس: المتابعة والقيادة
45	المبحث الثالث: حدود فعالية الرقابة الداخلية وعلاقتها بتقنيات التسيير
45	المطلب الأول: علاقة فعالية الرقابة الداخلية بتحقيق أهداف المؤسسة
47	المطلب الثاني: الحدود الملازمة للرقابة الداخلية
50	المطلب الثالث: الرقابة الداخلية وتقنيات التسيير
54	المبحث الرابع: الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات
55	المطلب الأول: الخصائص العامة لاستخدام المعلوماتية في نظام الرقابة الداخلية

- المطلب الثاني: مخاطر بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات.....58
- المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات.....61
- خلاصة الفصل الأول.....65
- الفصل الثاني: الأطراف الفاعلة في بيئة الرقابة وتصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية.....66**
- المبحث الأول: مجلس الإدارة كفاعل أساسي في الرقابة الداخلية.....67
- المطلب الأول: مفهوم وخصائص مجلس الإدارة.....67
- المطلب الثاني: هيكل مجلس الإدارة واستقلاليتة.....69
- المطلب الثالث: دور ووظائف مجلس الإدارة.....74
- المطلب الرابع: لجنة التدقيق ودورها في الرقابة الداخلية.....76
- المبحث الثاني: دور الإدارة في البيئة الرقابية.....82
- المطلب الأول: الإدارة العليا كفاعل أساسي في البيئة الرقابية.....83
- المطلب الثاني: دور إدارة الموارد البشرية في البيئة الرقابية.....87
- المطلب الثالث: دور وظيفة التدقيق الداخلي في البيئة الرقابية.....92
- المبحث الثالث: تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية.....104
- المطلب الأول: تصميم نظام الرقابة الداخلية حسب المقاربة بالمخاطر والرقابة على التصميم.....104
- المطلب الثاني: توثيق الرقابة الداخلية.....111
- المطلب الثالث: تقييم تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية.....115
- خلاصة الفصل الثاني.....128
- الفصل الثالث: دراسة ميدانية لتأثير بيئة الرقابة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بعينة من المؤسسات الجزائرية.....129**
- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....130
- المطلب الأول: نموذج الدراسة وأداة جمع البيانات.....130
- المطلب الثاني: الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.....134
- المطلب الثالث: تقديم عينة الدراسة.....136
- المبحث الثاني: اختبار الاتساق الداخلي لأبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع.....142
- المطلب الأول: اختبار الاتساق الداخلي لمبادئ المتغير المستقل وأسئلته.....143
- المطلب الثاني: اختبار الاتساق الداخلي لأبعاد المتغير التابع وأسئلته.....147
- المطلب الثالث: اختبار الاتساق الداخلي بين كل محور وأبعاده وبين الاستبيان ومحاوره.....150
- المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة.....153

153.....	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول
156.....	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني
158.....	المطلب الثالث: التحليل العاملي لأبعاد المتغير التابع
167.....	المبحث الرابع: المعالجة الاحصائية والقياسية لنتائج الاستبيان
167.....	المطلب الأول: تحليل علاقة المتغير التابع باستقلالية مجلس الادارة وتفويض السلطات
175.....	المطلب الثاني: تحليل علاقة المتغير التابع بسياسات وممارسات لموارد البشرية وفلسفة الادارة
182.....	المطلب الثالث: علاقة المتغير التابع مع الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية ومع بيئة الرقابة
190.....	المطلب الرابع: تحليل الفروق في المتغيرين المستقل والتابع الناتجة عن متغيرات ديمغرافية
199.....	خلاصة الفصل الثالث
<b>200.....</b>	<b>خاتمة</b>
207.....	قائمة المراجع
xxv-i.....	قائمة الملاحق

## قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	مقارنة بين المرجعيات الأساسية للرقابة الداخلية	19
2-1	المبادئ السبعة عشر للرقابة الداخلية فعالة حسب COSO 2013	21
3-1	مختلف أنواع المخاطر	32
4-1	إجراءات الرقابة الداخلية في بيئة الإعلام الآلي	64
1-2	تطور طبيعة التدقيق الداخلي	98
2-2	قائمة المعايير الدول للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	99
1-3	معامل الثبات ألفا كرونباخ	134
2-3	مقياس درجة الموافقة	135
3-3	توزيع مؤسسات عينة الدراسة حسب قطاع النشاط وملكية رأس المال	136
4-3	توزيع مؤسسات عينة الدراسة حسب شكلها القانوني جنسية رأس مالها	137
5-3	توزيع المشاركين في الدراسة حسب أعمارهم	138
6-3	توزيع المشاركين في الدراسة حسب مؤهلاتهم العملية	138
7-3	توزيع المشاركين في الدراسة حسب تخصصاتهم العلمية	139
8-3	توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات خبرتهم	139
9-3	توزيع المشاركين في الدراسة حسب صفاتهم الوظيفية	140
10-3	اختبار التوزيع الطبيعي لأبعاد محاور الاستبيان	141
11-3	اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان	142
12-3	اختبار التوزيع الطبيعي للاستبيان	142
13-3	الاتساق الداخلي للمبدأ الأول من المتغير المستقل مع أسئلته	143
14-3	الاتساق الداخلي للمبدأ الثاني من المتغير المستقل مع أسئلته	144
15-3	الاتساق الداخلي للمبدأ الثالث من المتغير المستقل مع أسئلته	145
16-3	الاتساق الداخلي للمبدأ الرابع من المتغير المستقل مع أسئلته	146
17-3	الاتساق الداخلي للمبدأ الخامس من المتغير المستقل مع أسئلته	147
18-3	الاتساق الداخلي للبعد الأول من المتغير التابع مع أسئلته	148
19-3	الاتساق الداخلي للبعد الثاني من المتغير التابع مع أسئلته	149
20-3	الاتساق الداخلي للبعد الثالث من المتغير التابع مع أسئلته	150
21-3	الاتساق الداخلي للمحور الأول مع أبعاده الخمسة	151
22-3	الاتساق الداخلي للمحور الثاني مع أبعاده الثلاثة	152
23-3	الاتساق الداخلي للاستبيان ومحاوره الاثنان	152
24-3	اختبار T للمبدأ الأول	154
25-3	اختبار T للمبدأ الثاني	154
26-3	اختبار T للمبدأ الثالث	155
27-3	اختبار T للمبدأ الرابع	155
28-3	اختبار T للمبدأ الخامس	156

157	اختبار <b>T</b> للأهداف العملية	29-3
157	اختبار <b>T</b> لأهداف الإبلاغ	30-3
158	اختبار <b>T</b> لأهداف التطابق	31-3
159	القيم الذاتية لتكوين محاور المخطط العاملية	32-3
159	نسبة تمثيل المتغيرات على المحاور	33-3
160	المساهمة النسبية للمتغيرات في تشكيل الأبعاد العاملية	34-3
161	مصفوفة الارتباط بين المتغيرات	35-3
162	إحداثيات الأفراد على الأبعاد العاملية	36-3
164	المساهمة النسبية والمطلقة للأفراد في تشكيل الأبعاد العاملية	37-3
168	نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع ( <b>OBJ_CI</b> ) والمبدأ الأول من المتغير المستقل ( <b>DIM1</b> )	38-3
170	اختبار ( <b>BreuschGodfrey</b> )	39-3
171	اختبار ( <b>ARCH</b> )	40-3
172	نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع ( <b>OBJ_CI</b> ) المبدأ الثاني من المتغير المستقل ( <b>DIM2</b> )	41-3
174	اختبار ( <b>ARCH</b> )	42-3
176	نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع ( <b>OBJ_CI</b> ) المبدأ الثالث من المتغير المستقل ( <b>DIM3</b> )	43-3
178	اختبار ( <b>ARCH</b> )	44-3
179	نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع ( <b>OBJ_CI</b> ) المبدأ الرابع من المتغير المستقل ( <b>DIM4</b> )	45-3
181	اختبار ( <b>ARCH</b> )	46-3
183	نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع ( <b>OBJ_CI</b> ) والمبدأ الخامس من المتغير المستقل ( <b>DIM5</b> )	47-3
185	اختبار ( <b>ARCH</b> )	48-3
187	نتائج تقدير النموذج الملائم والمحدد للمتغيرات المفسرة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية ( <b>OBJ_CI</b> )	49-3
189	اختبار ( <b>ARCH</b> )	50-3
191	الإحصائيات الوصفية لبيئة الرقابة حسب ملكية رأس المال	51-3
192	اختبار تحليل التباين الأحادي للمتغير المستقل تبعا لمتغير رأس المال المؤسسة	52-3
193	الإحصائيات الوصفية لأهداف الرقابة الداخلية حسب ملكية رأس المال	53-3
194	اختبار تحليل التباين الأحادي للمتغير التابع تبعا لمتغير رأس المال المؤسسة	54-3
195	الإحصائيات الوصفية لبيئة الرقابة حسب الشكل القانوني للمؤسسات	55-3
196	اختبار تحليل التباين الأحادي للمتغير المستقل تبعا لمتغير الشكل القانوني للمؤسسة	56-3
197	الإحصائيات الوصفية لأهداف الرقابة الداخلية حسب الشكل القانوني للمؤسسات	57-3
198	اختبار تحليل التباين الأحادي للمتغير التابع تبعا لمتغير الشكل القانوني	58-3

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
81	أهمية لجنة التدقيق	1-2
102	موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة	2-2
103	التنسيق بين الفاعلين في الرقابة الداخلية	3-2
109	تقييم المؤسسة للمخاطر كمرحلة لتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية	4-2
119	الرقابة الداخلية- الإطار المتكامل	5-2
123	خريطة نظام الأجرة	6-2
124	أشكال ورموز خريطة التدفق	7-2
131	نموذج الدراسة الميدانية	1-3
160	التمثيل البياني لإحداثيات نقاط المتغيرات (2F,1F)	2-3
163	التمثيل البياني لنقاط الأفراد	3-3
165	التمثيل البياني للمتغيرات والأفراد على المستوى الأول.	4-3
166	مخطط <b>Dendrogramme</b>	5-3
191	التمثيل البياني لمتوسطات الاجابات حول المتغير المستقل تبعا لملكية رأسمال الشركة	6-3
193	التمثيل البياني لمتوسطات الاجابات حول المتغير التابع تبعا لملكية رأسمال الشركة	7-3
195	التمثيل البياني لمتوسطات الاجابات حول المتغير المستقل تبعا للشكل القانوني لمؤسسات العينة	8-3
197	التمثيل البياني لمتوسطات الاجابات حول المتغير التابع تبعا للشكل القانوني للمؤسسات المدروسة	9-3

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
i	الاستبيان باللغة العربية	1
ix	الاستبيان باللغة الفرنسية	2
xvii	قائمة المحكمين	3
xviii	اختبار التوزيع الطبيعي لأبعاد محاور الاستبيان	4
xix	اتساق الاجابات عن المبدأ الأول من بيئة الرقابة	5
xix	اتساق الاجابات عن المبدأ الثاني من بيئة الرقابة	6
xx	اتساق الاجابات عن المبدأ الثالث من بيئة الرقابة	7
xx	اتساق الاجابات عن المبدأ الثالث من بيئة الرقابة	8
xxi	اتساق الاجابات عن المبدأ الخامس من بيئة الرقابة	9
xxi	اتساق الاجابات عن الأهداف العملية	10
xxii	اتساق الاجابات عن أهداف الابلاغ	11
xxii	اتساق الاجابات عن أهداف التطابق	12
xxiii	الاتساق الداخلي للمحور الأول من الاستبيان	13
xxiii	الاتساق الداخلي للمحور الثاني من الاستبيان	14
xxiv	اختبار T لأبعاد محاور الاستبيان	15
xxv	تحليل التباين الأحادي لمحاور الاستبيان تبعا لملكية رأس المال والشكل القانوني للمؤسسات المدروسة	16

## قائمة المختصرات والرموز

باللغات الأجنبية	المختصر	باللغة العربية
Security and Exchange Commission.	SEC	لجنة القيم المنقولة
Committee of Auditing procedures.	CAP	لجنة إجراءات التدقيق
Standard of Auditing procedures.	SAP	معايير إجراءات التدقيق
American Institut of Certified Public Accountants	AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين
Sarbanes-Oxley Act	SOX	قانون ساربانز أوكسلي
Autorité de Marché Financier.	AMF	سلطة الأسواق المالية
Lois de Sécurité Financière.	LSF	قانون الأمان المالي
Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.	COSO	لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي
Criteria Of Control	COCO	معايير الرقابة
Control Objectives for Information and related Technology.	COBIT	أهداف الرقابة للمعلومة والتكنولوجيا ذات الصلة المعروف
Public Company Accounting Oversight Board	PCAOB	ومجلس الرقابة المحاسبية للشركات العامة المدرجة في البورصة
International Federation of Accountants	IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
Enterprise Risk Management	ERM	تسيير مخاطر المؤسسة
Institute of Internal Auditors	IIA	معهد المدققين الداخليين
International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	ISPPIA	المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
Analysis of variance	ANOVA	تحليل التباين
Analyse en Composante Principales	ACP	تحليل العامل الأساسي
Objectif de controle interne	OBJ_CI	أهداف الرقابة الداخلية
Dimension N° i	$DIM_i$	البعد ذو الدليل i من أبعاد المتغير المستقل

### ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير أبعاد بيئة الرقابة، كمتغير مستقل، في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بعينة من المؤسسات الجزائرية، ويتمثل المتغير التابع في درجة جودة وسلامة تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، هذا الأخير تم قياسه بمدى تحقيق الفئات الثلاث لأهداف نظام الرقابة الداخلية التي نصت عليها مرجعية لجنة المنظمات الراعية. تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري من أجل التعريف بالموضوع على الصعيد الدولي والمحلي وتجلية متغيرات الدراسة، أما الجانب الميداني فقد كان دراسة عينة من المؤسسات التي تنشط في الاقتصاد الوطني، وكانت عينة غرضية على أساس قدرة الحصول على بيانات من المدراء والإطارات المالية والتسييرية.

من أهم نتائج الدراسة، بينت نماذج الانحدار المقدر أن المبادئ الخمسة لبيئة الرقابة لها تأثير معنوي في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، حيث أنها تساهم في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية لكن بنسب تفسير مختلفة، وأن غياب هذه المبادئ لها أثر سلبي على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، كما تم الوصول إلى أن أقوى تأثير لبيئة الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية كان مصدره استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد للرقابة الداخلية وكذا تفويض السلطات ومجالات المسؤولية. من أهم الاقتراحات التي أفرزتها الدراسة ضرورة الاهتمام ببيئة الرقابة من خلال العمل على استقلالية مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، الاهتمام أكثر بتفويض السلطات ومجالات المسؤولية وضرورة تطبيق المبادئ العلمية في توظيف وتسيير الموارد البشرية، كما تحث الدراسة على اعتماد مدونة سلوك تتمتع بالاحترام لدى أفراد الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالخصوص، وهذا ما يُتوقع أن يؤثر إيجابا في كفاءة وفعالية إنجاز العمليات، موثوقية الإبلاغ والتطابق مع القوانين والتنظيمات في هذه المؤسسات.

### الكلمات المفتاحية

لجنة المنظمات الراعية، بيئة الرقابة، تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، أهداف الرقابة الداخلية.

---

**Abstract**

The aim of this study is to discover the impact of control environment, as an independent variable, on the design and function of internal control, as a dependent variable, in a sample of Algerian companies. This study adopts the three categories of internal control objectives, described by committee of sponsoring organizations, as a measure of the dependent variable. The descriptive and analytical Method was adopted in the theoretical part to introduce the theme internationally and locally and to clarify the variables of the study, while a survey was conducted in the empirical part, by studying a sample of Algerian companies that are operating in the national economy. The sample was purposeful based on the ability of obtaining data from Chief Executive Officers, Chief financial Officers and other managerial staff.

Among the main findings of this study, through estimated regression models it is found that control environment principles have significant impacts at different rates on achieving internal control objectives, thus on designing and running internal control system, the highest interpretative rates refer to two factors which are the board of directors independence and delegation of duties (first tow principles of control environment). We concluded also that the absence of internal control principles have a negative impact on the achievement internal control objectives. Among the most important suggestions of this study the necessity of giving care to control environment in the companies of our sample, through improving the independence of the board of directors and audit committee therein, adopting an appropriate delegation of duties, implementing scientific principles in human resources management, this study suggests also the adoption of a code of conduct obeyed by executives and the board of directors, all that is predicted to have a positive impact on optimization of operations' realization, reporting reliability and conformity with laws and regulations.

**key words**

Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission, Control Environment, Internal Control Design And Function, Internal Control Objectives.

# مقدمة

إثر التطورات التي عرفها الاقتصاد العالمي على مختلف الأصعدة، أصبح من الضروري إعادة النظر في مكانة الرقابة الداخلية في المؤسسات وفي المفاهيم والوظائف المتعلقة بها في نفس الوقت، خاصة بعد سلسلة الفضائح المالية والمحاسبية التي هزت عدة بورصات عالمية في مطلع القرن الواحد والعشرين. لقد توالى البحوث والدراسات حول الرقابة الداخلية قبل هذا التاريخ، وقد كان اتجاهها العام يقترب شيئاً فشيئاً إلى المتطلبات التنظيمية والإدارية باعتبارها القاعدة التي تهيئ للممارسات والسلوكيات، فبعد نفي الفصل بين الرقابة الداخلية والمحاسبية والإدارية، زاد التركيز على الشروط التي تحكم الاستقلالية والكفاءة والقيم الأخلاقية والنزاهة وسياسات وممارسات الموارد البشرية.

اهتمت بموضوع الرقابة الداخلية مجموعة من المنظمات المهنية الرائدة في مجال المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى بعض الهيئات التشريعية المحسوبة على اقتصاديات متطورة. لقد كان فضل السبق في التطور الحاصل في أدبيات الرقابة الداخلية للاقتصاد الأمريكي، حيث يعد إنشاء لجنة المنظمات الراعية كوزو (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway (COSO) Commission، سنة 1985 حدثاً تاريخياً في هذا المجال. أصدرت هذه الأخيرة أول تقرير لها سنة 1992 تحت عنوان "الرقابة الداخلية- الإطار المتكامل"، وهو بمثابة مرجعية قابلة للتطبيق على جميع أنواع المنظمات سواء كانت عمومية أو خاصة، ربحية أو غير هادفة للربح ومهما كان حجمها وطبيعتها نشاطها.

لم تتوقف الفضائح المالية في السوق المالية الأمريكية. ففي بداية سنة 2000، ظهرت فضيحة شركة الطاقة إنرون (ENRON) وشركة وورلد كوم (WorldCom) للاتصالات، وستيوارت (Stewart) ومدوف (Madoff)، حيث أصبحت أسماء هذه الشركات مشهورة. تكمن وراء هذه الحالات البارزة من المخالفات مجموعة من السلوكيات بدءاً من الرقابة المتساهلة، والعمليات التجارية والنجاحات في السوق المعتمدة على السلوكيات اللاأخلاقية، إلى التلاعب المنتظم بالمعلومات. واستجابة لتداعيات هذه الفضائح، سن المشرع الأمريكي قانون سارباينس- أوكسلي (Sarbanes-Oxley) سعياً منه لسد الفجوات الباقية للممارسات المالية الفاسدة، ولقد سارت سلطة الأسواق المالية الفرنسية على نفس النهج سنة 2007 حين أصدرت قانون الأمان المالي الذي ألح على تصميم وتقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف الإدارة وأعطى دليلاً استرشادياً لمساعدة المؤسسات على تطوير رقابتها الداخلية.

أما على الصعيد الوطني، فقد ظلت الرقابة الداخلية تراوح مكانها، وبقيت منحصرة في بعض النصوص المحتشمة التي تصف الأجهزة الداخلية التي تقوم بالرقابة الداخلية، أبرزها القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية رقم 01-88 المؤرخ في 12 جانفي 1988، و التنظيم رقم 03-02 بواسطة

مجلس النقد والقرض الخاص بالقطاع المصرفي الذي يخضع للضبط بمستوى كبير. وكذا النظام رقم 11-08 مؤرخ في 28 نوفمبر سنة 2011، يتعلق بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية.

### 1- أهمية الدراسة

يعتبر موضوع الرقابة الداخلية ذو أهمية من خلال المزايا التي يوفرها إذا تم تصميمه وتشغيله بطريقة سليمة، حيث تكمن تلك المزايا في تحقيق الفئات الثلاثة لنظام الرقابة الداخلية. أول هدف لنظام الرقابة الداخلية هو إنجاز العمليات بطريقة فعالة وكفاءة وحماية أصول المؤسسة من السرقة والضياع وسوء الاستعمال، ويؤدي تحقيق هذا الهدف إلى تحسين نتائج المؤسسة والرفع من مردوديتها المالية. أما ثاني هدف لنظام الرقابة الداخلية فيمكن في الحصول على إبلاغ مالي وغير مالي موثوق سواء داخل المؤسسة أو خارجها، وينجر عن ذلك اتخاذ قرارات تسييرية صائبة وفي الوقت المناسب، خدمة القرارات المالية للأطراف ذات العلاقة وتعزيز حوكمة المؤسسة. وأما الهدف الثالث فيتمثل في التطابق مع القوانين والتنظيمات الداخلية والخارجية وتجنب المؤسسة المخالفات التي تعود عليها بالسلب سواء من الجانب المادي من خلال العقوبات والغرامات المالية، أو من الجانب المعنوي من خلال المساس بسمعة المؤسسة. فنظام الرقابة الداخلية له أهميته في بقاء المؤسسة ونموها.

### 2- أسباب اختيار الموضوع

ترجع أسباب اختيار هذا الموضوع إلى الشعور بحاجة المؤسسات الجزائرية إلى أنظمة رقابة داخلية تدعم وتعزز الوصول إلى الأهداف التي أنشئت لأجلها. كما أن قلة الدراسات الجزائرية التي عالجت نظام الرقابة الداخلية انطلاقاً من مفهومها الحديث الذي نصت عليه مرجعية لجنة المنظمات الراعية، كان له تحفيز للقيام بمعالجة أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية وتأثيره في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحقيق الفئات الثلاث من أهداف هذا النظام. إضافة إلى ذلك، فإن التخصص العلمي (محاسبة، تدقيق ومراقبة) يستدعي اكتشاف والتعمق في موضوع الرقابة الداخلية.

### 3- أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة تأثير مبادئ بيئة الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها، ومن خلال ذلك يمكن صياغة أهداف هذه الدراسة في النقاط الآتية:

- اكتشاف مستوى وجود مبادئ بيئة الرقابة الداخلية في بعض المؤسسات الجزائرية.
- معرفة درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في تلك المؤسسات.
- قياس تأثير احترام مبادئ بيئة الرقابة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وبالتالي في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

- معرفة معاملات ارتباط أهداف الرقابة الداخلية فيما بينها.

#### 4- الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على بعض المؤلفات الوطنية والدولية في مجال الرقابة الداخلية، تم استخلاص الدراسات الآتية التي تتقاطع مع هذه الدراسة في بعض المتغيرات:

**1-4- دراسة جان غو وآخرون (Jun Guo et al)**، تحت عنوان: "أثر سياسات الموارد البشرية في ضعف الرقابة الداخلية والاختلالات المالية." وهو مقال منشور في مجلة الجمعية الأمريكية للمحاسبة، الحجم 91، العدد 4، جويلية 2016. عنوان هذه الدراسة بلغتها الأصلية هو:

"The Effect of Employee Treatment Policies on Internal Control Weaknesses and Financial Restatements".

بحثت دراسة جان غان وآخرون في دور سياسات الموارد البشرية في الحد من عدم فعالية الرقابة الداخلية والاختلالات المالية. قدمت هذه الدراسة أدلة جديدة على أن سياسات معاملة الموظف هي مؤشر هام للرقابة الداخلية غير الفعالة. نجد أيضاً أن السياسات الجيدة الصديقة للموظف تقلل بشكل كبير من الميل إلى نقاط الضعف الجوهرية المتعلقة بالموظفين. تقترح هذه النتائج أن المزيد من مزايا الموظف تسهل استقطاب، تطوير وتحفيز القوى العاملة وتخفيف فقدان رأس المال البشري، وبالتالي تخفيف فشل الموظف في تنفيذ مهام الرقابة الداخلية بشكل صحيح. علاوة على ذلك، قامت الدراسة بتوثيق نتائج جديدة تتعلق بالاختلالات المالية، خاصة تلك الناجمة عن أخطاء غير مقصودة، حيث هذه الأخيرة لها فرصة ظهور أقل في الشركات التي تستثمر أكثر في مزايا الموظفين. بشكل إجمالي، ركزت هذه الدراسة على تأثير سياسات معاملة الموظفين في سلامة الرقابة الداخلية والتقارير المالية، وهو ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة التي ركزت على دور كبار المديرين التنفيذيين في الممارسات المحاسبية.

تتشكل العينة الخاصة بهذه الدراسة من جميع الشركات التي تغطيها قاعدة بيانات كا أل دي سوكرايتس (KLD Socrates) خلال الفترة من 2004 إلى 2008. تم دمج هذه الملاحظات أولاً بمعلومات مالية سنوية، وثانياً مع تحاليل التدقيق لمعرفة الإفصاح عن تطبيق القسم 404 للرقابة الداخلية من قانون سارباينس- أوكسلي، وأخيراً مع مجموعة قواعد البيانات للحصول على مؤشرات القدرة الإدارية. بعد ذلك، تم جمع البيانات يدوياً عن تكوين مجلس الإدارة، ومدة ولاية المدير التنفيذي، ولجنة التدقيق المالي والخبرة. أخيراً، تم إبعاد المؤسسات المالية لتقليل الآثار المحتملة للضبط على عملية الرقابة الداخلية للشركة. وفي النهاية تم الحصول على عينة، لتحليل نقاط الضعف الجهرية، تتكون من 7804 ملاحظة للشركة في السنة.

على العموم، من المتوقع أن تكون سياسات الموارد البشرية مؤشرا مهما على مواطن الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية. بالطبع، لا ينبغي أن تكون سياسات الموارد البشرية العامل الوحيد الذي يؤثر. عندما يكون للشركة رقابة داخلية غير فعالة حيز التطبيق، يبقى من المحتمل ظهور بعض أنواع نقاط الضعف الخاصة بالضوابط الداخلية حتى مع وجود سياسات ملائمة للموظفين. على وجه التحديد، يبدو من المستبعد أن تؤدي المعاملة العادلة للموظفين إلى تخفيف نقاط الضعف الجوهرية الناتجة عن غياب أطر الرقابة الداخلية الملائمة، كالفصل بين الواجبات، والافتقار إلى مدير مالي متفرغ، ...إلخ.

لقد تناولت هذه الدراسة جانبا مهما من جوانب البيئة الرقابية، ألا وهي سياسات وممارسات الموارد البشرية، ولكن لم تتناول الجوانب الأخرى كاستقلالية مجلس الإدارة وفلسفة الإدارة ونمط التشغيل وتفويض السلطات والمسؤوليات، هذه العوامل وأخرى هي متغيرات من نفس النوع التي من المفترض أن تؤثر في نوعية الرقابة الداخلية بالشركة.

**4-2- دراسة نور إيما شفيق وآخرون (NUR AIMA SHAFIE et al)**، تحت عنوان: "هل تحسن الثقافة التنظيمية من فعالية الرقابة الداخلية؟ أدلة من خلال التعاونيات الاجتماعية الماليزية." عنوان هذه الدراسة باعتهما الأصلية هو:

" Do organizational culture and structure enhance internal control effectiveness? Evidence from malaysian social cooperatives "

وهي ورقة بحثية مقدمة للعدد الرابع من المؤتمر الدولي السنوي حول القانون، الإقتصاد والسياسة، والمؤتمر الأكاديمي السنوي حول الإقتصاد، المحاسبة والمالية المنعقد في سبتمبر 2017 بجامعة كامبريدج.

عالجت دراسة نور إيما شفيق وآخرون بعض العوامل التي لها تأثير على فعالية الرقابة الداخلية في التعاونيات. وقد ركزت هذه الدراسة على البحث عن مدى تأثير الثقافة التنظيمية للتعاونيات، وهيكلها التنظيمي وعمرها في فعالية الرقابة الداخلية بها. تم جمع البيانات باستخدام الاستبيانات وتم توزيعها على أفضل 100 جمعية تعاونية لعام 2014 بماليزيا. بناءً على تحليل 56 إجابة تم استرجاعها، كشف تحليل الانحدار أن الثقافة التنظيمية وعمر التعاونية فقط لهما علاقة ذات دلالة إحصائية مع فعالية الرقابة الداخلية في التعاونيات الماليزية. هناك عدد قليل من الأدبيات السابقة التي تركز على علاقة الثقافة التنظيمية والهيكلة التنظيمية وفعالية الرقابة الداخلية. وبالتالي رأى الباحثون من خلال هذه الدراسة معالجة تأثير خصائص التعاونية (ثقافة المنظمة، هيكل المنظمة، العوامل البيئية والعمر التنظيمي) على فعالية الرقابة الداخلية.

من أجل تحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة، تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد. تدرس الفرضية الأولى أ ما إذا كانت هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الهيكل التنظيمي للتعاونية (المركزية) وفعالية الرقابة الداخلية. المتوقع هو أن الهيكل التنظيمي الأكثر مركزية سوف يحسن فعالية الرقابة الداخلية، لكن بناءً على تحليل الانحدار، أظهرت النتيجة أنه لا يوجد تأثير ذو معنوية بين الهيكل التنظيمي المركزي وفعالية الرقابة الداخلية، بل حتى اتجاه العلاقة كان سالب أيضاً، وبالتالي فإن الفرضية الأولى أ غير مؤكدة. بالنسبة للفرضيات الأولى ب، تقترح أن الهيكل التنظيمي الأكثر رسمية من شأنه أن يحسن في نهاية المطاف من فعالية الرقابة الداخلية. استناداً إلى النتائج المحصلة، ظهر أن هناك علاقة إيجابية مهمة بين إضفاء الطابع الرسمي على بنية الشركة وفعالية الرقابة الداخلية، وبالتالي ، يتم تأكيد الفرضية الأولى ب.

من ناحية أخرى، فإن الفرضية الثانية التي تنص على أنه توجد علاقة إيجابية مهمة بين العوامل البيئية وفعالية الرقابة الداخلية غير مؤكدة لأن النتيجة تظهر ذلك. وفي الوقت نفسه، تدرس الفرضية الثالثة ما إذا كانت الثقافة التنظيمية ستؤثر بشكل جوهري على فعالية الرقابة الداخلية. كان من المتوقع أن تؤدي الزيادة في الثقافة التنظيمية إلى تحسين فعالية الرقابة الداخلية بشكل كبير، وبناءً على النتيجة، تم تأكيد الفرضية الثالثة.

بناءً على قيمة معامل الارتباط، استنتج الباحثون أنه يساهم كل من عمر التعاونية، وإضفاء الطابع الرسمي، والعوامل البيئية والثقافة التنظيمية في فعالية الرقابة الداخلية. يشير هذا إلى أن التغيير في فعالية الرقابة الداخلية يمكن تفسيره بواسطة هذه المتغيرات. من النتائج المتوصل إليها استنتج الباحثون أن النموذج يمكن التنبؤ من خلاله بشكل كبير بالمتغير التابع أو فعالية الرقابة الداخلية.

لقد كانت هذه الدراسة في إطار تأثير بعض متغيرات البيئة الرقابية في فعالية الرقابة الداخلية في التعاونيات المايليزية المائة الأولى، وهي تقترب من هذه الدراسة من حيث المتغيرات المستقلة المنتمية إلى نفس المجال وحتى من حيث المتغير التابع، لكن تبقى المتغيرات المستقلة في هذه الدراسة مستشفة من مرجعية لجنة المنظمات الراعية وهي ذات نطاق أوسع، إضافة إلى طبيعة المؤسسات التي سوف ندرسها التي تختلف عن التعاونيات التي درسها نور إيما شفيق وزملاؤه.

**3-4- دراسة علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، تحت عنوان "تحسين فاعلية الرقابة الداخلية وفق أنموذج كوزو COSO"، وهي مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 40، بغداد، 2013.**

هدف هذا البحث إلى دراسة تحسين فاعلية الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO من خلال التعرف على مدى توافر مكونات النظام وفق الأنموذج المذكور، ومن ثم تحسين فاعلية كل مكون بالتركيز على

مجالات التحسين فيه، وقد تم التطرق إلى أنموذج كوزو COSO ومواءمته مع البيئة العراقية السائدة آنذاك، من خلال إدخال بعض التحسينات عليه منها معالجة مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق، لجنة التعيينات والتي تتوفر مستلزمات تطبيقها في القانون والتشريع العراقي مع مراعاة تعديلها لتصبح موازية لتلك الأنظمة المطبقة في العالم. من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة مايلي:

- مستلزمات تطبيق بعض آليات حوكمة الشركات (مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق، لجنة التعيينات) متوفرة من خلال مواد قانون الشركات العراقي.
  - نطاق تطبيق التدقيق الداخلي تغير من حيث التركيز على الجوانب المالية ليشمل الجوانب الادارية والتشغيلية ومساهمته في إضافة القيمة.
  - بيئة الرقابة هي أساس نظام الرقابة الداخلية بأكمله، إذ أن عدم فاعليته يؤدي إلى عدم فاعلية النظام ككل حتى في حالة وجود المكونات الأربعة الأخرى.
  - تعد حوكمة الشركات نظاما رقابيا تتبناه المؤسسات الاقتصادية لتوزيع الصلاحيات وتحديد المسؤوليات حول نظام الرقابة الداخلية ووضع الإجراءات والقواعد المتعلقة بها. ويعد تشكيل لجنة تدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، والذين لديهم اطلاع ومعرفة بأنشطة المؤسسة، من أهم أدوات تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية.
  - جوهر عمليات الرقابة الداخلية هو تحديد المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف المنظمة.
  - تعد الأنشطة الرقابية بمثابة آليات لإدارة تحقيق أهداف المنظمة.
  - حتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا، يجب توفر المنظمة على معلومات ملائمة وموثوقة سواء مالية أو غير مالية تتعلق بالأحداث الداخلية أو الخارجية.
  - إذا ما تم اعتماد أهداف التدقيق في تقويم نظام الرقابة الداخلية، يمكن تحديد مجالات التدقيق في الآتي: التدقيق التشغيلي، التدقيق المالي وتدقيق الالتزام.
- ولقد خرجت هذه الدراسة بمجموعة من الاقتراحات أهمها:
- ضرورة تطبيق بعض آليات حوكمة الشركات كجزء مهم من تصميم بيئة الرقابة في المنظمات، وتعميم فكرة لجان التدقيق لما لها من دور إشرافي ورقابي.
  - ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال وضع سياسات ملائمة كحسن اختيار وتعيين الرؤساء والمرؤوسين على أساس الاختصاص والكفاءة، مع ضرورة وضع نظام لتقييم الأداء.

لقد عالجت هذه الدراسة جميع مكونات الرقابة الداخلية وفق أنموذج كوزو COSO وحاولت تحسينها كل حسب مجالات التحسين المتاحة. تتفق دراسة علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو مع

هذه الدراسة ودراسات أخرى في كون عدم فعالية بيئة الرقابة يؤدي إلى نظام رقابة داخلية غير فعال، لكن طريقة دراسة هذه العلاقة غير متشابهة، إذ أن هذه الدراسة تعتمد على مبادئ بيئة الرقابة المنصوص عليها في مرجعية لجنة المنظمات الراعية COSO، أما في دراسة دراسة علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو فقد تم الاعتماد على آليات حوكمة الشركات كمحدد للبيئة الرقابية.

**4-4- دراسة جان فيستر (Jan Pfister)**، تحت عنوان: "تسيير الثقافة التنظيمية من أجل رقابة داخلية فعالة: من الممارسة إلى النظرية"، وهي أطروحة دكتوراه بجامعة زيورخ في أبريل 2009 تم نشرها في شكل كتاب مع دار النشر Springer. عنوان هذه الدراسة بلغتها الأصلية هو:

"Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory".

هدفت دراسة جان فيستر إلى ربط الرقابة الداخلية بالثقافة التنظيمية من أجل بناء نظرية لشرح العلاقات السببية بين الرقابة والثقافة. وبشكل أكثر تحديداً، حاولت هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية الآتية: كيف تؤثر مبادئ وممارسات الإدارة على الثقافة التنظيمية بطريقة تؤثر بها الثقافة التنظيمية بشكل إيجابي على فعالية الرقابة الداخلية؟

من أجل معالجة القضايا المحددة في الأدبيات، حاولت هذه الدراسة تطوير مصطلحات بديلة لأطر الرقابة من خلال الدراسات السابقة. المصطلح البديل يعني تطوير إطار للرقابة والثقافة يرى هذه الأخيرة وسيطاً تتأثر بتأثيرات رقابة محددة، وتؤثر بدورها في مخرجات الرقابة المحددة. وبالتالي، تختلف وجهة نظر هذا البحث عن البحوث المألوفة في مجال المحاسبة والرقابة من خلال النظر إلى الثقافة التنظيمية باعتبارها بنية يمكن أن تتأثر.

كما أكدت الأدبيات السابقة، لا تزال العلاقة بين الرقابة الداخلية والثقافة التنظيمية غير مستكشفة نسبياً حتى الآن. لتحقيق هدف البحث الشامل، اعتمدت الدراسة على أسلوب البحث الاستكشافي وبناء النظرية. تحتاج هذه المقاربة إلى تمييزها عن مقاربات مناهج اختبار النظريات الشائعة. بينما يبدأ أسلوب بناء النظرية عموماً بالملاحظات ويبني نظرية من تلك الملاحظات، يبدأ أسلوب اختبار النظريات بنظرية، ثم يختبر تلك النظرية بناءً على الملاحظات. انطلاقاً من الملاحظات واستخدام التفكير الاستقرائي بقصد جعل الملاحظات ذات معني، ينتقل أسلوب بناء النظرية من الخاص إلى العام بقصد جعل الملاحظات ذات معني. من أجل تطوير الأفكار والتعاريف والمقترحات، والتي هي مفيدة في تطوير الأنماط النظرية، تستند هذه الدراسة إلى ركيزتين:

- تتكون الركيزة الأولى من دراسة ميدانية استكشافية تستند إلى مقابلات شبه منظمة مع 31 شخصاً على مستوى عالٍ من 21 شركة من أجل جمع أسس تجريبية حول الرقابة الداخلية والثقافة التنظيمية.

- الركيزة الثانية تتكون من معرفة خارج مجال المحاسبة والرقابة مثل علم الاجتماع وعلم النفس الاجتماعي من أجل تحليل دور الثقافة التنظيمية في الرقابة الداخلية.

ساهمت هذه الدراسة في الاجتهادات البحثية والممارسة من خلال:

- تقديم مجموعة واسعة من المبادئ والممارسات التي يعتبرها الأشخاص رفيعي المستوى بمثابة محركات لفعالية الرقابة.

- شرح كيف تترابط الرقابة والثقافة على المستويين التنظيمي والفردى.

- و توفير إطار عمل يجمع النتائج السابقة من أجل شرح كيف يمكن للمديرين مزج المحركات بالطريقة التي تكفل تهيئة والحفاظ على الظروف الثقافية التي تعزز الضوابط الفعالة.

تشير المقاربة المنهجية المتبعة إلى أن المعرفة التي تم جمعها تتعلق بالباحثين الذين يجرون الدراسة. وبالتالي باحث آخر ذو خلفية مختلفة واهتمامات أخرى قد يكون له نتائج في إطار مختلف. كما أن الدراسة تمت على أساس مدخلات ميدانية محدودة من حيث عدد الأشخاص الذين أجريت معهم مقابلات ومن حيث عدد الشركات. يمكن أن تؤدي مقابلات أخرى تجرى على مستويات هرمية ووظائف وشركات وصناعات ودول أخرى إلى ظهور إطار عمل مختلف عن الذي توصلت إليه هذه الدراسة.

**4-5- دراسة مريم شكرون (Meriem Chekroune)، تحت عنوان: "دور التدقيق الداخلي في قيادة أداء نظام الرقابة الداخلية- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية".** وهي أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بجامعة أبو بكر بلقايد بتلمسان، تمت مناقشتها في السنة الجامعية 2013/2014. عنوان هذه الدراسة بلغتها الأصلية هو:

"Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes."

انطلقت هذه الدراسة من الفضائح المالية التي هزت الشركات الجزائرية العمومية، مثل سوناطراك، التي أبرزت الحاجة إلى تعزيز نظام الرقابة الداخلية، الذي ينظر إليه بشكل متزايد كحل لمجموعة واسعة من المشكلات الكامنة (المشكلات الأخلاقية، التطابق...)، إضافة إلى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي، والتي تلعب دوراً رائداً في قيادة أداء نظام الرقابة الداخلية. ينبغي أن يساعد التدقيق

الداخلي الشركة في الحفاظ على نظام رقابة داخلية مناسب من خلال تقييم كفاءتها وفعاليتها وتشجيع التحسين المستمر لها.

هدفت هذه الأطروحة إلى دراسة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي الحالية داخل الشركات العمومية الجزائرية، التي تمت دراستها في العينة، تساهم في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية. يكمن اهتمام هذه الأطروحة أيضًا في اكتشاف أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للشركات المختارة.

في ظل السياق الذي كان مطروحا، قامت الباحثة بطرح الإشكالية الآتية: "هل تعمل وظيفة التدقيق الداخلي الحالية بالشركات الجزائرية العمومية التي تنتمي إلى عينة الدراسة، على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال التأثير في أدائه؟". قامت الباحثة بدراسة الفرضيات الآتية:

- وظيفة التدقيق الداخلي الحالية داخل الشركات الجزائرية العامة، التي تمت دراستها في العينة، تضمن فعالية نظام الرقابة الداخلية. بمعنى آخر، تضمن وظيفة التدقيق الداخلي قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه.

- وظيفة التدقيق الداخلي الحالية داخل المؤسسات العمومية الجزائرية، التي تمت دراستها في العينة، لا تأخذ بعين الاعتبار جانب الكفاءة في نظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بأقل تكلفة.

أظهرت نتائج الدراسة التجريبية من خلال مهمات التدقيق الداخلي التي أجريت في شركات العينة (شركة ستار STARR وشركة جيبيلي GIPLAIT) أنه على الرغم من أن وظائف التدقيق الداخلي لم تصل بعد إلى نصف الطريق لإعطاء مقياسها الكامل، فقد حققت قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الكفاءة والفعالية. من جهة أخرى، على أساس المقابلات التي قامت بها الباحثة، يبدو أن المدققين الداخليين للشركات (سوناتراك Sonatrach، سيس SCIS، مونتال MANTAL وسيروور SEROR) يولون أهمية لجانب فعالية نظام الرقابة الداخلية دون مراعاة جانب كفاءته. وبالتالي، فإن نتائج تقييم جودة وظائف التدقيق الداخلي لشركات العينة تجعل من الممكن تأكيد الفرضية الأولى. أما الفرضية الثانية فقد أشارت إليها الباحثة في الدراسات المستقبلية، وأحالت التأكد منها إلى أبحاث مستقبلية ودعت إلى استعمال تقنية المسح الإحصائي الذي يشمل عينة واسعة من المؤسسات. كما استنتجت الباحثة عدم وجود دعم من المسؤولين الأساسيين، حيث لا يتمتع المدققون الداخليون دائمًا بالدعم اللازم، مما يجعل دور التدقيق الداخلي في الإدارة العامة هامشي. مع العلم أن قوة وظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة تعتمد على تكامل أو إشراك مسؤوليها.

لقد كان التدقيق الداخلي هو المتغير المستقل الوحيد في دراسة مريم شكرون، أما المتغير التابع فقد كان فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، يبدو أن الاتجاه المستعمل في علاقة التأثير هو نفسه الذي

سنعتمده في دراستنا، ولكن المتغيرات المستقلة والتابعة ليست نفسها، إضافة إلى اختلاف العينة التي سنجرى عليها الدراسة.

**4-6- دراسة عبد الله عقلة غنيمات ووليد زكريا صيام، تحت عنوان: " العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية"، وهي مقال منشور في المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 4، سنة 2011.**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، والوقوف على أهم المعوقات (المحددات) التي تحد من فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وتطورها في الوزارات الأردنية. لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، قام الباحثان بتصميم استبانة، تم توزيعها على المدراء والموظفين في أجهزة الرقابة الداخلية في الوزارات - الممثلة لعينة الدراسة - البالغ عددهم 126 شخصاً وتم استرداد واعتماد ما نسبته 82% من الاستبانات الموزعة لغايات التحليل الاحصائي، واختبار الفرضيات المنبثقة عن الفرضية الرئيسة: التي تنص على أنه: لا تؤثر عوامل (الهيكل التنظيمي، مكونات النظام المحاسبي، توفر أدلة التدقيق وإجراءات العمل التفصيلية، كفاءة العاملين، رقابة الأداء، الوسائل المحوسبة المستخدمة في العمل) مجتمعة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية. ومن أهم نتائج الدراسة أن أكثر العوامل تأثيراً في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية هو النظام المحاسبي ومكوناته، وأقل العوامل تأثيراً كفاءة الموظفين ورقابة الأداء. وأظهرت الدراسة وجود ضعف في تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية للموظفين ونقص التدريب الجيد لهم، إضافة إلى ضعف القيادات الإدارية في الوزارات الأردنية. في ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحثان بضرورة أن تولي الحكومة الأردنية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية المزيد من الاهتمام وذلك من خلال التركيز على المقومات الإدارية والمالية الأساسية المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، وتفعيل أسس ومعايير الاختيار والتعيين، وتطوير معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء الحكومي.

لقد افترضت دراسة عبد الله عقلة غنيمات ووليد زكريا صيام وجود عوامل داخلية تؤثر في الرقابة الداخلية منبثقة من بيئة الرقابة، وحاولت اختبار تأثيرها في فعالية نظام الرقابة الداخلية، وهي ليست نفس العوامل التي تحاول هذه الدراسة اختبار تأثيرها في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية.

## 5- المساهمة المرجوة من هذه الأطروحة

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بعدد من الخصائص، أهمها اعتماد نموذج الرقابة الداخلية حسب مرجعية لجنة المنظمات الراعية (COSO) في تحديد العوامل التي قد تؤثر في الرقابة

الداخلية، ومحاولة اختبار هذا التأثير. تنتمي هذه العوامل إلى بيئة الرقابة الداخلية، وهي خمسة مبادئ تتمثل في الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية، استقلالية مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وخبرتهما، تفويض السلطات والمسؤوليات، فلسفة الإدارة ونمط التشغيل، سياسات وممارسات الموارد البشرية. كما تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات في قياس جودة تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية من خلال قياس مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية والمتمثلة في ثلاثة فئات حسب إطار لجنة المنظمات الراعية، وهي: فعالية وكفاءة العمليات، موثوقية الإبلاغ المالي وغير المالي، التطابق مع القوانين والتنظيمات السارية المفعول. إضافة إلى خصائصها السابقة، سوف تجرى الدراسة الميدانية لهذا البحث على عينة من المؤسسات الجزائرية باستعمال منهج المسح بالاستبانة.

## 6- طرح الإشكالية

كان وما زال موضوع التحكم في المؤسسة إشكالية كبيرة لدى العديد من المؤسسات الجزائرية، على غرار المؤسسات الأجنبية، ومن معاني الرقابة الداخلية التحكم. نظريا، تجيب الأدبيات السابقة للرقابة الداخلية عن العديد من القضايا الإدارية والمالية المحاسبية لدى المنظمات، ما يبعث بالفضول لمعرفة الفجوة بين الثروة النظرية المتوفرة في مجال الرقابة الداخلية والمشكلات الميدانية التي تعيشها المؤسسات الجزائرية على وجه الخصوص. فالرقابة الداخلية الفعالة تسعى لتحقيق أهداف كبرى، كأتمتة العمليات وموثوقية الإبلاغ والتطابق، بينما غالبا ما تعجز المؤسسات عن الوصول إلى البعض من هذه الأهداف، ويبقى السبب موضوع بحث. الرقابة الداخلية الملموسة أو الصلبة في شكل إجراءات ونصوص مكتوبة تصف الأنشطة الرقابية هي متوفرة في غالب الأحيان، لكن لا تتحقق معها الأهداف المرجوة من الرقابة الداخلية. طرحت مرجعية لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO) هذا الشأن، حيث درست بيئة الرقابة ووضحت مبادئها، ووضعتها في قاعدة هرم نظام الرقابة الداخلية. يتمثل دور بيئة الرقابة في توفير الظروف الملائمة للالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية في العمل، وهي تشكل ما يسمى بالرقابة الناعمة التي تدفع إلى الالتزام بالكفاءة ومعايير العمل المهنية والأخلاقية، وهي ذات ارتباط وثيق بثقافة المنظمة، وقد حددت مرجعية لجنة المنظمات الراعية المبادئ المكونة لبيئة الرقابة. انطلاقا من ذلك، وفي إطار مرجعية لجنة المنظمات الراعية (COSO)، مع الاعتماد في قياس جودة تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية على المحاكاة مع مدى تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، تتمثل إشكالية هذه الدراسة فيما يلي: ما مدى تأثير مبادئ بيئة الرقابة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لدى عينة من المؤسسات الجزائرية؟

## 7- الأسئلة الفرعية

يمكن طرح مجموعة من الأسئلة المنبثقة من الإشكالية كالاتي:

- ما أهمية مرجعية لجنة المنظمات الراعية في موضوع الرقابة الداخلية ؟
- ما المقصود ببيئة الرقابة حسب لجنة المنظمات الراعية ؟
- كيف يمكن الحكم على فعالية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية ؟
- ما هي أهم الأطراف الفاعلة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية ؟
- ما مدى تأثير نوعية بيئة الرقابة في مستوى تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بعينة من المؤسسات الجزائرية ؟

## 8- الفرضيات البحثية

من خلال الدراسات السابقة، يتم العمل في الجانب الميداني على اختبار الفرضية الأساسية الآتية: تعتبر بيئة الرقابة، والمعرفة حسب لجنة المنظمات الراعية، ذات تأثير معنوي في جودة تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لدى العينة المدروسة من المؤسسات الجزائرية.

من خلال الفرضية الأساسية، يمكن القيم باختبار الفرضيات البحثية الآتية:

- استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية له تأثير ذو دلالة إحصائية في درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة.
- تؤثر نوعية تفويض السلطات ومجالات المسؤولية بمعنوية في درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة بنسبة تفسير قوية.
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لسياسات وممارسات الموارد البشرية في درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة بنسبة تفسير قوية.
- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل لها تأثير ذو دلالة إحصائية في درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة بنسبة تفسير ضعيفة.
- الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة له تأثير ذو دلالة إحصائية في درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة بنسبة تفسير قوية.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في بيئة الرقابة وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية تبعاً لمتغير ملكية رأس المال والشكل القانوني للمؤسسات المدروسة.

## 9- المنهج المتبع

سيتم استعمال المنهج الوصفي والتحليلي الذي يعد ملائماً في مثل هذه الدراسات، وذلك من أجل فهم وتحليل متغيرات الدراسة والعوامل المؤثرة فيها، والتي شملت المبادئ الخمسة للبيئة الرقابية وأهداف نظام الرقابة الداخلية ومكوناتها الخمسة، كما سيتم استعمال منهج المسح بالاستبانة، الذي يشمل

عينة المؤسسات الناشطة في الجزائر، تم اختيارها على أساس القدرة على الوصول إلى الإطارات المستهدفة للمشاركة في الدراسة، من خلالها يتم اختبار الفرضيات حول تأثير بيئة الرقابة الداخلية في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية.

## 10- هيكل الدراسة

سيتم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي. سوف يتناول الفصل الأول الإطار النظري للرقابة الداخلية من خلال أربعة مباحث، يعالج المبحث الأول أدبيات الرقابة الداخلية، أما المبحث الثاني فسوف يعالج الرقابة الداخلية وعلاقة فعاليته بأداء المؤسسة، بينما سيعالج المبحث الثالث مكونات الرقابة الداخلية، أما المبحث الرابع والأخير فسيتناول نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات. سوف يتناول الفصل الثاني ثلاثة مباحث من أجل تغطية موضوع الأطراف الفاعلة ودورها في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية. سيعالج المبحث الأول مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، أما المبحث الثاني فسيعالج دور الإدارة التنفيذية والمدير في بيئة الرقابة، وبعد معالجة الأطراف الفاعلة سيتم معالجة منهجية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية في المبحث الثالث. أما الفصل الثالث فهو يشمل الدراسة الميدانية الذي تم تقسيمه بدوره إلى أربعة مباحث، سيعالج الأول منها منهجية الدراسة الميدانية وعينتها وأدواتها، أما المبحث الثاني فيتناول الاتساق الداخلي لأبعاد محوري الاستبيان، وأما المبحث الثالث فيحلل إجابات أفراد العينة عن محاور الاستبيان، فالمبحث الرابع الذي يقدم معالجة إحصائية وقياسية لبيانات الدراسة.

## 11- حدود الدراسة

تتخصر حدود دراستنا الموضوعاتية في الرقابة الداخلية المعرفة حسب لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO)، وبالضبط موضوع بيئة الرقابة ومدى تأثيره في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية (الذي يقيس لنا جودة تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية)، ولا نعني في دراستنا أن نظام الرقابة الداخلية يشمل الرقابة الداخلية، مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي، إذ أن هذين الأخيرين غير مشمولين في الدراسة. أما الحدود المكانية فتتخصر المؤسسات الجزائرية الخمسين المشاركة في الدراسة، وأما الحدود الزمنية فتشمل فترة تراكمات الممارسات في مجال الرقابة الداخلية لدى المؤسسات المشمولة في العينة إلى غاية جمع البيانات في السداسي الأول من سنة 2019.

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية

## تمهيد

يعود الفضل في ظهور مفهوم الرقابة الداخلية وتطوره بشكل كبير إلى الأحداث المالية التي شهدتها السوق المالي الأمريكي منذ أزمة 1929. لقد توالى الأحداث والأزمات المالية، وكان موضوع الرقابة الداخلية حاضرا في تفسير مختلف الانهيارات المالية، تفاعلت لجنة القيم المنقولة مع أحداث السوق الأمريكية، فسنت قانون يعاقب عدم امتلاك جهاز رقابة داخلية ملائم، وقد أسفر التقرير الذي أصدرته لجنة تريديواي حول العوامل المؤدية إلى القوائم المالية المغشوشة على أن أكثر من خمسين بالمائة من التلاعبات المكتشفة في القوائم المالية كانت ناتجة عن عجز نظام الرقابة الداخلية.

سوف نتناول في هذا الفصل أربعة مباحث، يعالج المبحث الأول أدبيات الرقابة الداخلية من خلال عرض نبذة تاريخية ومساهمات المنظمات المهنية والهيئات المالية والسلطات التشريعية في تحديد مفهوم الرقابة الداخلية، إضافة إلى معالجة مفهوم، أهداف ومبادئ الرقابة الداخلية. أما المبحث الثاني فسوف يعالج الرقابة الداخلية وعلاقة فعاليته بأداء المؤسسة، كما سيتناول هذا المبحث الحدود الملازمة لأي نظام رقابة داخلية وسنرى علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقنيات التسيير التي تتشابه معه. سيعالج المبحث الثالث من هذا الفصل الموضوع الجوهرى للرقابة الداخلية والذي هو مكوناتها، حيث أقرت لجنة المنظمات الراعية وكل الأطر المرجعية التي حذت حذوها وجود خمسة مكونات أساسية متكاملة للرقابة الداخلية، أولها بيئة الرقابة، وثانيها تقييم المخاطر، وثالثها أنشطة الرقابة، أما رابع هذه المكونات فيتمثل في المعلومات والاتصال، أما المكون الخامس فهو القيادة أو المتابعة لنظام الرقابة الداخلية من خلال المتابعة الدورية أو المستمرة من أجل ضمان عدم تقادم النظام وتوفير تغذية عكسية لتحسينه وتلافي عيوبه. أما المبحث الرابع والأخير فسيتناول نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات، فاستعمال التكنولوجيا في معالجة المعاملات والعمليات والبيانات ينتج عنه خصائص جديدة لبيئة الرقابة، وبالتالي تتولد عنه مخاطر من نوع آخر، وهذا ما يتطلب إجراءات من نوع خاص في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات.

## المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية

لقد حظيت الرقابة الداخلية باهتمام المنظمات المهنية والهيئات المالية والسلطات التشريعية، وذلك نظرا للمكانة المركزية التي أصبحت تتبوؤها بحكم دورها في توفير ضمان معقول لتحقيق أهداف المؤسسة، وقد حاولت مختلف الجهات المهتمة بالرقابة الداخلية إصدار إطار لممارسة الرقابة الداخلية، الذي يشتمل غالبا على تعريف الرقابة الداخلية وأهدافها وكيفية تطبيقها في المؤسسات للاستفادة مزاياها وكذا حدودها وقصورها، لذا سوف نتناول في هذا المبحث أربعة مطالب، يعالج المطلب الأول منها نبذة تاريخية عن الرقابة الداخلية والأهمية التي تتمتع بها، ويعالج المطلب الثاني أهم المرجعيات والأدبيات التي تعنى بالرقابة الداخلية، ويتناول المطلب الثالث أبرز الأطر التشريعية الدولية للرقابة الداخلية، أما الرابع فيعالج مفهوم، أهداف ومبادئ الرقابة الداخلية.

## المطلب الأول: تطور مفهوم الرقابة وأهميتها

تقتضي دراسة موضوع الرقابة الداخلية الرجوع إلى الخلفية التاريخية لظهوره والظروف العامة التي أدت إلى تطوره وبأي مجال كانت تتعلق، لذا سنعالج من خلال هذا المبحث التطور التاريخي للرقابة الداخلية قبل انفصال الملكية عن التسيير وبعدها، وكذا سنعالج أهمية الرقابة الداخلية لدى المؤسسات.

## 1- التطور التاريخي للرقابة الداخلية

قبل سنة 1500 ميلادي كانت الأحداث المالية في المؤسسة تسجل في سجلين منفصلين من طرف شخصين مستقلين يتولى كل واحد منهما تسجيل نفس العمليات، ثم يتم بعدها إجراء المقارنة بينهما لمنع ارتكاب الأخطاء والغش، وقد تميزت هذه المرحلة بعدم وجود الرقابة الخارجية، فكان هدف الرقابة هو التأكد من أمانة الأشخاص الذين عهدت إليهم مسؤوليات مالية، بعد ذلك التاريخ وإلى غاية سنة 1850 ميلادية، اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي، في حين ظل الهدف منه هو اكتشاف الاختلاسات والتلاعبات من خلال التحقق من صحة الأحداث المالية. بعد سنة 1850م، ظهرت مؤسسات كبرى وانفصلت الملكية عن التسيير، وظهرت الضرورة إلى حماية حقوق المساهمين من خلال فرض رقابة فعالة على نظم التسيير، وقد ظهر التدقيق المحاسبي وبدأ التركيز على تقوية نظام الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> دليلة المنفراج، دور الرقابة الداخلية في المراجعة المالية وواقعها في ظل التحولات التكنولوجية والاقتصادية في المؤسسات الجزائرية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعات البتروكيماوية، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2007، ص 3 2.

في بداية القرن العشرين، بدأ مفهوم الرقابة الإدارية والرقابة العملياتية في الظهور، لقد ردت الولايات المتحدة الأمريكية على أزمة 1929 بوضع عدد من القوانين من أجل تعزيز شفافية القوائم المالية للشركات المسعرة، وبإنشاء لجنة القيم المنقولة (SEC) Security and Exchange Commission سنة 1934، هذه الأخيرة وسعت من مسؤولية شفافية التقارير المالية إلى الوظائف المحاسبية وكذلك مجمل المتدخلين في الصفقات.<sup>1</sup> في 1958 أصدرت لجنة إجراءات التدقيق Committee of Auditing (CAP) procedures معيارا متعلقا بإجراءات التدقيق (SAP:29) Standard of Auditing procedures يفرق بين الرقابة المحاسبية والتي تهدف إلى حماية الأصول وموثوقية القوائم المالية، والرقابة الإدارية التي تهدف إلى ضمان ملاءمة المسارات العملياتية، ثم أصدرت نفس اللجنة سنة 1973 معيارا آخر يوضح كيف يمكن للرقابة المحاسبية أن تخدم الإدارة وبالتالي الرقابة الإدارية والعكس بالعكس، وهذا ما جعل التفرقة بين الرقابتين غير مبرر. في سنة 1977 تفاعلت لجنة القيم المنقولة SEC مع أحداث السوق الأمريكية، فسنت قانون يعاقب عدم امتلاك جهاز رقابة داخلية ملائم.<sup>2</sup>

بعد سلسلة من الكوارث المالية في الولايات المتحدة، أسس محافظ البنك الفيدرالي لجنة تريديواي (Treadway commission)، مهمة هذه اللجنة هي تحديد العوامل المؤدية إلى القوائم المالية المضللة وإصدار توصيات من شأنها تخفيض هذه التلاعبات، سلمت اللجنة تقريرها سنة 1987 والذي خلص بأن 50% من التلاعبات المكتشفة في القوائم المالية كانت ناتجة عن عجز نظام الرقابة الداخلية. قدم التقرير 50 توصية من أجل التقليل من خطر الغش في القوائم المالية، وقد احتوى على توصية مهمة مفادها: " الرقابة الداخلية موجهة لتوفير ضمان معقول فيما يخص تحقيق الأهداف الآتية: انجاز وأمثلة العمليات، موثوقية المعلومات المالية، التطابق مع القوانين والتنظيمات السارية المفعول" لقد ركز هذا التعريف على أن دور الرقابة الداخلية لا يجلب ضمان كامل ولكن تغطية معقولة للمخاطر. وقد أولت اللجنة أهمية بالغة لبيئة الرقابة ومدونة السلوك. في سنة 1988 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA) بالتركيز على مسؤولية المدققين من خلال منشوراته، وفي أبريل من نفس السنة صدر المعيار 55 عن لجنة إجراءات المراجعة ولم يتحدث ثانية عن الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية، ولكن تكلم عن بيئة الرقابة المحاسبية وإجراءات الرقابة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Ayoub MOULKAF, La prise en compte de l'éthique individuelle dans le processus d'évaluation du contrôle interne, Mémoire de magister, Ecole supérieure de commerce, 2011, Alger, pp 7-8.

<sup>2</sup> Ibid, p 8.

<sup>3</sup> Ibid, p 9.

في سنوات الألفين، العديد من الفضائح المالية وضعت من جديد موثوقية القوائم المالية في المحك (خاصة فضيحة: إنرون Enron، أدلفيا Adelfia، إكزوروكس Xerox و وورلدكوم Worldcom). قام المشرع الأمريكي كردة فعل على هذه الفضائح بتبني القانون الفدرالي المسمى " سارباينس-أوكسلي Sarbanes-Oxley Act " أو سوكس (SOX) المصادق عليه من طرف البرلمان الأمريكي والممضي من طرف الرئيس الأمريكي جورج بوش في 30 جويلية 2002. هدف هذا القانون إلى زيادة مسؤولية الشركات فيما يخص وضع، تقييم وقيادة نظام رقابة داخلية وحماية أحسن للمستثمرين وحتى تأطير وظيفة المدققين. يقوم هذا القانون على ثلاثة مبادئ: دقة المعلومات، مسؤولية المسيرين واستقلالية أعضاء التدقيق<sup>1</sup>. في أوت 2007، قامت سلطة الأسواق المالية بفرنسا (AMF) Autorité de Marché Financier بسن قانون الأمان المالي (LSF) Lois de Sécurité Financière والذي يضاهاى قانون سوكس SOX بالولايات المتحدة، وقد تم تحيينه سنة 2010.<sup>2</sup>

## 2- أهمية الرقابة الداخلية

سعى كبار المسؤولين التنفيذيين لمدة طويلة من أجل التحكم أكثر في المؤسسات التي يديرونها. تم وضع الرقابة الداخلية من أجل الحفاظ على سير المؤسسة نحو الأهداف الربحية وتحقيق مهمتها، وتقليل المفاجئات خلال الطريق، تسمح الرقابة الداخلية للإدارة بالتعامل مع التطور السريع في البيئات الاقتصادية والتنافسية، تحويل طلبات وأولويات الزبائن، وإعادة هيكلة النمو في المستقبل. تسمح الرقابة الداخلية بدعم الكفاءة، بتقليل خطر ضياع الأصول وتساعد على ضمان موثوقية القوائم المالية والتطابق مع القوانين والتنظيمات، ولكون الرقابة المالية تخدم عدة أغراض مهمة، هناك تزايد في المناداة بأنظمة رقابة داخلية جيدة وبطاقة تقرير حولها، كما ينظر إلى الرقابة الداخلية أكثر فأكثر كحل للعديد من المشكلات المحتملة.<sup>3</sup>

## المطلب الثاني: أهم المرجعيات الدولية للرقابة الداخلية

لقد ساهمت مختلف الأطر والوثائق الصادرة عن المنظمات المهنية في تكوين إطار مرجعي للرقابة الداخلية. من أبرز هذه المرجعيات المهنية نجد مرجعية لجنة المنظمات الراعية COSO، مرجعية

<sup>1</sup> Hervé stolowy et al, Audit financier et contrôle interne – l'apport de la loi Sarbanes-Oxley, Revue française de gestion, Numéro: 147, volume 6, 2003, p 134.

<sup>2</sup> Kurt F. Reding et autres, Manuel d'Audit interne, Eyrolles, Paris, 2015, p 6/4. (Chapitre 6, page 4).

<sup>3</sup> K H Spencer Pickett, The Essential Handbook of Internal Auditing, John Wiley & Sons Ltd, West Sussex (England), 2005, p 85.

المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين المعروفة بمعايير الرقابة COCO، وكذا مرجعية معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وبلاد الغال (Turnbull)، وكذا أهداف الرقابة للمعلومة والتكنولوجيا ذات الصلة المعروف بكويت (COBIT) ومرجعية لجنة بازل.

### 1. مرجعية لجنة المنظمات الراعية (COSO)

من أهم المرجعيات المعروفة نجد الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة كوزو (COSO) سنة 1992 والمحيين سنة 2013، في سنة 1985 تم إنشاء اللجنة الوطنية للتقارير المالية المغشوشة، كما تعرف بلجنة Treadway عن طريق رعاية مشتركة من قبل كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants، الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) American Accounting Association، المدراء الماليين التنفيذيين الدوليين (FEI) Financial Executives International، معهد المدققين الداخليين (IIA) The Institute of Internal Auditors، ومعهد المحاسبين الإداريين (IMA) Institute of Management Accountants، وبناء على توصياتها قامت فرقة عمل تحت إشراف لجنة المنظمات الراعية COSO بمراجعة أدبيات الرقابة الداخلية، كانت النتيجة النهائية وثيقة "الرقابة الداخلية – الإطار المتكامل" سنة 1992، وأكدت مرجعية لجنة المنظمات الراعية على مسؤولية الإدارة على الرقابة الداخلية.<sup>1</sup> توصيات لجنة المنظمات الراعية تطمح لتطبيقها في كل الشركات بما في ذلك الشركات ذات الحجم المتواضع التي تم إعداد توصيات خاصة بشأنها.<sup>2</sup>

تم تحيين هذه المرجعية سنة 2013، بعد الأزمة المالية 2007، من أجل مواجهة المتغيرات المهمة.<sup>3</sup> فبين سنة 1992 و2012 (تاريخ إصدار مسودة العمل للتحيين)، لم تتطور مكونات الرقابة الداخلية في COSO بصفة جوهرية، ولكن تم توسعة مجالها في بعض الحالات أو تعيينه بدقة. بصفة عامة تجدر الإشارة إلى ما يلي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> K H Spencer Pickett, Op.cit, 2005, p 91.

<sup>2</sup> Élisabeth BERTIN, Audit interne : enjeux et pratiques à l'international, Groupe Eyrolles, Paris, 2007, p 55.

<sup>3</sup> Frédéric CORDEL, gestion des risques et contrôle interne : de conformité à l'analyse décisionnelle, Vuibert, Paris, 2013, p 30.

<sup>4</sup> Ibid, pp 32-33.

- المكانة، الجوهرية في التحيين الجديد للمعلومات غير المالية وللمعلومات في الإبلاغ الداخلي، تم التركيز على الإبلاغ غير المالي والمتسق مع مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة (RSE) منذ تاريخ النشر الأول للمرجعية.

- المكونات الخمسة للجهاز المقترح في 1992، تم تفصيلها إلى 17 مبدأ والتي تتجزء بدورها إلى نقاط. الهدف المرغوب هنا هو قبل كل شيء بيداغوجي (تعليمي).

- إعطاء المكانة الأكثر أهمية للأمثلة من أجل جعل الإطار أقل نظريا.

يعتبر إطار لجنة المنظمات الراعية أداة قوية من حيث أنها تسمح للمنظمات بالتركيز على الهياكل المفتاحية، القيم والمسارات التي تشكل معا هذا المفهوم للرقابة الداخلية بعيدا عن التركيز المالي الضيق الذي كان يستخدم سابقا، فالفرد هو جزء من المسار لكن يمكن أن يكون صعبا أن يجلب حلا للمؤسسة في إطار السياق العام.<sup>1</sup>

آخر تحديث لمرجعية لجنة المنظمات الراعية يتمثل في الوثيقة المحينة (COSO 2017) المسماة «تسيير مخاطر المؤسسة: التكامل مع الاستراتيجية والأداء»، وهي تسلط الضوء على أهمية الأخذ بعين الاعتبار المخاطر في كل من مسار إعداد الاستراتيجية وقيادة الأداء. يتعلق الجزء الأول من الوثيقة بإعطاء وجهة نظر عن المفاهيم الحالية والمتطورة وتطبيقات عن تسيير مخاطر المؤسسة. أما الجزء الثاني فهو الإطار، وهو منظم إلى 5 مكونات سهلة الفهم التي تستوعب مختلف وجهات النظر والهياكل العملية وتحسين الاستراتيجية واتخاذ القرار.<sup>2</sup>

بشكل مختصر، يتضمن هذا التحيين المواضيع الآتية:<sup>3</sup>

- توفير تبصرة أكبر لقيمة تسيير مخاطر المؤسسة عند إعداد وتنفيذ الاستراتيجية.

- تحسين المحاذاة (التجاوز) بين الأداء وتسيير المخاطر من أجل تحسين إعداد أهداف الأداء وفهم تأثير المخاطر على الأداء.

- استيعاب توقعات الحوكمة والرقابة.

- الاعتراف بعولمة الأسواق والعمليات والحاجة إلى تطبيق مقارنة مشتركة عبر الدول.

<sup>1</sup> K H Spencer Pickett, Op.cit, 2005, p 93.

<sup>2</sup> COSO Executive Sernmary : Enterprise Risk Management, Integrating with Strategy and performance 2017 Disponible sur : [www.COSO.org](http://www.COSO.org) , consulte le 07/08/2018 a 8:55.

<sup>3</sup> Idem.

- تقديم طرق جديدة لرؤية مخاطر إعداد وتحقيق الأهداف في بيئة أعمال معقدة.
- توسيع الإبلاغ لمعالجة التوقعات من أجل شفافية أكثر لأصحاب المصالح.
- استيعاب التكنولوجيا الحديثة وانتشار البيانات والتحليلات في دعم صناعة القرار.
- تحديد التعريفات الأساسية والمكونات والمبادئ لجميع مستويات الإدارة المعنية في تصميم وتنفيذ وقيادة ممارسات تسيير مخاطر المؤسسة.

لقد برز إطار لجنة المنظمات الراعية في السنوات الأخيرة كإطار رقابي مهيم في العالم، هذا لا يعني أن هذا الإطار ليس لديه منافسين أو تحديات، ولكن فقط لتوضيح استعماله الواسع اليوم. يقوم المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين بتبني مرجعية لجنة المنظمات الراعية، وقد وضعت التعديلات الأخيرة لمعايير التدقيق الدولية ISA وفق مرجعية لجنة المنظمات الراعية<sup>1</sup>.

## 2. مرجعية معيار الرقابة كوكو COCO

تم تطوير مرجعية كوكو COCO من طرف المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) سنة 1995، وهو الآن معيار دولي، حيث ينص على ضرورة فهم الرقابة في سياق واسع. تشمل الرقابة عناصر المنظمة (بما في ذلك الموارد، الأنظمة، المسارات، الثقافة، الهيكله والمهمات) التي تؤخذ مع بعضها لتدعيم الأشخاص في إنجاز أهداف المنظمة. لا يمكن الحكم على فعالية الرقابة بناء على درجة كل معيار مأخوذ على حدة لئتم تجميعها، بل هناك ترابط متبادل بين المعايير مثلما هو بين عناصر الرقابة في المنظمة فلا يمكن تصميم وتقييم عناصر الرقابة بفصل الواحدة عن الأخرى<sup>2</sup>. تطبق توصيات مرجعية كوكو COCO على كل أنواع المنظمات: منظمات القطاع العام والخاص الهادفة لتحقيق الربح، منظمات غير ربحية، إدارات مركزية أو إقليمية<sup>3</sup>.

تعتبر الرقابة دالة في القيم الأخلاقية والمعتقدات للأشخاص بقدر ما هي معايير وآليات للامتثال، ينبغي أن تغطي الرقابة تحديد وتخفيف المخاطر، التي لا تقتصر على المخاطر المعروفة

<sup>1</sup> Graham Lynford, Internal Controls: Guidance for private, Government and Nonprofit Entities, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, 2008, pp 27-28.

<sup>2</sup> K H Spencer Pickett, Op.cit, 2005, p 93.

<sup>3</sup> Elisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, pp 54-55.

المتعلقة بتحقيق هدف محدد، ولكن أكثر من ذلك، فهي متعلقة بالمخاطر الأساسية لاستمرارية ونجاح المؤسسة والتي تتمثل في:<sup>1</sup>

- فشل الحفاظ على قدرة المنظمة في تحديد الفرص واستغلالها.

- فشل الحفاظ على قدرة المنظمة في الإجابة على المخاطر غير المتوقعة والفرص، واتخاذ قرارات على أساس مؤشرات تنبؤية في حالة غياب المعلومة النهائية.

يعتمد نموذج معايير الرقابة (كوكو COCO) على تحديد الأهداف بوضوح، على إلزام الأطراف داخل المؤسسة بهوية وقيم المؤسسة، على قدرة الأشخاص وتجهيزهم بالموارد والكفاءات التي يتطلبها نموذج الرقابة، وعلى القيام فعلا بالأنشطة التي تكون تحت الرقابة. قبل أن يؤدي العمال مهامهم يكون لديهم أهداف واضحة والتزام بتحقيق أهدافهم والقدرة على التعامل مع المشكلات والفرص، وبالتالي أي فعل يأتي بعد هذه المتطلبات المسبقة يحتمل جدا قيادته نحو مخرجات ناجحة. آخر مرحلة في النموذج هي الرصد والتعلم (Monitoring)، فهي عملية مراقبة حادة تتخللها عمليات تفتيش، مراجعة، إشراف واختبار وكل نشاط يعتبر كجزء من عملية التعلم التي ترفع المنظمة إلى مستوى أعلى.<sup>2</sup>

### 3. مرجعية الدليل المنقح من أجل المديرين في المدونة الموحدة "ترنبول" Turnbull

الرقابة الداخلية : الدليل المنقح من أجل المديرين في المدونة الموحدة المعروفة باسم تقرير ترنبول Turnbull الصادر عن مجلس الإبلاغ المالي البريطاني (FRC) والذي ظهر لأول مرة في 1999 وتم تحيينه سنة 2005 من طرف معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وبلاد الغال.<sup>3</sup> وقد تم تأسيس مرجعية ترنبول Turnbull على مبادئ وطموحات تركز على أهمية إدارة المخاطر، وأصبحت ليست فقط دليل للشركات المسعرة في بورصة لندن ولكن كذلك لمنظمات القطاع العام والجمعيات غير الهادفة للربح البريطانية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> K H Spencer Pickett, Op.cit, 2005, p 93.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Kurt F. Reding et autres, Op.cit, 2015, p 6/4. (Chapitre 6, page 4).

<sup>4</sup> Elisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, p 55.

أعطت مرجعية إرشادات ترنبول تعريفا يأخذ ما هو أساسي من مرجعية لجنة المنظمات الراعية ويكملها بالأهداف حيث تقول: " نظام الرقابة الداخلية يشمل السياسات، المسارات، المهام، التصرفات وجوانب أخرى ممزوجة للمؤسسة والتي<sup>1</sup>:

- تسهل فعالية وكفاءة العمليات بمساعدة الشركة للوصول إلى أهدافها وهذا يحتوي حماية الأصول.
- تساعد على ضمان جودة الإبلاغ الداخلي والخارجي والذي يحتاج إلى الحفاظ على تسجيلات ملائمة والحفاظ على مسار مولد لتدفقات معلومات ملائمة وموثوقة.
- تساعد على ضمان التطابق مع القوانين والتنظيمات وكذلك مع السياسات الداخلية.
- ويلاحظ خاصية النسبية في كل الأهداف بالعودة إلى فعل " تسهل" و" تساعد على"، والتي هي ثابتة في كل التعاريف.

#### 4. مرجعية أهداف الرقابة للمعلومة والتكنولوجيا ذات الصلة "كوبت" COBIT

هناك نماذج أخرى للرقابة أقل أهمية عن السابقة منها: أهداف الرقابة للمعلومة والتكنولوجيا ذات الصلة المعروف بكوبت (COBIT) الذي يعطي أمن ورقابة نظم تكنولوجيا المعلومة. تم تصميم مرجعية كوبت خصيصا من أجل إعطاء توجيهات حول إعداد وتقييم الحوكمة المتعلقة بأنظمة المعلومة، فهي مكملة لمرجعية لجنة المنظمات الراعية، مرجعية معايير الرقابة كوكو COCO ومرجعية ترنبول Turnbull فيما يتعلق بالمراقبة المتعلقة بأنظمة المعلومة، ولكن لا تشكل لوحدها مرجعية كاملة للرقابة الداخلية<sup>2</sup>.

هذا المعيار الرقابي، المعروف باسم كوبت COBIT، الذي وصل إلى الإصدار الثالث، يغطي أمن ورقابة نظم تكنولوجيا المعلومات التي تساعد مسارات الأعمال وهي مصممة من أجل الإدارة، المستعملين والمدققين. معظم التعريفات المطبقة في هذا المعيار تشمل<sup>3</sup>:

- الرقابة، وهي السياسات، الإجراءات، الممارسات والهياكل التنظيمية المصممة لتوفير ضمان معقول بأن أهداف المشروع سوف تتحقق وأن الأحداث غير المرغوبة سوف تمنع أو تكتشف وتصحح.
- الأهداف الرقابية لتكنولوجيا المعلومات، وهي قائمة النتائج المرغوبة من الغايات المراد تحقيقها بتطبيق إجراءات الرقابة في نشاط محدد لتكنولوجيا المعلومات.

<sup>1</sup> Elisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, p 57.

<sup>2</sup> Kurt F. Reding et autres, Op.cit, 2015, p 6/4. (Chapitre 6, page 4).

<sup>3</sup> K H Spencer Pickett, Op.cit, 2005, p 95.

- حوكمة تكنولوجيا المعلومات، هي هيكلة من العلاقات والمسارات من أجل توجيه ورقابة المؤسسة بغرض تحقيق أهدافها عن طريق إضافة القيمة عند الموازنة بين الخطر والعائد على تكنولوجيا المعلومات ومساراتها.

في تعريفه لأهداف رقابة وحوكمة تكنولوجيا المعلومات، اهتمت مرجعية كويت COBIT بمساحة أوسع ولم تحصر نفسها في مسار الإبلاغ المالي، حيث عرفت ثلاثة أهداف كبرى لتكنولوجيا المعلومات:<sup>1</sup>

- ترتيب تكنولوجيا المعلومات حسب الأعمال من أجل تقويتها وتعظيم أهداف المؤسسة.
- استعمال موارد تكنولوجيا المعلومات بمسؤولية.
- الإدارة الصحيحة للمخاطر المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات.

### 5. مرجعية لجنة بازل

تم تشكيل لجنة بازل لأول مرة عام 1974، وذلك في إطار بنك التسويات الدولية للرقابة على البنوك، وقد قامت بإصدار اتفاقية كفاية رأس المال عام 1988، كما أصدرت عام 1997 المبادئ الأساسية للرقابة البنكية الفعالة، ثم أصدرت منهجية للتأكد من تطبيقها سنة 1999. بعد وقوع الأزمة المالية في دول جنوب شرق آسيا لسنة 1997، ظهرت الحاجة لإعادة النظر في اتفاقية بازل الأولى لكفاية رأس المال، ودعت الظروف إلى ضرورة استقرار النظام البنكي بأكمله، ومن ثم بدأ الإعداد لاتفاقية بازل الثانية منذ سنة 2001، لتصدر في شكلها النهائي في منتصف سنة 2006، على أن يتم تطبيقها سنة 2007.<sup>2</sup> بعد صدور مقررات بازل الثانية، تم اعتبار الرقابة الداخلية للبنوك على أنها نشاط موضوعي مستقل ذو طبيعة استشارية، يهدف إلى رفع قيمة المنظمة وتحسين عملياتها التشغيلية ويساعدها على تحقيق أهدافها من خلال مدخل موضوعي لتقييم وتحسين فاعلية إدارة الخطر والرقابة والتحكم المؤسسي. وقد تضمنت مقررات لجنة بازل الثانية خمسة عناصر رئيسية لعملية الرقابة الداخلية هي:<sup>3</sup>

- الإشراف الإداري وثقافة الرقابة، والذي يتضمن مسؤوليات مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، ومعايير الأخلاق العالية والنزاهة.

<sup>1</sup> Michael J.Ramos, How to Comply with Sarbanes – oxley Section404 - Assessing the effectiveness of internal control, third Edition, John Wiley & Sons, New Jersey,2008 ,P 49.

<sup>2</sup> عبد الرحيم القدومي وإيهاب نظمي، تطبيق المصارف لمقررات لجنة بازل الثانية المتعلقة بالرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في الأردن، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 4، الوادي، 2011، ص 6.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص ص 8-10.

- تعريف المخاطر وتقييمها.
- أنشطة الرقابة وفصل المهام.
- أنظمة المعلومات والاتصال.
- متابعة العمليات وتصويب الخلل.

تمت ملاحظة تقارب بين مرجعية بازل ومرجعية لجنة رعاية المنظمات من ناحية عناصر أو مكونات الرقابة الداخلية.

### المطلب الثالث: أهم الأطر التشريعية الدولية للرقابة الداخلية

لقد أدت السلطات التشريعية والهيئات المالية دورا في وصف معالم الرقابة الداخلية، وأثرت في انتشارها في المؤسسات التي تنتمي إلى نطاق اختصاصها، ومن أبرز التشريعات المتعلقة بالرقابة الداخلية نجد قانون ساربانز أوكسلي بالولايات المتحدة الأمريكية و قانون الأمان المالي بفرنسا، وفي المقابل هناك نصوص تشريعية جزائرية تشير إلى مفهوم الرقابة الداخلية.

#### 1- قانون ساربانس- أوكسلي Sarbanes-Oxley

تبنّت الولايات المتحدة الأمريكية في 30 جويلية 2002 قانون سوكس (SOX) إثر الفضائح المالية العديدة التي هزت المؤسسات الأمريكية في نهاية التسعينات. قامت كل من لجنة القيم المنقولة (SEC) ومجلس الرقابة المحاسبية للشركات العامة المدرجة في البورصة (PCAOB) Public Company Accounting Oversight Board بتوصية ملحة للمؤسسات الأمريكية والأجنبية المسعرة في بورصة نيويورك بتبني الوثيقة الصادرة سنة 1992 الموسومة ب « الرقابة الداخلية – الإطار المتكامل » أو (COSO) كمرجعية للرقابة الداخلية، غير أنه يمكن استعمال أي إطار آخر معد من طرف مجموعة خبراء وتمت مناقشته علنا إذا أدرجت كل العناصر التي تشمل مواضيع مرجعية لجنة المنظمات الراعية.<sup>1</sup>

يتضمن قانون سوكس (SOX) مجموعة من الفقرات تدور حول إضافة مسؤوليات جديدة للمديرين وخاصة تلك المتعلقة بالرقابة الداخلية ونذكر منها الفقرة 302 و404 بالخصوص. فالأولى تختص عموما بالمصادقة على مسؤولية الإدارة كل (من الرئيس المدير العام والمدير المالي) تجاه الرقابة الداخلية، والفقرة الثانية هي الأكبر أهمية بموجب إلزامها لكل الشركات المسعرة في البورصة الأمريكية

<sup>1</sup> Elisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, pp 53-54.

بتقييم نظام الرقابة الداخلية لديها وإعداد تقرير سنوي وفصلي عن مدى فعاليته، لأن الغاية من تقييمه تكمن في منع الخطأ وإظهار مستوى من الجودة في القوائم المالية وأكثر من ذلك في توفير الطمأنينة للمستثمرين. تلزم الجهة المصدرة للقوائم المالية بالكشف عن أي ضعف في الرقابة الداخلية إن وجد، كما تلزم المادة 404 من قانون سوكس (SOX) المدقق الخارجي الذي قام بتدقيق القوائم المالية بالمصادقة على تقرير فعالية الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

## 2- قانون الأمان المالي الفرنسي

من جهتها، سلطة الأسواق المالية (AMF) بفرنسا، اضطرت في 2007 إلى إصدار أول إطار مرجعي للرقابة الداخلية، والذي أعطى تعريفا رسميا للرقابة الداخلية، حيث كانت سلطة الأسواق المالية قبل ذلك تلجأ إلى تعريف منظمات مهنية فرنسية أو أمريكية.<sup>2</sup> خصصت فرنسا كباقي الدول هذا الإطار التشريعي (الذي تم تحيينه سنة 2010) ويعتبر مضاها لقانون سوكس (SOX) بالولايات المتحدة، غير أنه أقل تقييدا فيما يخص الأجهزة الواجب وضعها من أجل الامتثال له، وأقل عقوبة للمسؤولين الذين يخالفونه.<sup>3</sup> مرجعية سلطة الأسواق المالية، رغم أنها موجهة من باب الأولوية إلى الشركات الخاضعة لقانون الأمان المالي الفرنسي (LSF)، إلا أنها قابلة للتطبيق من طرف كل المنظمات التابعة للقطاع العام أو الخاص أو من طرف الجمعيات.<sup>4</sup>

يعتبر الإطار المرجعي لسلطة الأسواق المالية AMF قريب جدا من ذلك المقترح من طرف لجنة لجنة المنظمات الراعية، والجدير بالذكر العناصر الأصلية فيه هي كالآتي:<sup>5</sup>

- يحتوي الإطار على استبيانين نوا طبيعة عامة، الأول متعلق بالرقابة الداخلية المحاسبية والمالية والآخر يتعلق بتحليل والتحكم في المخاطر.

- يحتوي كذلك على دليل تطبيق متعلق بالرقابة الداخلية على المعلومة المحاسبية والمالية.

- الإطار المرجعي ليس ذو طابع إجباري، كما نوهت سلطة الأسواق المالية: «يمكن استعمال الإطار المرجعي من طرف الشركات التي تقوم بالطلب العلني للاخبار العام من أجل تأطير، أو عند الاقتضاء،

<sup>1</sup> كشرود بشير ومحويت نسيمة، الإطار المتكامل للرقابة الداخلية IC-COSO وأثره ذلك على الرقابة الداخلية في الجزائر، مجلة جديد الاقتصاد، العدد رقم 11، الجزائر، ديسمبر 2016، ص 230.

<sup>2</sup> Frederic CORDEL, Op.cit, 2013, p 17.

<sup>3</sup> Kurt F. Reding et autres, Op.cit, p 6/5. (Chapitre 6, page 5).

<sup>4</sup> Élisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, pp 55.

<sup>5</sup> Frederic CORDEL, Op.cit, 2013, p51.

تطوير جهاز رقابتها الداخلية، لكن بدون توجيهات حول طريقة تصميم هيكله. في النهاية هو أداة تطلع إلى المساهمة في تجانس أكبر للمفاهيم التي تؤسس لتحريير تقارير المدراء حول الرقابة الداخلية ويمكن إذا تسهيل قراءته من طرف المستثمرين.

### 3- تطور مفهوم الرقابة الداخلية في التشريع الجزائري

لقد تم التطرق إلى الرقابة الداخلية في الجزائر منذ الدخول إلى مرحلة الاقتصاد الحر، وذلك من خلال النصوص التشريعية والتنظيمية المختلفة.

#### 1.3. الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية

حاولت الجزائر ترسيخ مفهوم الرقابة الداخلية وفرضها على مؤسساتها الاقتصادية من خلال نصوص تشريعية، وخصوصا مؤسسات القطاع المصرفي لمكافحة جريمة تبييض الأموال، وقد ظهر موضوع الرقابة في القوانين الجزائرية بعد نهاية مرحلة إعادة الهيكلة والإصلاحات الرامية إلى استقلالية المؤسسة العمومية الاقتصادية لتليها مجموعة من القوانين الأخرى الخاصة بالرقابة المصرفية.<sup>1</sup>

تبعاً لتغير النظام الاقتصادي الجزائري من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق اتسع نطاق استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية في التسيير واتخاذ القرارات، وهذا ما يفسر تراجع الرقابة الخارجية التي تمارسها السلطات التنفيذية والتشريعية وتعزيز الرقابة الداخلية، ويرجع ذلك إلى سنة 1988 في القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن قانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، الذي ينص في مادته رقم 10 على وجوب تشكيل مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة وتحديد مجال اختصاصه، كما توجب أحكام المادة 40 منه على المؤسسات الاقتصادية العمومية EPE تنظيم وتدعيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، لكن الأمر 01-04 حاول إعطاء استقلالية أكبر للمؤسسات العمومية وذلك بإخضاعها للقانون التجاري في تنظيمها وتسييرها وإدارتها، حيث يسعى المشرع من خلال التنظيم الجديد إلى تدعيم الرقابة الداخلية. ومن ثم نستخلص أن المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع إلى رقابة أجهزتها الداخلية أو يطلق عليه بالرقابة الداخلية أو الذاتية والهدف منها تقويم نشاط المؤسسة وتحيين أدائها من أجل تحقيق أكبر قدر من الأرباح وغيرها من الأهداف.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> كشرود بشير ومحيتو نسيمية، مرجع سبق ذكره، ديسمبر 2016، ص 240.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 240.

### 2.3. الرقابة الداخلية في البنوك (المؤسسات المصرفية) الجزائرية

تعتبر ضرورة استقرار الجهاز المصرفي هدفا ذو طبيعة خاصة لدى المجموعة الدولية لا سيما لجنة " بازل"، حيث قامت هذه الأخيرة في هذا الإطار بإعداد 25 مبدأ أساسيا من أجل تفعيل الرقابة المصرفية، حيث نص المبدأ رقم 14 على أنه يجب على سلطات الرقابة أن تتحقق من أن المؤسسات المصرفية قد تزودت بالرقابة الداخلية التي تلائم طبيعة وحجم نشاطاتها والتي تغطي الكثير من الجوانب، وبالنظر للأهمية التي توليها المجموعة الدولية للرقابة الداخلية في المؤسسات المصرفية، فإن مجلس النقد والقرض الجزائري أصدر بهذا الصدد التنظيم رقم 02-03 المؤرخ في 14 نوفمبر 2002 المتضمن الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية، يحتوي هذا التنظيم على 48 مادة مقسمة إلى 5 أجزاء كما يلي:<sup>1</sup>

- من المادة 5 إلى المادة 15 : نظام رقابة العمليات والإجراءات الداخلية.
- من المادة 16 إلى المادة 21: التنظيم المحاسبي ومعالجة المعلومات.
- من المادة 22 إلى المادة 33 : أنظمة قياس المخاطر والنتائج.
- من المادة 34 إلى المادة 34 : أنظمة المراقبة والتحكم في المخاطر.
- من المادة 40 إلى المادة 48 : نظام المعلومات والوثائق.

ومن بين الإستحداثات الرئيسية التي جاء بها التنظيم للمؤسسات المصرفية والمالية : المتدخلين الرئيسيين في نظام الرقابة الداخلية، مبدأ الاستقلالية والتعبئة السلمية، إعداد التقرير وأحكام أخرى. وقد نص على أعوان نظام الرقابة الداخلية كما يلي:<sup>2</sup>

- الجهاز المداول، الذي يتمثل في مجلس إدارة المؤسسة المصرفية.
- الجهاز التنفيذي، والمتمثل في المديرية العامة للمؤسسة المصرفية.
- لجنة المراجعة، التي ينشؤها الجهاز المداول من أجل مساعدته في تطبيق مهامه.

<sup>1</sup> بوشدوب طلال محمد الخميني، الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة والمراجعة في المصارف الجزائرية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة سعد دحلب، البلدة، العدد 04، ديسمبر 2010، ص 257.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 257.

**المطلب الرابع: مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية ومبادئها**

هناك من يطلق على الرقابة الداخلية اسم جهاز وهناك من يسميها نظام والكثير يستعملون لفظ مسار، لكن محتوى التعاريف المقترحة لا تختلف في جوهرها، ولها عناصر متسقة من حيث الفاعلين في الرقابة الداخلية والأهداف التي تسعى لتحقيقها والوسائل المستعملة فيها. سوف نتناول في هذا المطلب أهم التعريفات التي صدرت عن المعاهد والمنظمات المهنية، وكذا تعريف المعيار 315 من المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد، إضافة إلى أبرز التعاريف الصادرة عن مرجعيات الرقابة الداخلية المذكورة.

**1- تعاريف المنظمات المهنية**

حاول معهد المدققين الداخليين (IIA) إعطاء تعريف للرقابة الداخلية سنة 1949، يذكر فيه ما يلي: «هي رقابة تتضمن الهيكل التنظيمي وكل الطرق والمقاييس التي تسمح بضمان المحافظة على أصول المؤسسة»<sup>1</sup>. لقد استعمل هذا التعريف المصطلح التسييري: الهيكل التنظيمي وذكر هدف الرقابة الداخلية في المحافظة على الأصول، فتناول مفهوم الرقابة الداخلية بصفة واسعة ليتجاوز الوظيفة المحاسبية والمالية، لكنه اختصر الأهداف في المحافظة على الأصول.

في العام 1977 أصدر المصف الوطني للخبراء المحاسبين في فرنسا تعريفا مفاده: «أن الرقابة الداخلية هي مجمل الضمانات المكرسة للتحكم في المؤسسة ولها هدف ضمان حماية والحفاظ على ذمة المؤسسة ونوعية المعلومة من جهة، وتطبيق تعليمات الإدارة وتعزيز الأداء من جهة أخرى، تظهر الرقابة الداخلية في التنظيم والإجراءات الخاصة بكل نشاط من أنشطة المؤسسة من أجل ضمان استمراريتها»<sup>2</sup>. وقد ذكر هاذ التعريف مصطلح ضمان بصفة مطلقة.

لقد عرفت لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين الرقابة الداخلية بأنها: «خطة التنظيم وكل الطرائق والمقاييس والإجراءات المنسقة التي تصنفها إدارة المؤسسة بهدف المحافظة على أصولها ولضمان دقة وسلامة المعلومات المحاسبية وموثوقيتها، ولتحقيق الكفاءة التشغيلية، وللتحقق من امتثال المسؤولين للسياسات الإدارية الموضوعة»<sup>3</sup>. لقد أشار هذا

<sup>1</sup> Ayoub MOULKAF, Op.cit, 2011, p 8.

<sup>2</sup> Stolowy Hervé et al, Op.cit, 2003, p 136.

<sup>3</sup> خالد غازي عبود التمي وأرسلان إبراهيم عبد الكريم الأفيدي، تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية في تقييم الأداء البيئي -دراسة استطلاعية في منشآت صناعية في مدينة الموصل-، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، العدد 104، 2011، ص 103.

التعريف أن الرقابة الداخلية تضعها إدارة المؤسسة ولم يشر إلى الفاعلين الآخرين، كما ذكر التطابق بالنسبة إلى المسؤولين فقط.

جاء في الفقرة 42 من المعيار 315 من المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) Institute of Internal Auditors في تعريف الرقابة الداخلية على أنها: «العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والموظفين الآخرين، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، ويتبع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدف إلى تحقيق هذه الأهداف»<sup>1</sup>. ويعتبر هذا التعريف شاملا لكل الفاعلين في الرقابة الداخلية وكذا مختلف أهدافها.

## 2- تعاريف الأطر المرجعية

يعتبر التعريف الذي أعطته لجنة المنظمات الراعية COSO للرقابة الداخلية هو التعريف الأكثر شمولاً وقبولاً من طرف العديد من الجمعيات المهنية في العالم، وحسب الإطار المتكامل للرقابة الداخلية (COSO 1992) فإن: «الرقابة الداخلية هي مسار يضعه مجلس الإدارة، المسيرون والمستخدمون في المؤسسة بهدف توفير ضمان معقول بشأن تحقيق الأهداف الآتية»<sup>2</sup>.

- إنجاز وأمثلة العمليات.

- تحقيق موثوقية المعلومات المالية.

- التطابق مع القوانين والأنظمة ( اللوائح ) السارية المفعول.

يعتبر هذا التعريف شاملاً ومتكاملاً، حيث ركز على الجوانب الآتية للرقابة الداخلية:<sup>3</sup>

- يتمحور على تحقيق الأهداف الصادرة من عدة فئات والتي تنقسم إلى أهداف متعلقة بالعمليات، بالإبلاغ وبالتطابق.

- يتعلق الأمر بمسار يعتمد على إنجاز مهام وأنشطة مستمرة، فهو يشكل وسيلة وليس غاية في حد ذاته.

<sup>1</sup> كبلوتي حمزة وسعيداني محمد السعيد، أثر تطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، الجزائر، مارس 2018، ص ص 41-42.

<sup>2</sup> Elisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, p 57.

<sup>3</sup> Kurt F. Reding et autres, Op.cit, p 6/9.

- يتم تشغيله عن طريق أشخاص، لا يعتمد فقط على مجموعة من القواعد، دليل الإجراءات، وثائق أو أنظمة، بل هو منوط بأشخاص يشتغلون في كل مستويات الأنظمة.
- يسمح لمجلس الإدارة وللإدارة العليا بالحصول على ضمان معقول وليس على ضمان مطلق.
- قابل للتأقلم مع هيكله أية منظمة، فهو يمنح بعض المرونة في التطبيق على إجمالي المؤسسة، على فرع منها، على قسم، على وحدة عملياتية أو على مسار مهني خاص.
- أما تعريف مرجعية معايير الرقابة كوكو COCO فمفاده أن: «الرقابة الداخلية تتكون من عناصر المنظمة ( بما فيها الموارد، الأنظمة، المسارات، الثقافة الهيكل والمهام ) التي تساهم معا في تحقيق أهداف المنظمة والتي تنتمي إلى الفئات الثلاث الآتية:<sup>1</sup>
- فعالية وكفاءة التشغيل.
- موثوقية المعلومة الداخلية والخارجية.
- التطابق مع القوانين واللوائح والسياسات الداخلية.»
- أما تعريف ترنبول Turnbull فهو كالاتي « يشمل نظام الرقابة الداخلية، السياسات، المسارات، المهام، السلوكيات، وجوانب أخرى للمؤسسة التي تجمع من أجل:<sup>2</sup>
- تسهيل فعالية وكفاءة العمليات لمساعدة المؤسسة على الإجابة بطريقة ملائمة عن المخاطر التجارية، التشغيلية، المالية والخاصة بالتطابق والمخاطر الأخرى، من أجل الوصول إلى أهدافها، يشمل ذلك حماية الأصول ضد كل استعمال غير ملائم، الضياع والغش و ضمان أن الخصوم محددة ومسيرة.
- المساعدة على جودة الإبلاغ الداخلي والخارجي.
- المساعدة على التطابق مع القوانين واللوائح وكل ذلك مع السياسات الداخلية المتعلقة بإدارة الأعمال.»
- بينما عرف الإطار المرجعي لسلطة الأسواق المالية الصادر في 2007 الرقابة الداخلية بأنها: «جهاز الشركة، يتم تعريفه وتشغيله تحت مسؤوليتها، يشمل مجموعة من الوسائل، السلوكيات والإجراءات والأفعال المكيفة حسب الخصائص الخاصة بكل شركة والذي يساهم في:<sup>3</sup>
- التحكم في نشاطاتها وفي فعاليتها عملياتها وفي الاستعمال الكفء لمواردها،

<sup>1</sup> Élisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, p 57.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Frederic CORDEL, Op.cit, 2013, p51.

- يجب أن يسمح لها بالأخذ في الحسبان بالطريقة المناسبة المخاطر الجوهرية سواء كانت عملياتية، مالية أو ذات صلة بالتطابق».

### 3- تعاريف أخرى

كما عرفها محمد الحياي (خبير محاسبي مغربي) على أنها : «الرقابة الداخلية تتشكل من مجموع مقاييس الرقابة المحاسبية وغيرها، التي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها ومراقبتها تحت مسؤوليتها بهدف ضمان حماية ذمة المؤسسة وموثوقية التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها»<sup>1</sup>

وقد ذكر الحياي أن هذا التعريف يشير إلى أن:<sup>2</sup>

- الرقابة الداخلية هي وقائية أكثر منها مانعة ("الرقابة" بمعنى "التحكم").
- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل الموضوعة داخل مؤسسة معينة وهي جزء متكامل من تنظيمها.
- إدارة المؤسسة مسؤولة عن تعريف، تشغيل والإشراف عن هذه الوسائل من أجل الوصول إلى عدد معين من الأهداف.

### 4- مقارنة مفهوم الرقابة الداخلية لدى أهم المرجعيات الدولية

لقد تقاطعت المرجعيات المهمة بالرقابة الداخلية في عدة نقاط، واختلفت في بعض التفاصيل، وفيما يلي الشكل رقم 1 يوضح عرض مقارن لتعريف الرقابة الداخلية وأهدافها وكذلك مكونات الرقابة الداخلية في أهم المرجعيات البارزة في العالم.

<sup>1</sup> MOHEMED LAHYANI Audit et Contrôle interne, 2 ème Edition, Editions Cabinet Audit et Analyse, Rabat, 2016, pp 83-84.

<sup>2</sup> Idem.

الجدول رقم 1-1 : مقارنة بين المرجعيات الأساسية للرقابة الداخلية

الموضوع	COSO	COCO	turnbull	AMF
تعريف الرقابة الداخلية	هو مسار موضوع من طرف مجلس الإدارة والفاعلين في منظمة ما بهدف الحصول على ضمان معقول فيما يخص تحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات، والإبلاغ وبالتطابق	عناصر المؤسسة التي تدعم الأشخاص وتعطي ضمان معقول فيما يخص الوصول إلى أهداف المنظمة المتمثلة في الفئات الآتية: كفاءة وفعالية العمليات، موثوقية الإبلاغ الداخلي والخارجي، والتطابق مع القوانين والتنظيمات وكذلك اللوائح الداخلية.	يشمل القواعد، المسارات، المهام، السلوكيات والمظاهر الأخرى للمنظمة التي تمنح لها ضمان (تأكيد) معقول بتشغيلها الفعال والكفاء، تسمح لها بالتعامل كما ينبغي مع المخاطر الجوهرية المتعلقة بالعمليات بالجوانب المالية، بالتطابق الخ، من أجل تحقيق أهداف المنظمة المتعلقة بحماية الأصول، وتحديد وتسيير الخصوم، نوعية الإبلاغ، التطابق مع القوانين والأنظمة المطبقة.	الرقابة الداخلية هي جهاز المؤسسة معرفة ومشغلة تحت مسؤوليتها، تشمل مجموعة من الوسائل، السلوكيات، الإجراءات والأفعال حسب الخصائص الخاصة بكل شركة والذي: - يساهم في السيطرة على نشاطاتها، كفاءة عملياتها والاستعمال الكفاء لمواردها. ب - يجب أن يسمح لها بالأخذ بعين الاعتبار بطريقة ملائمة المخاطر الجوهرية سواء كانت عملياتية، مالية أو متعلقة بالتطابق. الجهاز يهدف خصيصا إلى ضمان : - التطابق مع القوانين والأنظمة - تطبيق التوجيهات والتعليمات الموصوفة من طرف الإدارة العامة أو المديرية. - التشغيل الجيد للمساراة الداخلية للشركة خاصة المتعلقة بحماية الأصول. - موثوقية المعلومة المالية الرقابة الداخلية ليست محدودة إذن في مجموعة من الإجراءات ولا في مسار واحد محاسبي مالي.

مكونات الرقابة الداخلية	- بيئة الرقابة - تقييم المخاطر - الأنشطة الرقابية - المعلومات والاتصال - القيادة	- غاية التزام - قدرة قيادة - تعلم	- أنظمة الرقابة - مسارات المعلومات والاتصال. - قيادة. - إدماج في عمليات المؤسسة. - معالجة المخاطر والتغيرات. - الإبلاغ	- تنظيم البث الداخلي للمعلومات الملائمة والموثوقة - نظام يهدف إلى إحصاء وتحليل المخاطر الأساسية - أنشطة الرقابة الملائمة - المتابعة (المراقبة) الدائمة.
-------------------------	--	---	---	--

المصدر: Kurt F.Reding et al, Manuel d'Audit interne, Eyrolles, paris, 2015, p 6/4 (Chapitre 6, page 4).

من خلال الجدول أعلاه تمت ملاحظة أن تعاريف الرقابة الداخلية متقاربة ومتشابهة على العموم، أما مكونات الرقابة الداخلية فهي مختلفة اختلافا جليا بين هذه المرجعيات، غير أن أبرز تقسيم للمكونات هو الذي اقترحه مرجعية لجنة المنظمات الراعية COSO، وهو التقسيم الذي تم اعتماده في هذه الدراسة والذي سوف نراه بالتفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل.

من خلال ما سبق يمكن صياغة تعريف إجرائي مستشف من التعريفات السابقة كما يلي: «الرقابة الداخلية هي نظام يشمل علاقات، قيم، إجراءات، أنشطة وسلوكيات، يتم وضعه وقيادته من طرف أولئك المكلفين بالحوكمة داخل المؤسسة والموظفين الآخرين، بهدف توفير ضمان معقول حول تحقيق الأهداف الآتية: كفاءة وفعالية العمليات وحماية الأصول، توفير إبلاغ مالي وغير مالي ملائم وموثوق داخليا وخارجيا، بالإضافة إلى التوافق مع كافة النصوص القانونية والتنظيمية الخارجية وكذا اللوائح الداخلية».

## 5- مبادئ الرقابة الداخلية

أصدرت مرجعية لجنة المنظمات الراعية سنة 2013 سبعة عشر (17) مبدأ تتناسب مع المصطلحات الأساسية المرتبطة بالمكونات الخمسة المتكاملة للرقابة الداخلية، بما أن هذه المبادئ منحدره مباشرة من مختلف المكونات، يمكن للمؤسسة أن تضع رقابة داخلية فعالة بتطبيقها كلها، مجمل هذه المبادئ تطبق على الأهداف المتعلقة بالعمليات، بالإبلاغ وبالتطابق.<sup>1</sup>

تتمثل المبادئ المرتبطة بالمكونات الخمسة للرقابة الداخلية في الجدول الموالي.

<sup>1</sup> Kart F.Reding, Op.cit, 2015, p6/23. (Chapitre 6, page 23).

الجدول رقم 1-2 : المبادئ السبعة عشر للرقابة الداخلية فعالة حسب COSO 2013

المكونات	المبادئ
- بيئة الرقابة	1 - التزام المنظمة بالقيم الأخلاقية والنزاهة 2- استقلالية مجلس الإدارة عن التسيير، وتكمن أهميته في وضع وتشغيل، جهاز الرقابة الداخلية 3- يعمل المسيريون تحت إشراف مجلس الإدارة، يحددون الهياكل، الصلاحيات وكذلك المسؤوليات المناسبة لتحقيق الأهداف 4- التزام المنظمة بجلب، تكوين وكسب ولاء مستخدمين أكفاء وفقا للأهداف. 5 - تحديد التزام الفرد اتجاه الرقابة الداخلية.
تقييم المخاطر	6 - الالتزام بتحديد الأهداف بطريقة واضحة حد الكفاية من أجل جعل تحديد وتقييم المخاطر ممكنا 7- تحديد المخاطر المرتبطة بتحقيق هذه الأهداف والقيام بتحليلها بالطريقة التي توحد كيفية تسييرها. 8 - إدماج خطر الغش في تقييم المخاطر 9- تحديد وتقييم التغيرات التي قد تحمل تأثيرا معتبرا على نظام الرقابة الداخلية.
أنشطة الرقابة	10- اختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في تخفيض حدة المخاطر إلى مستوى مقبول 11- اختيار وتطوير الرقابة على تكنولوجيا المعلومات 12- وضع الأنشطة الرقابية بالاعتماد على القواعد التي تعين الأهداف المنشورة، على إجراءات تطبيق هذه القواعد.
المعلومات والاتصال	13- الحصول على معلومات ملائمة وموثوقة أو إنتاجها واستعمالها من أجل تسهيل تشغيل المكونات الأخرى للرقابة الداخلية 14 - توصيل داخلي للمعلومات الضرورية لتشغيل جيد للمكونات الأخرى للرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق بالأهداف والمسؤوليات المرتبطة بالرقابة الداخلية 15- التواصل مع الغير حول النقاط التي تؤثر في تشغيل المكونات الأخرى للرقابة الداخلية

<p>16- القيام باختيار، تطوير وإنجاز تقييمات مستمرة و/أو لحظية من أجل التأكد من أن مكونات الرقابة الداخلية موضوعة وهي حيز التشغيل.</p> <p>17 - تقييم وتوصيل نقاط ضعف الرقابة الداخلية في الوقت المرغوب إلى الجهات المكلفة باتخاذ مقاييس تصحيحية خاصة إلى مجلس الإدارة وإلى الإدارة العامة حسب الحالة.</p>	<p>أنشطة القيادة</p>
--	----------------------

**المصدر:** Beatrice ki-zerbo(IFACI), le nouveau COSO et ses 17 principes fondateur pour un contrôle interne efficient, Revue Audit et contrôle interne, n°215, juin – juillet 2013, France, p 17.

تم تناول في المبحث الأول الخلفية التاريخية للرقابة الداخلية، وكذا أهم الأطر المرجعية والتشريعات التي سنتها الدول الرائدة في المحاسبة والتدقيق، كما تم عرض النصوص القانونية الجزائرية التي تتعلق بالرقابة الداخلية، والتي ظهرت قليلة وعكست مدى اهتمام المشرع الجزائري بموضوع الرقابة الداخلية. كما تم تناول أهداف الرقابة الداخلية التي تنفرع أساسا إلى ثلاثة فئات مهمة وهي الأهداف العملية، أهداف موثوقية الإبلاغ وأهداف التطابق مع القوانين والتنظيمات، كما تم عرض مبادئ الرقابة الداخلية السبعة عشر التي جاء بها COSO 2013.

### المبحث الثاني: مكونات الرقابة الداخلية

مكونات الرقابة الداخلية هي تجميع للرقابة الصلبة (المادية) والرقابة اللينة (المعنوية)، حيث تتمثل الرقابة المادية في توزيع المسؤوليات والإجراءات الأخرى المختلفة، بينما تمثل الرقابة اللينة في ثقافة المؤسسة. تحتوي هذه المكونات على مجموعة من المبادئ التي تم إصدارها في النسخة المحينة لمرجعية لجنة المنظمات الراعية سنة 2013، وهذه المبادئ تفسر وتشرح كل مكون على حدة. سوف نتناول في هذا المبحث خمسة مطالب متعلقة بمكونات الرقابة الداخلية كالاتي: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال والقيادة أو المتابعة.

### المطلب الأول: بيئة الرقابة

بيئة الرقابة هي المكون الأول لنظام الرقابة الداخلية، وهي محدد أساسي لنوعيته، فإن صلحت هذه البيئة من المتوقع جدا أن تكون باقي المكونات ذات جودة عالية، والعكس بالعكس، وهناك من يرى هذه البيئة أنها المدرسة التي تصدر منها القيم الأخلاقية والنزاهة والإيقاع الجيد أو السيئ من الأعلى.

## 1- تعريف بيئة الرقابة

تمثل بيئة الرقابة أرضية نظام الرقابة الداخلية، وهي عنصر مهم من ثقافة المؤسسة بحكم تحسيس المستخدمين بالحاجة إلى الرقابة. تتضمن بيئة الرقابة وظائف الحوكمة بالمؤسسة والمديرية، وفق مرجعية COSO 2013 تجمع بيئة الرقابة المبادئ الخمسة الأولى للرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

تمثل بيئة الرقابة الداخلية بنية الرقابة للمؤسسة وهي مجموع الرقابة "الصلبة" والرقابة "الناعمة"، تتمثل الرقابة الصلبة في توزيع المسؤوليات والإجراءات الأخرى المختلفة، بينما تتمثل الرقابة الناعمة في ثقافة المؤسسة. من أهم العناصر الممثلة لثقافة المؤسسة هو "الإيقاع من الأعلى" أو "The Tone at the top". وبالتالي، إذا أرادت الإدارة خلق بيئة على أساس قيم أخلاقية، فإن الإيقاع من الأعلى سوف يتحول إلى جميع المستويات في المؤسسة، فعلى سبيل المثال، في شركة IKEA، مؤسسة مهتمة بالاقتصاد في النفقات، حيث أفراد الإدارة العليا لا يحجزون مقاعد درجة الأعمال "Business class" في الطائرة لأنها تعتبر تبذير للأموال، نتيجة لذلك لا يقوم المستخدمون الآخرون بالطيران في مقاعد درجة الأعمال، لأنه مادام المقاعد الاقتصادية كافية للإدارة العليا سوف تكون كذلك كافية من أجل مستخدميها في مستوى أدنى. هناك عنصر آخر يحدد ثقافة المؤسسة وهو فلسفة الإدارة، الالتزام بالكفاءة والإلحاح على الأداء.<sup>2</sup>

عموما بواسطة المثالية في المستوى الأعلى وبقواعد وإجراءات ملائمة، والتي ترافق غالبا بمدونة سلوك، تعزز هذه العناصر الانخراط في قيم المنظمة وبالعامل في جماعة من أجل تحقيق الأهداف.<sup>3</sup>

تمثل بيئة الرقابة هيكل جهاز الرقابة الداخلية، فهي تمثل بشكل ما روح القانون بدلا من القانون نفسه، تم استعمال هذا المصطلح من طرف معهد المحاسبين الأمريكيين القانونيين (AICPA) لأول مرة سنة 1979. فبيئة الرقابة مربوطة جوهريا بثقافة المؤسسة وبالقيم التي تحملها، الفريق المسير.<sup>4</sup> خلال

<sup>1</sup> Yahia SAIDI, l'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise – Avec référence au cas de l'Algérie, Revue des Sciences Humaines, université de Biskra, NO :34/35 Mars 2014, p 48.

<sup>2</sup> Oana Diana OPERA, improvements in the control frameworks: COSO and COBIT, international conference on "Risk in contemporary Economy", xv<sup>th</sup> Edition, Galati (Romania), 2014, p 332.

<sup>3</sup> Kurt F. Reding et autres, Op.cit, 2015, pp 6/13-14. (Chapitre 6, pp 13-14).

<sup>4</sup> Frederic CORDEL, Op.cit, 2013, p 33.

سنوات 1970 إلى 1980 كشفت لجنة تريدواي أن فشل المؤسسات الأمريكية ناتج أساسا عن عدم فعالية بيئة الرقابة، حيث أن العناصر التي تؤثر في بيئة الرقابة تتمحور حول:<sup>1</sup>

- النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الأخلاقية للمسؤولين والعمال، بما في ذلك اتجاه الرقابة الداخلية.
- إلزام المستخدمين بمستوى الكفاءة الملائمة.
- مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.
- نمط الإدارة (كفلسفة المسؤولين وطريقتهم في العمل).
- الهيكل التنظيمي.
- السياسات المطبقة على الموارد البشرية.
- تفويض السلطات.

## 2- مبادئ بيئة الرقابة الجيدة

يمكن أن تجمع بيئة الرقابة بين مجموعة من المبادئ التي تشكل الإيقاع الجيد من الأعلى. تتمثل هذا المبادئ في النزاهة والقيم الأخلاقية، سياسات وممارسات الموارد البشرية، كيفية تفويض السلطات ومجالات المسؤولية والهيكل التنظيمي، فلسفة الإدارة ونمط التسيير.

## 2-1- النزاهة والقيم الأخلاقية

ذكر عضو من اللجنة الوطنية للتقارير المالية المغشوشة (NCFFR) سنة 1987 بأنه: "يعتبر المناخ الأخلاقي الجيد داخل المؤسسة، في كل المستويات ضروريا لسيرها الحسن، ولمجموع مكوناتها، وكذلك لعامة الجمهور. مناخ كهذا يساهم بصفة معتبرة في فعالية سياسات المؤسسة وفي أنظمتها الرقابية ويساهم في التأثير في أي سلوك لا يخضع لنظام رقابة رسمي".<sup>2</sup>

بعبارة أخرى، إذا كانت قمة الشجرة فاسدة، من المحتمل جدا أن تكون بقية الشجرة كذلك... تعتمد هذه المسلمة على النظرية المسماة "مثلث كريسي" (Triangle de Cressey)، والتي تنص على أن كل غش يستلزم في نفس الوقت وجود فرصة، وجود حاجة أو عامل محفز ووجود بعض القدرة على "الترشيد" من جهة الطرف الذي يرتكب الاحتيال. في إطار الأخلاق تعتبر هذه الأخيرة هي الأهم، إذا

<sup>1</sup> Meriem CHEKROUN, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, Thèse de doctorat, Université Abi bakr Belkaid de Tlemcen, 2013/2014, p 147.

<sup>2</sup> Frederic CORDEL, Op.cit, 2013, p 33.

كان الطاقم المسير يقوم بشكل منتظم بارتكاب أفعال مخالفة للأخلاقيات، فمن المحتمل جدا أن يقوم الأشخاص الذين يؤطرونهم بالاهتداء إلى الأفعال المخالفة للأخلاقيات التي من المحتمل أن ترتكب. هذا الشرح "الجماعي" للغش تم تشكيله من طرف معهد المحاسبين القانونيين العموميين الأمريكيين (AICPA)، حيث يقول: "إن القدرة على ترشيد الأفراد تتأثر سلبيا بضعف درجة مشاركة الإدارة في الاتصال وفي وضع معايير الأخلاق".<sup>1</sup>

وتتشكل الثقافة التنظيمية من القيم والافتراضات والمعتقدات المشتركة الموجودة في بيئة المنظمة، والتي تنتج قاعدة سلوكية في حل المشكلات وإرشاد للسلوكيات داخل المنظمة. تؤثر الثقافة التنظيمية على السلوك والمواقف داخل المنظمة حيث تعمل كنظام للرقابة الاجتماعية، وهذه القيم والمعتقدات تبني الثقافة وتُصور البيئة الداخلية التنظيمية.<sup>2</sup>

## 2-2- سياسة الموارد البشرية

يعد العنصر البشري أهم العناصر المؤثرة في فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث إن الموظفين الأكفاء أمناء وملتزمين بالقوانين والتعليمات، وهذا يتطلب اختيار الموظفين على أسس سليمة وتدريبهم باستمرار، إضافة إلى التأمين على ثلثة منهم ضد خيانة الأمانة،<sup>3</sup> إن الموظف النزيه يُعني عن الكثير من أنشطة الرقابة الداخلية، وهو يقدر على أداء مهامه بمستوى عالي.<sup>4</sup>

تعكس سياسة الموارد البشرية متطلبات المؤسسة على مستوى النزاهة، الأخلاق والكفاءة، وتشمل هذه السياسة التوظيف، تسيير المسار المهني، التكوين، التقييمات الفردية، مجالس المستخدمين، الترقيات، الأجرة، والأفعال التصحيحية.<sup>5</sup> فهذه السياسة لها تأثير معتبر في بيئة الرقابة خاصة من خلال أجهزة التحفيز الاقتصادية الموضوعية وعناصر الموارد البشرية اللينة (سياسة التوظيف التكويني... الخ). قام الباحث ستيفن د لفت Steven D Levitt بالتمييز بين ثلاثة أنواع كبرى من التحفيز (الدافعية) ومن شأنها أن تؤثر في السلوك وهي: التحفيز الاقتصادية، التحفيز الاجتماعية والتحفيزات المعنوية، والتي نجدها غالبا متناغمة. فمثلا السجارة مضره بالصحة، وللتغيير من سلوك

<sup>1</sup> Frederic CORDEL, Op.cit, 2013, p 33.

<sup>2</sup> Cambridge Conference Series, AICLEP & AICEAF 2017 (Cambridge) Conference Proceedings, September 2017, FLE Learning Ltd, p 26, retieved online at : [www.flelearning.co.uk](http://www.flelearning.co.uk), viewed on 12/10/2018 at 18 :03.

<sup>3</sup> Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'Audit interne, Eyrolles, Paris, 2010, p 177.

<sup>4</sup> علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 70، بغداد، 2013، ص 406.

<sup>5</sup> Ayoub MOULKAF, Op.cit, 2011, p 11.

التدخين يتم زيادة الضرائب المطبقة على العلبه من السجارة يعتبر تحفيز مادي، حظر التدخين أمام المقاهي والمطاعم يشكل تحفيز اجتماعي قوي بينما العلاقة المفترضة بين السوق السوداء للسجارة وتمويل الإرهاب يمثل تحفيز معنوي.<sup>1</sup>

لقد تحدث المبدأ الرابع من مبادئ الرقابة الداخلية الذي جاء في COSO 2013 عن التزام الإدارة باستقطاب، تكوين والعمل على كسب ولاء مستخدمين أكفاء لتحقيق الأهداف. يمثل هذا المبدأ نظرة ديناميكية لعنصر مفتاحي لفعالية كل المنظمة والأخذ بعين الاعتبار الرجال والنساء الذي يشغلون فيها. لا يتعلق الأمر فقط بتوظيف الموارد التي تكون تحت التصرف وجامعة، بل يجب امتلاك القدرة على جذب، تطوير والحفاظ على الكفاءات ذات العلاقة مع أهداف المؤسسة. يعتمد هذا التسيير الاستراتيجي للموارد طبعاً على سياسات وإجراءات ولكن هذا لا يمنع التفاعل مع احتياجات المستقبل بالخصوص.<sup>2</sup> في إطار التطوير والتقييم والمكافأة، يرتبط هذا العنصر بالمبدأ الأول الذي ينص على التزام الإدارة بالقيم الأخلاقية والنزاهة. لقد قام كل من لونجفا (Longevin) وماندوزا (Mendoza) سنة 2013 ببحث حول العدالة التنظيمية، التي تعزز الرضا الوظيفي في العمل، الانخراط في سياسة المؤسسة، حل المشكلات والسلوك الحضاري، هذه الأهداف الثلاثة هي صراحة من رهانات مكونات البيئة الرقابية والقيادة حسب COSO 2013. والتصور العام للعدالة التنظيمية يكون وفق ثلاث مقاربات:<sup>3</sup>

- العدالة التوزيعية، التي تعنى بالإعلان عن معايير توزيع الموارد والتعويضات.

- العدالة الإجرائية، التي تسلط الضوء على هذه التوزيعات ما إذا كانت:

\* في الوقت الملائم.

\* دون تحيز.

\* مبنية على معلومات موثوقة.

\* قابلة للمراجعة، أي إمكانية الرجوع وتصحيح اللادالة.

\* متوازنة الأخذ بعين الاعتبار كل الأطراف المعنية.

\* متطابقة مع قيم أخلاقية ومعنوية.

- العدالة العلائقية، التي تعالج طبيعة العلاقات البيئية للأشخاص خلال وضع الإجراءات.

<sup>1</sup> Frederic CORDEL, Op.cit, 2013, p35.

<sup>2</sup> Beatrice ki-zebro, Plaidoyer pour des principes justes et pertinents : Comment donner du sens aux systèmes de contrôle interne, Revue Audit & Contrôle internes, N°215, juin-juillet 2013, p 18.

<sup>3</sup> Idem.

## 3-2- تفويض السلطات ومجالات المسؤوليات

يتعلق هذا الجانب من بيئة الرقابة بتفويض السلطات والمسؤوليات في الأنشطة العملية، العلاقات السلمية التي تسمح بصعود المعلومات والقواعد التي تخضع للموافقة. يتعلق كذلك بالطريقة التي تحفز الأفراد والأفرقة على الأخذ بالمبادرات من أجل تقديم وحل المشكلات، وكذلك الحدود المفروضة على السلطة الممارسة من طرف الأفراد والأفرقة. تكمن الصعوبة الأساسية في حقيقة أن السلطة لا يجب أن تفوض إلا في حدود الأهداف الواجبة التحقيق ومن أجل هذا من الضروري الأخذ بعين الاعتبار مقدرة المسؤولين على تحديد وتقليل المخاطر وكذلك على تقدير الخسائر والأرباح الناتجة عن اتخاذ القرارات. من الصعب كذلك ضمان فهم كل المستخدمين لأهداف المؤسسة، ومن الأهمية بمكان أن يعرف كل فرد الرابط الموجود بين عمله وأعمال الآخرين ومساهمته في تحقيق الأهداف.<sup>1</sup>

يعتبر الهيكل التنظيمي أساس عملية الرقابة ويساهم في ترجمه أنشطة المؤسسة وضبطها،<sup>2</sup> وتعتمد كفاءته على مبدأ تفويض السلطة، مبدأ الفصل بين المهام، المرونة في الخطة التنظيمية، وكذلك الاستقلال الوظيفي بين الإدارات والأقسام.<sup>3</sup> يوفر الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط الأنشطة الموضوعة لتحقيق أهداف المؤسسة، تنفيذها، مراقبتها ومتابعتها. تشمل الجوانب الجوهرية لإعداد الهيكل التنظيمي الأخذ بعين الاعتبار الأماكن المفتاحية للسلطة والمسؤولية والخطوط المناسبة للإبلاغ. ولكي يبقى مناسباً سيتغير وفق حجم، تعقيد وحاجات المشروع. عادة ما تملك المؤسسات الصغيرة هيكل تنظيمي بسيط بينما مستوى عالي من الهيكل التنظيمي مع خطوط رسمية للإبلاغ والمسؤوليات يمكن أن يكون مناسباً لمؤسسات كبيرة، ولكن هذا النوع من الهياكل قد يعيق التدفق الضروري للمعلومة.<sup>4</sup>

يمكن القيام بهذا التفويض بدرجة رسمية تزيد أو تنقص عن طريق تفويض السلطة والإمضاء، توصيف المنصب، هياكل تنظيمية سلمية... إلخ. ولكن نادراً ما يعرف أفراد المؤسسة بطريقة دقيقة ما هي المهام التي في دائرة مسؤوليتهم، فيمكن أن تتصادم الآليات الرسمية مع الآليات الخفية التي أكثرها غير رسمية مرتبطة بتاريخ المؤسسة أو بثقافة مُسَيَّرِها. وجدير بالذكر أن التفويض يستلزم أن الشخص المعهد إليه بإنجاز المهام يتمتع بالكفاءة اللازمة من أجل القيام بمهمته في إطار الأهداف المكلف بها.

<sup>1</sup> Élisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, p 66.

<sup>2</sup> علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، مرجع سبق ذكره، 2013، ص 406.

<sup>3</sup> فضيلة بوطورة والشريف بقة، دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الإنتمانية في البنوك التجارية: دراسة ميدانية في بنك الفلاحة والتنمية الريفية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 5، العدد 1، 2015، ص 248.

<sup>4</sup> Micheal j.Ramos, Op.cit , PP 33-34.

لقد ناقشت مرجعية لجنة المنظمات الراعية قضية الكفاءة بحيث تقول: " يجب أن تعكس الكفاءة بصورة واضحة كل من المعرفة والقدرة الضروريتان لإنهاء المهام التي يتطلبها كل منصب، يرجع الأمر عموماً إلى الإدارة لتحديد مستوى القدرات "الصفات" اللازمة من أجل القيام بهذه المهام بدلالة أهداف المؤسسة والمخططات الإستراتيجية الجاري تنفيذها، يجب على الإدارة تحديد مستوى الكفاءة اللازمة من أجل كل مهمة وترجمتها في شكل معرفة وقدرة"، وجدير بالذكر أن معظم الدراسات التي تناولت عدم الكفاءة أشارت إلى عدم القدرة على التفويض.<sup>1</sup>

#### 2-4- مجلس الإدارة ولجنة التدقيق

إن استقلالية المدققين تجاه المسيرين، مستوى التزامهم في قيادة المؤسسة وصرامتهم في الرقابة يؤثر بصفة بارزة في بيئة الرقابة وثقافة المؤسسة.<sup>2</sup> حسب مرجعية لجنة المنظمات الراعية، يؤثر كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق في بيئة الرقابة وثقافة المؤسسة، حيث إن خبرة وإطلاع أعضائهما واستقلاليتهم تجاه المسيرين، مستوى التزامهم في قيادة المؤسسة وصرامتهم في مراقبة العمليات وملاءمة أفعالهم تعتبر عوامل مهمة في بيئة الرقابة. التفاعل بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدققين الداخليين والخارجيين هو كذلك عامل آخر يؤثر في بيئة الرقابة. يعتبر مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة عامل أساسي في فعالية الرقابة الداخلية، فمن الضروري أن يحتوي جزء منه على إداريين مستقلين من أجل تمكينهم من فحص أنشطة الإدارة بعناية، وتقديم وجهات نظر أخرى وإعطائهم الشجاعة للتدخل في حالة الأفعال غير الصحيحة.<sup>3</sup> سيتم معالجة هذه الأفكار بالتفصيل في الفصل الثاني.

#### 2-5- فلسفة الإدارة ونمط التسيير

ينعكس الفكر الذي تتبناه الإدارة العليا في جميع جوانب الأنشطة التي تقوم بها الإدارة، و يسمح التزام، اندماج ودعم مجلس الإدارة ببناء تصرف (موقف) مثالي وكذلك بتقوية الانخراط في الرقابة الداخلية واحترام مدونة الأخلاق داخل المؤسسة.<sup>4</sup>

نمط التسيير الذي يتبناه المسؤولون وطريقة عملهم يجب أن يعكس العناصر الآتية:<sup>5</sup>

- الموقف الدائم للانخراط في الرقابة الداخلية، الاستقلالية، الكفاءة، والرغبة في إظهار القدوة السنة.

<sup>1</sup> Frederic CORDEL, Op.cit, 2013, pp 38-39.

<sup>2</sup> Ayoub MOULKAF, Op.cit, 2011, p 12.

<sup>3</sup> Elisabeth Bertin, Op.cit, 2007, p 68.

<sup>4</sup> Meriem CHEKROUN, op cit, 2013/2014, p 150.

<sup>5</sup> Ibid, pp 149-150.

- مدونة الأخلاق (السلوك) المعرّفة من قبل المسؤولين، وكذلك مساعدة وتقييم الأداء الذي يأخذ في الحسبان أهداف الرقابة الداخلية، خاصة التي تسعى إلى إنجاز العمليات الأخلاقية.  
وهناك نقاط أخرى يجب أخذها بعين الاعتبار كذلك (على سبيل المثال لا الحصر) في تفسير فلسفة الإدارة ونمط التسيير:<sup>1</sup>

- تسيير مُوجه "بالمهام" أو "بالتائج".
- تسيير "إداري" أو تسيير "تشاركي".
- الأسس الثقافية للقيادة داخل المنظمة (الخبرة...).
- التسيير: "كتاب مفتوح" أو ثقافة سرية.

### المطلب الثاني: تقييم المخاطر

يشكل موضوع تقييم المخاطر حجر الزاوية في الرقابة الداخلية، حيث لا يمكن تصور نظام رقابة داخلية دون عنصر تقييم المخاطر، وقد أدت أهمية هذا الموضوع إلى تخصيص نموذج منفرد يسمى تسيير مخاطر المؤسسة صدر سنة 2004 عن لجنة المنظمات الراعية. في هذا المطلب، سوف يتم معالجة تقييم المخاطر وفق مرجعية كوزو الأولى COSO I ثم سيتم عرضها وفق إصدار 2004 أو كوزو الثانية COSO II، ثم يتم قراءة اجتهادات معايير إدارة المخاطر الأسترالية.

### 1- الإطار العام لتقييم المخاطر وفق مرجعية الإطار المتكامل للرقابة الداخلية

يجب على كل مؤسسة أن تعي بالمخاطر التي قد تتعرض لها وأن تعرف كيفية قيادتها. تعتمد الطريقة على تحديد، تحليل وتقييم هذه المخاطر. تمثل أهداف المؤسسة التي يتكفل مجلس الإدارة والمسيرين بتحقيقها دائما نقطة بداية لأي تقييم فعال للمخاطر. يشمل هذا المكون مبادئ الرقابة الداخلية من المبدأ السادس إلى المبدأ التاسع الواردة في مرجعية الرقابة الداخلية COSO 2013.<sup>2</sup>

قدمت لجنة المنظمات الراعية بحثا في أكتوبر 2012 مفاده أن مسار تقييم المخاطر يمر بستة مراحل هي: تحديد (تعيين) الخطر، تطوير معايير للتقييم، تقييم الخطر، تقييم تفاعلات المخاطر، ترتيب المخاطر حسب الأولوية، الإجابة على المخاطر.<sup>3</sup>

أولا، يتم تحديد وتصنيف الخطر العارض، ثم يتم القيام بالتقييم الحالي الذي يشمل المراحل الثلاثة الموالية، بداية من تطوير معايير للتقييم (عادة معيار احتمال الوقوع والأثر)، يعتمد التقييم الحالي

<sup>1</sup> Frederic CORDEL, Op.cit, 2013, p 39.

<sup>2</sup> Yahia SAIDI, Op.cit, Mars 2014, p 48.

<sup>3</sup> Oana Diana OPERA, Op.cit, 2014, P 333.

على تقنيات كمية وكيفية وعلى تقييم تفاعلات المخاطر، ويسمح هذا التقييم برسم "خريطة المخاطر" ووضع المخاطر في نقطة التقاطع التي تناسب تأثيرها واحتمال وقوعها. في المرحلة الخامسة، بالاعتماد على التقييم يتم ترتيب المخاطر حسب الأولوية ثم بعدها يتم تعريف الإجابة على الخطر (تقبل، تجنب، توزيع أو تخفيف)، حيث سوف تقبل المؤسسة بالمخاطر الملازمة للأعمال والتي لا يمكن تخفيضها بالإجراءات الرقابية، أما المخاطر التي يمكن تجنبها (مثل: اختيار عدم نقل المكتب الرئيسي للإدارة إلى بناء مهدد بالانهيار) يجب أخذها بعين الاعتبار وإقضاؤها من قائمة عدم التأكد المحتملة من خلال التجنب. هناك مخاطر أخرى كذلك يمكن توزيعها عن طريق التأمين ومن ثم سوف تتقاسم المؤسسة الخطر مع شركة التأمين التي يدفع لها أقساط التأمين. إذا قررت المؤسسة التخفيف من الخطر، فعليها أن تعرف الأنشطة الرقابية من أجل تخفيض الخطر الملازم إلى قيمة الخطر المتبقي، حيث يتم إعداد الأنشطة الرقابية من طرف المؤسسة فقط من أجل المخاطر التي قررت المؤسسة التخفيف منها.<sup>1</sup>

تجدر الإشارة إلى أن COSO 2013 ليس بمثابة COSO III جاء لتعويض مرجعية "تسيير مخاطر المؤسسة ERM" المعروف باسم COSO II. فضلا عن ذلك، تم تسخير جزء من منشور COSO 2013 للتكملة بين المرجعيتين (COSO I الصادر سنة 1992 و COSO II الصادر سنة 2004).<sup>2</sup>

## 2- نموذج تسيير مخاطر المؤسسة (COSO II)

تم إصدار صيغة جديدة لـ COSO في سبتمبر 2004، أعطى هذا الإصدار أهمية أكبر لتقييم المخاطر، ويطلق عليه نموذج COSO تسيير مخاطر المؤسسة (ERM). يتشكل هذا النموذج من ثلاثة أبعاد:<sup>3</sup>

- البعد الأول هو الفئات الأربعة، من أهداف المنظمة وهي الأهداف الاستراتيجية، العمليات، الإبلاغ، وأهداف التطابق.
- البعد الثاني هو ثمانية مكونات أساسية للنموذج كما يلي: البيئة الرقابية، وضع الأهداف، تحديد الأحداث، تقييم المخاطر، الإجابة على المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات الاتصال والمتابعة.
- هذه المكونات الثمانية تتبع الأهداف الأربعة الأساسية، وتجري (تُشغَّل) عبر كامل المؤسسة ومختلف وحداتها، وهي محددة كالاتي: على مستوى الكيان، الأقسام الوحدات التجارية، الشركات التابعة.

<sup>1</sup> Oana Diana OPERA, Op.cit 2014, P 333.

<sup>2</sup> Beatrice ki-zebro, Op.cit, 2013, p 19.

<sup>3</sup> K H Spencer Pickett, Op.cit, 2005, p 70.

وقد عرفت مرجعية COSO تسيير مخاطر المؤسسة (ERM) كما يلي: « تسيير مخاطر المؤسسة هو مسار تم وضعه من طرف مجلس الإدارة والمستخدمين، يتم تطبيقه في وضع الاستراتيجية على الكيان، وتسيير المخاطر لتكون في مستوى رغبة المؤسسة في المخاطرة من أجل توفير ضمان معقول لتحقيق أهداف الكيان»<sup>1</sup>.

### 3- أنواع المخاطر

نعيش حالياً في عالم غير ثابت ومتقلب، بحيث أن قدرة المؤسسة على قيادة الأعمال والبقاء في النشاط يمكن أن يصطدم بقوى تظهر خارج سيطرتها. لا يمكن أن نحصر قائمة العوامل التي تتطلب من المؤسسة أن تكون مواظبة بشأنها. تتضمن هذه العوامل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي : الاختلاس والغش، الدورات الاقتصادية، العولمة، تزايد الضبط (الضوابط)، دعاوى قضائية، قرصنة الملكية الفكرية، الكوارث الطبيعية، قيود ومحدودية سلسلة التوريد، اضطرابات جيوسياسية، التجميع الصناعي والتنافسي، طلب المستهلك، والجريمة الالكترونية<sup>2</sup> يمكن أن نعرض أهم أنواع الخطر التي تواجهها المؤسسة من خلال الجدول رقم 1-3.

<sup>1</sup> K H Spencer Pickett, Op.cit, 2005, p 70.

<sup>2</sup> Rose HIGHTOWER, Internal Control : Policies and Procedures, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, 2009, p 10. Disponible en ligne sur: <http://scienceengineering.library.scilibgen.org/view.php?id=419892> ; consulté le : 13/08/2015 à 22h 58.

الجدول رقم 1- 3: مختلف أنواع المخاطر

نوع الخطر	الوصف
استمرارية الأعمال	خطر عدم ضمان أن النظم وأنشطة المشروع متكررة وقابلة للاسترداد في حالة كارثة طبيعية أو فشل تشغيلي.
بيئة الأعمال والحكومة	تهديدات على ثقافة المؤسسة، ضبط إيقاعها، وحدة المشروع ووعي الرقابة لدى أفرادها، وهذا الموضوع يشكل قاعدة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية.
التطابق	خطر عدم التطابق مع القوانين والترتيبات السارية المفعول، وكذلك الإجراءات والسياسات الداخلية.
الزبائن (إرضاء/سمعة)	الخطر الناتج عن منتجات أو خدمات المؤسسة حيث تصبح ليست في مستوى تطلعات الزبون أو تفرقها بسبب نقص التركيز على حاجات الزبائن.
صحة العمال وسلامتهم	مخاطر الصحة والسلامة معتبرة وتنتج عن ضعف الرقابة والتي تعرض المؤسسة إلى احتمال الالتزامات بالتعويض الباهظ إلى العمال.
التقارير المالية (الإبلاغ المالي)	خطر كون التقارير المالية الصادرة إلى هيئات الضبط، المستثمرون الحاليون والمرقبون والمقرضون تتضمن أخطاء جوهرية أو حذف حقائق ذات أهمية.
التخطيط	خطر الاستراتيجيات التجارية للمؤسسة ليست مسؤولة عن تغير المحيط، وليست مدعومة بمدخلات ملائمة وبمسار تخطيط فعال وليست منشورة باستمرار عبر المنظمة.
التسعير/الالتزامات التعاقدية	قد تؤدي التقلبات في أسعار المواد أو المنتجات الأساسية إلى حدوث عجز في الأرباح في الموازنة.
البيئة الضابطة أو الصناعية	قد تقوم هيئات الضبط بفرض تغييرات في بيئة ضبط الصناعة والتي ينتج عنها زيادة ضغط المنافسة أو تغييرات في المسارات العملياتية.
الإبلاغ	تتعلق بالإبلاغ الداخلي والخارجي الذي يتأثر بمعرفة معدي القوائم المالية بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP)، وكذلك الضوابط الإضافية والمبادئ المحاسبية الداخلية.
التكنولوجيا	فشل البنية التحتية، مثل: محدودية نظم المعلومات والاتصال أو نظم التشغيل.

المصدر: Rose HIGHTOWER, Internal Control : Policies and Procedures, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, 2009, pp 11-12.

المطلب الثالث: الأنشطة الرقابية

تعتبر الأنشطة الرقابية ثالث مكونات نظام الرقابة الداخلية، وتكتسي أهمية بالغة في مساهمتها المباشرة في تحقيق أهداف المؤسسة، حيث هي موجهة مباشرة للإجابة على المخاطر القابلة للتخفيف، وهناك عدة تصنيفات لهذه الأنشطة سوف نوردتها في هذا المطلب بعد توضيح مفهومها.

## 1- مفهوم الأنشطة الرقابية

الأنشطة الرقابية هي مقاييس متخذة من قبل الإدارة العامة ومجلس الإدارة وأطراف أخرى من أجل التحكم في الخطر وزيادة احتمال تحقيق الأهداف المسطرة. يقوم المسيرون بتخطيط، تنظيم وتوجيه وتطبيق مقاييس كافية لإعطاء ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف تتحقق. لا تملك كل المؤسسات نفس المجموعة من الأنشطة الرقابية بحكم اختلاف الأهداف والأشخاص من مؤسسة إلى أخرى حتى وإن كانت لها استراتيجيات متشابهة جدا. تؤدي أنشطة الرقابة دورا حيويا في تسيير المؤسسة، لأنها تسهر على التحكم في مختلف المخاطر الخاصة بالمنظمة، الأمر الذي يسمح للمنظمة بتحقيق أهدافها.<sup>1</sup>

تعرف كذلك الأنشطة الرقابية على أنها السياسات والإجراءات التي تساعد على التصدي للمخاطر ومواجهتها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة،<sup>2</sup> وهي مجموعة جد واسعة من الأفعال، يدوية أو أوتوماتيكية (آلية)، التي تسمح للمؤسسة بالتأكد من أن الأهداف العملية، أهداف الإبلاغ وأهداف المطابقة سوف تتحقق، تتعلق هذه الأنشطة غالبا بالمسارات العملية الخاصة للمؤسسة (مثلا : المشتريات والمبيعات)، على العكس من بيئة الرقابة التي تغطي كامل المؤسسة. يتم القيام بالأنشطة الرقابية على كل المستويات السلمية والوظيفية للهيكل التنظيمي وتشمل أنشطة مختلفة على غرار المصادقة والتسريح، التحقق والمقاربة، تقييم الأداء العملي، أمن الأصول، أو الفصل بين الوظائف. يمكن أن تكون أنشطة الرقابة وقائية و/ أو اكتشافية، و/ أو علاجية. بغض النظر عن طبيعتها، تعتمد أنشطة الرقابة على عنصرين : المعايير التي تعرف المحاور الكبرى والإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف. لقد سلطت مسودة COSO سنة 2012 الضوء على أهمية التكنولوجيا في أنشطة الرقابة.<sup>3</sup>

تشمل الأنشطة الرقابية مجموعة متنوعة من الضوابط الرقابية الوقائية والكاشفة لمواطن الانحراف نذكر منها:<sup>4</sup>

- إجراءات التفويض بالصلاحيات والموافقات.
- الفصل بين المهام المتعارضة ( التسريح، التنفيذ، التسجيل والاحتفاظ )

<sup>1</sup> Kurt F. Reding et autres, Op.cit, 2015, p 6/15. (Chapitre 6, page 15).

<sup>2</sup> حسين خليل جميل الشطران، مقومات الرقابة الداخلية وأثرها على تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية -دراسة ميدانية -، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، العدد 55، مصر، دون سنة النشر، ص 528.

<sup>3</sup> Frederic CORDEL, Op.cit, 2013, p 41.

<sup>4</sup> خالد غازي عبود التمي وأرسلان إبراهيم عبد الكريم الأفندي، مرجع سبق ذكره، 2011، ص 19.

- الرقابة على استخدامات الأصول والسجلات.
  - عمليات التحقق.
  - تسوية أرصدة الحسابات.
  - مراجعة الأداء التشغيلي.
  - مراجعة العمليات التشغيلية والأنشطة.
  - الإشراف ( توزيع المهام، المراجعة والموافقة، الإرشاد والتدريب)
- ويجب على المنظمة أن تحقق توازنا معقولا بين تطبيق وعدم تطبيق الأنشطة الرقابية.

يشكل تقييم الأداء نشاطا من الأنشطة الرقابية، إذ يعتمد على تحليل النتائج المتوصل إليها في مختلف المستويات الإدارية بهدف معرفة مدى تحقيق الأهداف.<sup>1</sup> إن وجود معايير للأداء بالمؤسسة تسمح بالتأكد من مدى الالتزام بمستويات الأداء المخطط يعكس وجود بيئة رقابية جيدة.<sup>2</sup>

كما يعتبر الجرد المادي للأصول أحد الأنشطة الرقابية، حيث يمكن القيام بالجرد الفعلي لبعض عناصر الأصول كالخزينة والمخزونات والأوراق المالية، والأصول الثابتة المادية كالأراضي، المباني وغيرها، و تسمح نتائج الجرد المادي بالمقارنة مع الأرصدة الموجودة بالدفاتر المحاسبية ومن ثم الرقابة على تلك الأصول.<sup>3</sup>

## 2- تصنيفات الأنشطة الرقابية

توجد عدة تصنيفات للأنشطة الرقابية تشمل دليل الإجراءات، تكنولوجيا المعلومات والضوابط التفسيرية. غالبا ما تصنف إلى ضوابط وقائية، كاشفة وتصحيحية، بينما لا يوجد أي واحد من تعاريف الرقابة صحيح لكل الحالات.

### 2-1- التصنيف الأول

اقترحت مرجعية لجنة المنظمات الراعية طريقة لتصنيف هذه الضوابط في المنظمة، وهي بالطبع ليست قائمة شاملة وفيما يلي بعض الأنشطة الرقابية التي أوصى بها COSO في المنظمة:<sup>4</sup>

1 علي حسين الدوجي وإيمان مؤيد الخيرو، مرجع سبق ذكره، 2013، ص 407.

2 عبد الله عقلة غنيمات ووليد زكريا صيام، العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 4، الأردن، 2011، ص 630.

3 فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام لرقابة الداخلية في البنوك: دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي -بنك، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2007/2006، ص 27.

4 Robert R Moeller, Sarbanes-Oxley Internal Controls: Effective Auditing with AS5 & CobiT and ITIL, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, 2008, p 105.

- **مراجعات المستوى الأعلى:** تتمثل الأنشطة الرقابية هنا في مراجعة نتائج أداء الإدارة ومقارنتها مع الموازنات التقديرية (الأهداف)، الإحصاءات التنافسية، والقياسات المرجعية الأخرى.
- **التوجيه الوظيفي أو إدارة النشاط :** يجب بناء العديد من الأنظمة الإدارية لإنتاج تقارير استثنائية، وعلى المدراء في مختلف المستويات أن يراجعوا التقارير التشغيلية الصادرة من نظامهم الرقابي واتخاذ إجراءات تصحيحية عند الاقتضاء، النشاط الرقابي هنا هو عملية متابعة الأحداث المُبلَّغ عنها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- **معالجة المعلومات:** هناك أنشطة رقابية عديدة على أنظمة تكنولوجيا المعلومات مثل التحقق من التطابق في المكان ومن ثم التقرير عن أي استثناءات.
- **الضوابط المادية:** من أكثر الأنشطة الرقابية شيوعاً، برنامج نشيط للجرد المادي الدوري، بحيث يجب أن تمتلك المؤسسة ضوابط ملائمة على الأصول بأنواعها.
- **مؤشرات الأداء:** من الأنشطة الرقابية المهمة أن تقوم المنظمة بربط البيانات التشغيلية والمالية مع بعضها البعض واتخاذ الإجراءات التحليلية المناسبة.
- **الفصل بين الواجبات:** ينبغي الفصل بين الواجبات وتقسيمها على عدد من المستخدمين للحد من مخاطر الخطأ والأفعال غير المرغوبة، ويعتبر هذا الإجراء النشاط القاعدي والمهم للرقابة الداخلية.

## 2-2- التصنيف الثاني

- إن تصنيف الأنشطة الرقابية إلى ثلاث فئات هو أفضل الطرق لحصر الأنشطة الرقابية الأكثر شيوعاً، والتي ستندرج ضمنها كافة الأنشطة الرقابية كل حسب طبيعته:
- **الأنشطة الوقائية،** وهي مجموعة من الإجراءات التي يتم وضعها لمنع وقوع أي خطأ أو انحراف، وتندرج ضمن هذه الفئة الأنشطة الآتية:<sup>1</sup>
  - إجراءات التفويض والموافقات ( التسريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة).
  - تصميم واستخدام مستندات كافية.
  - حماية السجلات، الموجودات والمعلومات.
  - الفصل الملائم بين المهام الوظيفية ( اليدوية والإلكترونية ).
  - الإشراف ( توزيع المهام، الموافقة، الإرشاد والتدريب )

<sup>1</sup> علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، مرجع سبق ذكره، 2013، ص 420.

ومن الأنشطة الوقائية نذكر كذلك وجود سياسات وإجراءات تهدف إلى توفير الحماية للأصول ضد السرقة والاختلاس والتلف وإلى صحة بيانات التقارير المحاسبية والمالية.<sup>1</sup>

- **الأنشطة الكاشفة**، وهي الإجراءات التي يتم وضعها بهدف اكتشاف المشكلات فور وقوعها، وتندرج ضمن هذه الفئة الأنشطة الآتية:<sup>2</sup>

- التحقق ( الجرد المادي) والمطابقة : وهي تسوية مجموعتين مستقلتين من السجلات.
- المراجعة المستقلة والمراجعات التحليلية.
- تقارير الأداء الملائمة.
- مقارنة البيانات الداخلية ومصادر خارجية.
- فحص المستندات والعمليات التشغيلية والمالية.
- دوران الموظفين

ومن الأدوات المساعدة على تطبيق الأنشطة الكاشفة وجود نظام محاسبي، حيث يساعد النظام المحاسبي السليم في ضمان صحة التقارير والقوائم المالية، ويعتمد على مجموعة من العناصر هي:<sup>3</sup>

- المجموعة الدفترية: يجب مراعاة النواحي الشكلية والقانونية في إعدادها.
- الدورة المستندية: وهي تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، لذلك عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي الشكلية والقانونية.
- الدليل المحاسبي: وهو تمثيل أساسي لعرض المعلومات ذات الأهمية في التحليل والمقارنات اللازمة لأغراض الرقابة.

- **الأنشطة التصحيحية**، وهي الإجراءات التي تعمل على حل المشكلات المكتشفة، وتقع هذه الفئة من الأنشطة الرقابية ضمن المكون الخامس من مكونات الرقابة الداخلية مثل إجراءات معالجة المخاطر.

ينبغي أن تكون الأنشطة الرقابية ذات صلة قريبة مع المخاطر المحددة من قبل مكون تقييم المخاطر، فالرقابة الداخلية هي مسار، والأنشطة الرقابية ينبغي إقامتها لمعالجة المخاطر المحددة.

1 بوبكر عميروش، مرجع دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة: دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس بسطيف، 2011/2010، ص 86.

2 علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، مرجع سبق ذكره، 2013، ص 420.

3 المرجع نفسه، ص 407.

الحاصل أنه لا يتم وضع أنشطة رقابية إلا إذا وجد خطر جوهري، وتحتاج الإدارة بشكل دوري إلى إعادة تقييم المخاطر.<sup>1</sup>

#### المطلب الرابع: المعلومات والاتصال

المعلومات والاتصال هي مكون مهم من مكونات الرقابة الداخلية، حيث يسمح بالربط بين مختلف مستويات الإدارة وبين المؤسسات ومحيطها الخارجي، كما له دور في تنفيذ الرقابة الداخلية بالربط بين مختلف مكوناتها. سوف نعالج في هذا المطلب دور المعلومات والاتصال، وكذا خصائص المعلومة الجيدة، إضافة إلى خصائص نظام المعلومات والاتصال الفعال ووسائل الاتصال.

#### 1- دور مكون المعلومات والاتصال

يجب على عمليات الاتصال أن تدعم قيم المنظمة وتحقق أهدافها، وحتى تكون الرقابة فعالة يجب أن تتوفر المنظمة على مسارات اتصال تسمح بالتبادل الثنائي والمفتوح للمعلومات الملائمة، الموثوقة، وفي الوقت المرغوب، حيث يمكن أن تكون المسارات مهيكلة أو غير رسمية وهي تخدم بث مجموعة واسعة من المعلومات، خاصة حول القيم الأخلاقية، السياسات، السلطات والمسؤوليات والواجبات، أهداف المنظمة والمخططات المراد تحقيقها. وتجدر الإشارة إلى ضرورة وجود مسارات اتصال تحترم سرية الهوية من إيصال المشكلات والقضايا الحساسة.<sup>2</sup>

يجب تحديد المعلومة الملائمة والحصول عليها وتوصيلها في شكل وإطار زمني معين مما يسمح للأفراد بتنفيذ مسؤولياتهم. تنتج نظم المعلومات تقارير تحتوي على معلومات تشغيلية، مالية ومتعلقة بالتطابق مما يسمح بإدارة ورقابة الأعمال. هذا المكون لا يتعامل فقط مع البيانات الداخلية، ولكن كذلك مع الأحداث الخارجية، الأنشطة والشروط الضرورية لإعلام صناع القرار والإبلاغ الخارجي. يجب أن يتم الاتصال الفعال كذلك على نطاق أوسع، في الأسفل، أفقي وفي أعلى المنظمة. يجب أن يستلم كل المستخدمين رسائل واضحة من الإدارة العليا التي تراقب المسؤوليات التي يجب أن تؤدي بجدية. يجب أن يفهم المستخدمون دورهم الخاص في نظام الرقابة الداخلية، وكذلك كيف ترتبط الأنشطة الفردية بأعمال الآخرين، ويجب أن يكون لديهم وسيلة لإيصال المعلومات الجوهرية في الاتجاه

<sup>1</sup> Robert R Moeller, Op.cit, 2008, p 106.

<sup>2</sup> Élisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, p 81.

العكسي. هناك كذلك حاجة للإتصال الفعال مع الأطراف الخارجية كالزبائن، الموردين، سلطات الضبط والمساهمين.<sup>1</sup>

## 2- خصائص المعلومات الجيدة

تسمح التكنولوجيا الحالية ببت عدد هائل من البيانات على الصعيد الداخلي أو الخارجي. يعتبر إيجاد البيانات الملائمة، الدخول إليها بمشروعية ومعالجتها بطريقة فعالة واحد من رهانات الحوكمة.<sup>2</sup> يجب إيصال معلومة ذات جودة وبطريقة ملائمة، بسبب الاعتماد المتبادل بين هذين المفهومين قامت مرجعية لجنة المنظمات الراعية بجمعهما. يجب توفير معلومات ملائمة، دقيقة وفي وقتها إلى الأشخاص الذين يحتاجونها في كل مستويات المنظمة من أجل تشغيلها بفعالية، يجب أن تكون المعلومة في خدمة المستخدمين المعنيين بحيث يسمح لهم بتحمل مسؤولياتهم المتعلقة بالعمليات، الإبلاغ وبالمطابقة من المهم بمكان إبقاء السهر على بقاء المعلومة تستجيب لاحتياجات المنظمة خلال فترات التغيير، ومن المهم كذلك السهر على إيصال المعلومة في الوقت الملائم لكل الأطراف المعنية.<sup>3</sup>

## 3- خصائص نظام المعلومات والاتصال الفعال

أعطت مرجعية لجنة المنظمات الراعية وصفا واسعا نوعا ما لخصائص نظام المعلومات والاتصال الفعال. من أهم هذه الخصائص التي تخدم غايات تقييم فعالية الرقابة المرتبطة بالخصوص بأهداف الإبلاغ المالي نجد<sup>4</sup>:

- **الأخذ بعين الاعتبار كل مصادر المعلومة :** المعلومة الضرورية لإعداد تقارير مالية موثوقة ليست محصورة في المعلومة المالية فقط، بل المعلومة غير المالية كذلك مهمة، مثلا المعلومة الضرورية لتحديد مخصص خسارة قيمة تشمل تقييم ظروف السوق الحالية والمستقبلية، وفي العديد من الحالات، الفرضيات المحددة للتقديرات المحاسبية المهمة ترتبط بدرجة أو بأخرى بالمعلومات غير المالية.

- **الاندماج مع أنشطة الرقابة :** نظم المعلومات والاتصال بالمؤسسة هي تقريبا مدمجة مع أنشطتها الرقابية، وحتى تكون الرقابة فعالة يجب توصيل (إعلام) هذه المسائل إلى كل الأفراد بوضوح من أجل أداء مهامهم :

<sup>1</sup> K H Spencer Pickett, Op.cit, 2005, pp 91-92.

<sup>2</sup> Beatrice ki-zebro, Op.cit, 2013, pp 19-20.

<sup>3</sup> Kurt F. Reding et autres, Op.cit, 2015, pp 6/17. (Chapitre 6, page 17).

<sup>4</sup> Michael J.Ramos, Op.cit, 2008, pp 41-43.

- الواجبات المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة.
  - الجوانب الجوهرية من نظام الرقابة الداخلية، كيف تعمل، ودور كل فرد ومسؤوليته في النظام.
  - كيف ترتبط أنشطتهم بعمل الآخرين، وهذا سوف يساعد في التعرف على المشكلة وتحديد أسبابها أو القيام بالأفعال التصحيحية.
  - السلوك المتوقع : ما هو مقبول وغير مقبول.
  - ذكر في حالة حدوث غير المتوقع، يجب الانتباه ليس فقط للحدث ولكن كذلك لأسبابه.
- بالإضافة إلى ذلك، يجب على الإدارة أن تعترف بأن المعلومة الملتقطة من المصادر الخارجية يمكن أن تدل على نقاط ضعف في الرقابة. مثلا المدققون الخارجيون ملزمون بإبلاغ قصور الرقابة الداخلية إلى خلية التدقيق ومجلس الإدارة. تقوم سلطات الضبط كذلك بإبلاغ نتائج تقييماتها والتي تستطيع أن تبرز نقاط ضعف في الرقابة. الشكاوى والمطالب الصادرة عن الزبائن، الموردين، المنافسين أو طرف آخر ثالث غالبا تعني مشكلات عملياتية. هذه فقط أمثلة عن أصناف من المعلومات الصادرة من المؤسسة والتي توفر تغذية عكسية حول أنشطة الرقابة للمؤسسة.
- **الاندماج مع تقييم المخاطر وتغيير مسار الإدارة:** يعتبر تغيير الإدارة جزء متكامل من مسار تغيير المخاطر، وقد حددت مرجعية لجنة المنظمات الراعية مجموعة من الحالات التي تتطلب اعتبارات خاصة. وقد ذكرت بأنه عندما تقوم المؤسسة بتغيير، فإن معلوماتها كذلك تحتاج إلى التحيين. وحتى يكون نظام المعلومات فعالا، يجب أن يكون مرنا ويستجيب للتطور الدائم لحاجات الأعمال.
  - **الدور المفتاحي الذي تؤديه الإدارة العليا :** أوصى تقرير لجنة المنظمات الراعية بأن المؤسسات تنشئ وسائل مفتوحة وفعالة لإيصال المعلومات نحو الأعلى. من العناصر المفتاحية لذلك نجد "الانفتاح والرغبة في الاستماع"
  - **المعلومة الروتينية وغير الروتينية :** نظام معلومات المؤسسة ليس محصورا في مجرد النقاط المتكررات من الصفقات الروتينية والأحداث، ولكن عليه كذلك أن يحتوي على وسائل لتحديد، النقاط وإبلاغ المعلومات التي تخرج عن بيئة الأعمال الطبيعية.
  - **الرسمي وغير الرسمي :** إعترفت مرجعية لجنة المنظمات الراعية بأن نظام المعلومات والاتصال بالمؤسسة يشمل الاتصالات غير الرسمية كالمحادثة مع الزبائن، الموردين، وأطراف ثالثة أخرى وبين الموظفين.

- الوقت المهم: لا يكفي التقاط وتوصيل المعلومة، ولكن يجب توصيل المعلومة في وقتها الذي يجعلها نافعة في رقابة أنشطة المؤسسة.

#### 4- وسائل الاتصال

تملك المنظمات عددا من وسائل الاتصال، فالوسائل المادية تتضمن اللوائح، كتب الأدلة، لوحات الإعلانات الموضوعة في الأماكن التي يجتمع فيها الأشخاص، يمكن كذلك القيام بالاتصال عن طريق الاجتماع وجها لوجه أو القيام باجتماعات بطريقة الكترونية (افتراضية)، عن طريق البريد ومواقع الانترنت ومحاضرة الفيديو أو بلوحات الإعلان الالكترونية، تتحدد طريقة الاتصال المثلى بدلالة ثقافة المؤسسة ومحتوى المعلومة الواجب نشرها. تؤدي ثقافة المؤسسة دورا مهما في تحديد طريقة المؤسسة في إيصال أولوياتها. عموما المؤسسة التي وضعت ثقافة النزاهة والشفافية لها سهولة أكثر في التواصل من الأخرى.<sup>1</sup>

هناك حاجة أيضا إلى وجود وسائل اتصال ملائمة ليس فقط داخل المؤسسة ولكن خارجها كذلك، وخاصة التواصل الخارجي مع الأطراف ذات المصالح ( الزبائن، الموردين، الدولة...) إذ أن مصداقية الاتصال مع الأطراف الخارجية يمكن أن يؤثر بشكل كبير في ثقافة المؤسسة وعلى تحقيق سمعة جيدة لها.<sup>2</sup>

#### المطلب الخامس: المتابعة والقيادة

يعتبر مكون المتابعة أو القيادة خاتمة مكونات الرقابة الداخلية والعين الساهرة على مجمل نظام الرقابة الداخلية حتى يحافظ على فعاليته عبر الزمن. سوف نعالج في هذا المطلب مفهوم المتابعة أو القيادة، دور المسؤولين في المتابعة، أوجه انحراف الرقابة الداخلية، نظم متابعة قيادة الرقابة الداخلية، كما سوف يتم معالجة ضرورة تفاعل مكونات الرقابة الداخلية الخمسة معا.

#### 1- مفهوم المتابعة

تعرف المتابعة على أنها العين الساهرة والفحص الدقيق والتدخل، وتستطيع المتابعة الفعالة التأثير في القادة، في العمليات وفي الثقافة التنظيمية. ولقد تم إثبات أن برامج المتابعة لها القدرة على كشف الاختلاس والغش وسوء الاستعمال، وأيضا على حماية حقوق الأفراد، ضمان الامتثال للقوانين

<sup>1</sup> Kurt F. Reding et autres, Op.cit, 2015, pp 6/17-18. (Chapitre 6, pp 17-18).

<sup>2</sup> علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، مرجع سبق ذكره، 2013، ص 421.

وتقييم أداء المشروع. تقوم برامج المتابعة بمراجعة، مراقبة والإشراف على تنفيذ وتطبيق السياسات والإجراءات للتأكد من تنفيذ القوانين بأمانة.<sup>1</sup>

## 2- دور المسؤولين في المتابعة

إن إجراءات الرقابة الداخلية تتقدم وتذهب فعاليتها مع مرور الزمن، أي تصبح غير ملائمة أو غير ملتزم بها،<sup>2</sup> وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤول عن متابعة نظام الرقابة الداخلية، ويتولى ذلك كل من مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي.<sup>3</sup>

يؤدي مسؤولوا المؤسسات، الرقابة الداخلية، أحيانا دون أن يعرفوا ذلك، في الواقع كل مسؤول أينما كان يعمل بتنظيم نفسه من أجل إدارة نشاطه فيقوم بتعريف المهام لكل فرد، يضع أساليب العمل، يطور نظام معلومات، يشرف على أنشطة مستخدميه، بهذا ينشئ وينشط نظام الرقابة الداخلية. أي أنه ليس مبالغة إذا قيل إن الرقابة الداخلية هي قضية المسؤولين في المقام الأول، وإن كل خطاب وكل تدريب على الرقابة الداخلية يوجه إليهم وإليهم يرجع تعريفه وتنظيمه.<sup>4</sup>

## 3- أوجه انحراف الرقابة الداخلية

يجب قيادة أو مراقبة نظام الرقابة الداخلية في الوقت شأنه شأن كل جهاز إداري، وذلك من أجل ضمان توأمة مع الأهداف التي وضع من أجلها. لا يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يكون فعالا عندما:<sup>5</sup>

- لا يتم تصويبه تجاه مخاطر المؤسسة التي تتطور، وهذه هي الحالة الأكثر خطورة.
- يخرج من المؤسسة المستخدمون المكلفون بتنفيذه أو لا يملك المستخدمون الكفاءات الضرورية لتنفيذه.
- لا يتم تعريفه ووضعه بالطريقة الملائمة وقت تصميمه.

إن مسألة تقييم جهاز الرقابة الداخلية تستلزم الإجابة على أربعة أسئلة أساسية كالاتي:<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Rose HIGHTOWER, Op.cit, 2009, p 16.

<sup>2</sup> فضيلة بوطورة والشريف بقة، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 250.

<sup>3</sup> Meriem CHEKROUN, op cit, 2013/2014, p 176.

<sup>4</sup> Jacques RENARD, Op.cit, 2010, pp 162-163.

<sup>5</sup> Frederic CORDEL, Op.cit, 2013, p 45.

<sup>6</sup> Idem.

ما هي تقنيات التقييم المعتمدة وما هو مستوى الثقة التي تمنح لها؟ ما هي العناصر التي يجب أن تكون موضوع تقييم؟ وفقا لأي معيار يتم اعتبار عنصر أو أكثر من هذه العناصر قاصرا (عاجزا)؟ متى يمكن اعتبار عجز واحد أو أكثر من هذه العناصر يشكل عجزا لمجموع النظام؟

#### 4- نظم متابعة قيادة الرقابة الداخلية

يجب أن يخضع نظام الرقابة الداخلية نفسه للرقابة، وهذا من خلال وضع نظام قيادة مستمر والقيام بتقييمات دورية أو كذلك المزج بين الطريقتين. تتمثل الرقابة المستمرة في الأنشطة الجارية وتشمل المراقبة المنتظمة المنجزة من طرف الإدارة والمؤطرين، وكذلك التقييمات الأخرى المستعملة من طرف العمال في أعمالهم. يتبع مجال وتكرار التقييمات أساسا لمستوى الخطر ولفعالية مسار المراقبة المستمرة، ويجب تنبيه المستويات السلمية بنقاط ضعف الرقابة أما النقائص الخطيرة فيجب تبليغها للإدارة العليا ومجلس الإدارة. تتركز الرقابة المستمرة على العمل المستمر على تحديد وتقييم المخاطر، على الإجراءات، المراقبات، الإبلاغ والقيادة المرافقة، وهي تحتوي كذلك على مستويين: مستوى أول من المراقبة المستمرة منجزة من طرف الإطارات التنفيذية، ومستوى ثاني من المسؤولية ممارس من طرف وحدات مسخرة حصريا للرقابة ومستقلة عن الوحدات التنفيذية.<sup>1</sup>

من أنظمة المتابعة نجد وظيفة التدقيق الداخلي التي ترتبط بأعلى سلطة إدارية في الهيكل التنظيمي حتى لا تتعرض إلى سيطرة الأطراف الأخرى على صلاحياتها، مما يسمح لها بفحص تطبيق نظام الرقابة الداخلية والتأكد من كفاءته.<sup>2</sup>

لقد احتوى المبدأ 16 من مبادئ COSO 2013 على العدد الأكبر من النقاط المهمة المتعلقة بقيادة نظام الرقابة الداخلية، يمكن اختصارها فيما يلي:<sup>3</sup>

- التوازن بين التقييمات المستمرة والدورية
- التكيف مع حالة النظام، مع وتيرة التغييرات في المحيط والمهن.
- إدماج تقييمات مستمرة في مسارات المهن.
- المرونة في محيط ووتيرة التقييمات المستمرة.

<sup>1</sup> Ayoub MOULKAF, Op.cit, 2011, p13.

<sup>2</sup> مجيد الشرع، الرقابة الداخلية ودلالاتها في الحد من الفساد المالي: دراسة تطبيقية في جهات رقابية، مجلة المنصور، العدد 14، بغداد، 2010، ص 65.

<sup>3</sup> Beatrice ki-zebro, Op.cit, 2013, p 20.

- موضوعية التقييمات الدورية.

- الكفاءة وكذلك تعريف أدوار ومسؤوليات المدققين الداخليين وفقا للمعايير المهنية (IIA).

إن دمج المكونات الأربعة الأولى للرقابة الداخلية هو خاصية أساسية تدل على فعاليته. فالقيادة المنتظمة والمستمرة لمكونات الرقابة الداخلية توفر تغذية عكسية لفعاليتها وكفاءة مكونات الرقابة الداخلية. تتم القيادة في جميع مستويات المنظمة من مجلس الإدارة إلى المستخدمين. ويجب أن نطرح الأسئلة الآتية:<sup>1</sup>

- هل تعتبر القيادة، التقييم والإبلاغ أنشطة ذات قيمة مضافة؟ هل وظائف القيادة، التقييم والإبلاغ منفصلة عن الأماكن الوظيفية التي تقوم بالعمليات؟

- هل يوجد أدوات معرفّة تستعمل من أجل تحليل وصنع القرار؟ هل يتم تقييم هذه الأدوات من أجل فعاليتها؟

- هل يتم قيادة، تقييم والإبلاغ عن برنامج الرقابة الداخلية نفسه من أجل الموافقة على ملاءمة مستوى الخطر، الضوابط والأنشطة الرقابية المطبقة عبر المؤسسة؟ كيف تم تطوير برنامج الرقابة الداخلية عبر السنوات؟

- هل تلقى الموظفون ومجلس الإدارة تكويننا على الأقل سنوي حول الحوكمة، التطابق وإجراءات الرقابة الداخلية؟

## 5- تفاعل مكونات الرقابة الداخلية

الأمر الذي قد لا يقبله البعض هو أن مكونات الرقابة الداخلية ليست عناصر منفصلة ولا مستقلة. بينما غالبا ما تنطوي الضوابط، المسارات والأعمال على عدة خصائص تحتوي على أكثر من مكون، وفي بعض الأحيان هناك مواضع لا تخص فقط عدة مكونات بل تؤثر فيها كذلك. على سبيل المثال، تكنولوجيا المعلومات مهمة جدا في عدة مؤسسات اليوم، حيث تؤدي كل من الشبكات والاتصالات وبرامج التطبيقات المحاسبية وغيرها، دورا جوهريا في الرقابة، للتوضيح أكثر: نظم المعلومات عموما والشبكات والروابط الأخرى هي روافد لنقل البريد الإلكتروني، وتوزيع التقارير بغرض استعمالها في تسيير المؤسسة فهي تمس مكون المعلومات والاتصال ومكون المتابعة، فالبرمجيات المحاسبية تستعمل لتسجيل المعاملات وتلخيص المعلومات من أجل الإبلاغ المالي (الأنشطة الرقابية، المعلومات

<sup>1</sup> Rose HIGHTOWER, Op.cit, 2009, p 35.

والاتصال)، أما الحماية والأرقام السرية فتستعمل لضمان دخول الأشخاص المخولين إلى البيانات والوظائف التي يحتاجونها في عملهم وتقليل القابلية الشاملة للأفراد لممارسة الغش (الأنشطة الرقابية والبيئة الرقابية). يبدو واضحا أن تكنولوجيا المعلومات هي عنصر جوهري في أغلبية المؤسسات المعاصرة، ولكن يلامس مكونات متعددة في إطار الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

تشكل بيئة الرقابة هيكل جامع لنظام الرقابة الداخلية وتوفر له الآداب والبنية، وهي تؤثر بشكل واسع في طريقة تحديد الاستراتيجية والأهداف وكيفية هيكله أنشطة الرقابة. لإنشاء بيئة رقابية فعالة، من الضروري إجراء تقييم للمخاطر التي تواجهها المؤسسة من أجل إيجاد إجابات لهذه المخاطر (التقبل، التوزيع، التخفيف، التجنب). تكمن أحسن طريقة لمعالجة هذه المخاطر في وضع أنشطة رقابية من أجل التحكم فيها وتقليلها إلى مستوى مقبول. يمكن توجيه هذه الأنشطة الرقابية نحو الوقاية أو الإكتشاف، كما يمكن تكملتها بمقاييس التصحيح أخذا بعين الاعتبار الموازنة بين التكلفة والمنفعة. يحتاج المسؤول ومجموع العمال إلى معلومات موثوقة، مكتملة ذات منفعة وفي الوقت المناسب، من أجل إنجاز عملياتهم، وكذلك اتصال ملائم، موثوق ومكتمل يتعلق بالأحداث الداخلية والخارجية.<sup>2</sup>

وأخيرا بما أن الرقابة الداخلية هي مسار ديناميكي يجب أن يتكيف مع التغيرات باستمرار، يجب أن يخضع إلى متابعة وقيادة تضمن ملاءمة الرقابة الداخلية لأهداف المؤسسة. في الواقع يجب تشغيل مكونات الرقابة الداخلية بطريقة تفاعلية ومترابطة، بحيث كل مكون له دور يؤديه للوصول إلى الفعالية الشاملة للنظام دون فصله على المكونات الأخرى.<sup>3</sup>

لقد عولجت المكونات الخمس للرقابة الداخلية في المبحث الثاني، وهي بمثابة الهرم المتماسك، حيث تتمثل قاعدته في بيئة الرقابة التي تشكل الرقابة المعنوية والليونة ومنها يبدأ بناء أي نظام للرقابة الداخلية، ومنها ينبعث الإيقاع من الأعلى من خلال التزام الإدارة العليا، أما المكون الثاني فهو تقييم المخاطر الذي أصبح مقارنة واسعة الانتشار في تصميم وتقييم الرقابة الداخلية، وهو تمهيد للمكون الموالي الذي هو أنشطة الرقابة التي يتم وضعها بناء على تقدير وتقييم والإجابة على المخاطر، أما المكون الرابع فهو المعلومات والاتصال التي تربط بين مختلف أجزاء المنظمة وتسمح بتنفيذ التعليمات في الوقت المناسب انتقال المعلومات والتقارير في مختلف الاتجاهات، أما المكون الخامس فهو قيادة أو متابعة نظام الرقابة الداخلية، وهو المكون الذي يضمن تغذية عكسية لتصميم وتشغيل نظام الرقابة

<sup>1</sup> Graham Lynford, Op.cit, 2008, p 28.

<sup>2</sup> Meriem CHEKROUN, Op.cit, 2013/2014, pp 145-146.

<sup>3</sup> Ibid, p 146.

الداخلية. وهكذا تعتبر المكونات الخامسة متكاملة وتعمل معا في نفس الوقت. هذا وسوف نتناول في المبحث الموالي الرقابة الداخلية الفعالة والحدود الملازمة لها، وكذا علاقتها بتقنيات التسيير.

### المبحث الثالث: حدود فعالية الرقابة الداخلية وعلاقتها بتقنيات التسيير

رغم وجود مكونات الرقابة الداخلية إلا أنها لا تعني توفير ضمان مطلق لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، نظرا للقصور الملازم للنظام سواء عند التصميم أو التشغيل. تتداخل وتتشابه أحيانا المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية مع مفاهيم وممارسات مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي وكذا مراقبة الجودة، لذا سوف يتم تخصيص جزء من هذا المبحث لتوضيح بعض التداخلات بين مختلف الميادين المذكورة. في المطلب الأول سوف يتم معالجة علاقة فعالية الرقابة الداخلية بأداء المؤسسة، وأما في المطلب الثاني فسنعالج الحدود الملازمة للرقابة الداخلية، أما المطلب الثالث فسوف يتناول علاقة الرقابة الداخلية بتقنيات التسيير.

### المطلب الأول: علاقة فعالية الرقابة الداخلية بتحقيق أهداف المؤسسة

إن الحكم على نوعية وجودة الرقابة الداخلية يتطلب تحديد معايير ومقاييس موضوعية، لذلك سوف نتناول في هذا المطلب مقاربات الحكم على فعالية الرقابة الداخلية، وكذلك العلاقة الموجودة بين فعالية الرقابة الداخلية وأداء المؤسسة أو مدى تحقيقها لأهدافها.

#### 1. مقاربات الحكم على فعالية الرقابة الداخلية

لقد ذكر الإطار المرجعي لسلطة الأسواق المالية الفرنسي AMF تفضيله للتركيز على ملاءمة نظام الرقابة الداخلية، وحسبه فإن قواعد السلوك والاندماج التي يحملها أعضاء (أطراف) الحوكمة والمثالية هي مقدمات وممهّدات قبلية لتطبيق نظام رقابة داخلية جيد وهي مكيفة لفعاليتها ومصداقيته. وحسب مرجعية لجنة المنظمات الراعية يمكن الحكم على نظام الرقابة الداخلية أنه فعال عندما يقدر مجلس الإدارة والإدارة بأنهم يتوفرون على ضمان يسمح لهم باعتبار: <sup>1</sup>

- أنهم يعرفون بوضوح كيف سوف يتم تحقيق الأهداف العملية.
- أن القوائم المالية تم إنجازها على أساس موثوق.
- أن المؤسسة تحترم القوانين والأنظمة السارية.

<sup>1</sup> Élisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, p 60.

وحسب لجنة المنظمات الراعية فإن فعالية نظام الرقابة هو حكم ذاتي على وجود المكونات الخمسة للرقابة الداخلية وفعالية تشغيلها. وحسب مرجعية كوكو COCO تكون الرقابة الداخلية فعالة عندما يتوفر ضمان معقول بأن المؤسسة سوف تحقق أهدافها، بعبارة أخرى عندما نحكم على المخاطر المتبقية (غير المراقبة) المتعلقة بعدم تحقيق أهداف المنظمة بأنها مقبولة. تشمل الرقابة إذن تحديد وتقليل المخاطر، وهذا لا يقتصر على المخاطر المعروفة المتعلقة بتحقيق هدف محدد، بل هو يشتمل كذلك على خطرين يهددان أكثر حياة ونجاح المنظمة:<sup>1</sup>

- بأنها لا تحافظ على قدرتها في تحديد الفرص والاستفادة منها.
- بأنها لا تحافظ على مرونتها، وتنصرف المرونة إلى قدرة المنظمة على التحرك والتكيف عندما تظهر مخاطر وفرص غير متوقعة.

حسب مرجعية سلطة الأسواق المالية الفرنسية يتم تحديد التوجيهات الكبرى في مجال الرقابة الداخلية على أساس أهداف المنظمة، وتكون الرقابة الداخلية أكثر ملاءمة عندما تؤسس على قواعد سلوك واندماج يحملها أعضاء الحوكمة ويتم تبليغها لكل المتعاملين، فالمثالية هي مبدأ أساسي، وهي تمثل في الواقع منبر رئيسي لبث القيم داخل المنظمة.<sup>2</sup>

## 2. الرقابة الداخلية والأداء

كما هو معروف فإن أداء المؤسسة هو اتحاد بين الفعالية والكفاءة بموجب تركيز الإدارة على تصميم الرقابة بتقليل التكاليف، وهذا يؤدي بالطبع إلى تأثيرات إيجابية على أداء المنظمة. استنادا إلى كل من نوارو Noirod وولتر Walter اللذان يؤكدان بأنه : « إن لم يوجد رابط واضح بين الرقابة الداخلية والأداء، فإنه يوجد رابط مباشر بين سوء تشغيل الرقابة الداخلية وعدم الأداء.»<sup>3</sup>

تهتم الرقابة الداخلية كذلك بمتابعة أرقام الإنتاج الفعلية ومقارنتها مع الأرقام المخططة والمواصفات المطلوبة، فالرقابة الداخلية تؤدي دورا في زيادة وتطوير الكفاءة الإنتاجية عن طريق:<sup>4</sup>

- رقابة عناصر الإنتاج (موارد، أجهزة، معدات، مخزونات).
- متابعة مراحل العملية الإنتاجية لتحديد أي خروج عن النظام الخاص بالمشروع.

<sup>1</sup>Élisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, p 61.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Meriem CHEKROUN, Op.cit, 2013/2014, p 186.

<sup>4</sup> سعاد شكري معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة سونالغاز، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوقرة، يومرداس، 2009/2008، ص 91.

- تقييم نتائج العملية الإنتاجية ومدى تحقيق أهدافها.

لقد تم مناقشة سؤال جوهري في الأدبيات وفي الممارسة، وهو يتعلق بمدى توليد الرقابة الداخلية للقيمة لصالح المساهمين، لأن الرقابة الداخلية ملازمة لطبيعة الأنشطة وجزء من جوهر العمل التجاري، وطبيعتها الملازمة للأنشطة التجارية تصنع العلاقة المباشرة بوضوح مع الأداء. على سبيل المثال، عندما تصبح العمليات أكثر فعالية وكفاءة بسبب التركيز على تصميم الرقابة، فهذا يوفر في التكاليف وينشئ أثر إيجابي على الأداء، وعندما تكون الأرقام المالية للمنظمة موثوقة وتكون المنظمة مطبقة للقوانين والتنظيمات، فهذا أيضا يقلل من احتمال تورط المنظمة في متابعات قضائية مكلفة، والتأثير سلبا على السمعة والأداء، بالمقابل، هناك عدة جوانب للرقابة أين تظهر العلاقة مع الأداء أقل وضوحا. مثلا، وضع رقابة داخلية فعالة مقابل إجراءات كبيرة لا يضمن بالضرورة تأثير إيجابي على الأداء، بل يمكن أن يجلب تكاليف ثقيلة غير ضرورية.<sup>1</sup>

بصفة عامة، تتوخى الإدارة من الرقابة الداخلية توفير الفعالية والكفاءة للعمليات، موثوقية الإبلاغ والتطابق مع القوانين والتنظيمات والسياسات الداخلية، وكنتيجة لسعي الإدارة نحو كفاءة أكثر، يحتمل أن تساهم الرقابة الداخلية في الأداء ولكن لا تعتبر الرقابة الداخلية مسيرا للأداء بحد ذاتها. باختصار، عبارة كفاءة هي عبارة عامة تنصرف إلى التشغيل الجيد للرقابة الداخلية بما يشمله من فعالية في العمليات، موثوقية التقارير والتطابق مع القواعد. إذا كانت الثقافة التنظيمية تساهم في الرقابة الداخلية، فهي تحتاج إلى معايير لإنجاز الفئات الثلاث من أهداف الرقابة الداخلية، وتعتمد على الحكم الشخصي لأفراد الإدارة العليا. ويبقى ممكن لأفراد المستوى الأعلى أن يقرروا إن كانت هذه الأهداف قد أنجزت أم لا.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: الحدود الملازمة للرقابة الداخلية

جاء في تعريف الرقابة الداخلية في مختلق المرجعيات أنها مسار أو نظام موضوع من مجلس الإدارة والإدارة العليا والعمال من أجل توفير ضمان معقول بأن أهداف المؤسسة سوف تتحقق، وينطوي هذا التعريف على وجود العنصر البشري الذي هو عرضة للخطأ والنسيان والتواطؤ، كما ينطوي على الضمان المعقول وليس المطلق نظرا للمخاطر التي تتغير وتتجدد. لهذا فهناك حدود ملازمة للرقابة الداخلية سوف نراها في هذا المطلب.

<sup>1</sup> Jan PFISTER, Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: from practice to theory, Physica-Verlag, Berlin, 2009, p 28.

<sup>2</sup> Ibid, PP 28-29.

**1- رأي المرجعيات في قصور الرقابة الداخلية**

اتفقت كل المرجعيات في مجال الرقابة الداخلية على المحدودية الملازمة لكل نظام أو جهاز للرقابة الداخلية، وأنه لا يمكن أن يوفر إلا ضماناً معقولاً بأن المؤسسة قادرة على الوصول لأهدافها.<sup>1</sup> ولقد قامت كل من مرجعية لجنة المنظمات الراعية والإطار المرجعي لسلطة الأسواق المالية AMF بإضافة مفهوم « الموازنة بين التكلفة والمنفعة »، أي يجب على المنظمة أن تقارن بين تكاليف ومنافع الضوابط قبل وضعها حيز التنفيذ، وقد أشارت مرجعية ترنبول Turnbull إلى حدوث ظروف غير قابلة للتنبؤ بها، كقصور آخر ملازم للرقابة الداخلية. حسب مرجعية كوكو COCO يمكن توقع أن الرقابة الداخلية أن تجلب ضمان معقول وليس مطلق. من هنا يوجد قصورين ملازمين للرقابة منذ البداية، أولاً أخطاء الحكم التي تطرأ على اتخاذ القرار، تواطؤ يسمح بفشل الأنشطة الرقابية وتجاوز نظام الرقابة الداخلية من قبل الإدارة من جهة، ومن جهة ثانية من الضروري الأخذ في الحسبان الموازنة: تكلفة / منفعة في تصميم الرقابة داخل المنظمات.<sup>2</sup>

**2- أسباب محدودية الرقابة الداخلية**

مع وجود دعائم الرقابة الداخلية، لا يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يوفر تأكيد مطلق حول تحقيق أهداف المنظمة وذلك للأسباب الآتية:<sup>3</sup>

- إمكانية وجود عيوب في نظام الرقابة الداخلية قد لا تمكنه من اكتشاف الانحرافات.
- وجود جوانب قليلة الأهمية قد لا يتم شمولها واستيعابها ضمن الرقابة.
- إمكانية اختراق نظام الرقابة الداخلية في حالة وجود تواطؤ بين موظفين أو أكثر.
- إمكانية تجاوز الرقابة الداخلية من قبل الإدارة نفسها.

**3- عوائق الضمان المطلق**

في الواقع يعكس الضمان المعقول فكرة عدم التأكد والمخاطر المتعلقة بالمستقبل، وعدم وجود تنبؤ بتأكد تام، والعوامل التي تؤثر سلباً على الرقابة الداخلية وتمنع الإدارة من امتلاك الضمان المطلق للوصول إلى الأهداف تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Élisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, p 59.

<sup>2</sup>Idem.

<sup>3</sup> فضيلة بوطورة والشريف بقة، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 249.

- خطأ الحكم عند اتخاذ القرارات له أثر على العمليات ويمكن أن يحد فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- سوء التشغيل، مثلاً عند تفسير وتأويل التوجيهات والأحكام بطريقة خاطئة من طرف العمال بسبب قلة الانتباه والروتين.
- الضوابط المتجاوزة من طرف الإدارة للتأثير على رقم الأعمال أو النتيجة والحصول على علاوات متعلقة بالأداء.
- التواطؤ.
- العلاقة تكلفة / منفعة.

- وهناك من يرى أن نظام الرقابة الداخلية يشكو من القصور الذاتي في بعض النواحي منها:<sup>2</sup>
- اعتياد الإدارة على مراعاة تكلفة النظام، أي لا تفوق تكلفة الرقابة الداخلية المنافع المتوقعة من تطبيقها.
  - تركيز معظم إجراءات الرقابة الداخلية على العمليات المتكررة والمتوقعة دون غيرها.
  - الاحتمال العادي للخطأ البشري بسبب الأخطاء أو عدم التركيز أو قلة الاحترام.
  - احتمال تخطي متطلبات النظام بالتواطؤ بين الموظفين.
  - سوء استعمال المسؤولية من قبل بعض المسؤولين.
  - احتمال تقادم بعض الإجراءات بحيث تصبح بمرور الزمن غير قابلة للتطبيق.

هذه الحدود الملازمة للرقابة توضح أنه حتى في حالة رقابة داخلية محكمة التصميم تبقى بعض المخاطر غير متوقعة، لأن المخرجات غير قابلة للتنبؤ، فوق هذا تبني هذه الحدود جسوراً إلى الثقافة، مثلاً، إذا كان الأفراد يعملون بكسل بدون دقة أو يتواطؤون في الغش فهذا غالباً موجود في الثقافة. بعبارة أخرى، سواء وضعت الإدارة قيم بتوجيهات تفصيلية وضوابط مكلفة أو اتخذت مقاربة عملية أكثر فهذا لا يحدث تغييراً، والالتزام في كل الحالات منوط بالبيئة وأصله في ثقافة المنظمة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Meriem CHEKROUN, Op.cit, 2013/2014, p 133.

<sup>2</sup> بدر محمد علوان، فاعلية الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية بناء على معايير التدقيق وأثرها على التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 93، العراق، 2012، 301.

<sup>3</sup> Jan PFISTER, Op.cit, 2009, p 30.

## المطلب الثالث: الرقابة الداخلية وتقنيات التسيير

كثيرا ما نسمع بمصطلح الكفاءة والفعالية في مجال مراقبة التسيير، كما يتم استعمال الإبلاغ المالي وموثوقية التقارير في مجال التدقيق الداخلي، وأيضا يعتبر التطابق مصطلح مهم في مجال مراقبة الجودة، بينما يستعمل نظام الرقابة الداخلية كل هذه المفاهيم. سوف يتم في هذا المطلب معالجة العلاقة الموجودة بين نظام الرقابة الداخلية ونظام مراقبة التسيير ونوضح دور كل منهما، كما سوف يتم تناول مساهمة التدقيق الداخلي في الرقابة الداخلية وعلاقته بها، بالإضافة إلى العلاقة الموجودة بين مراقبة الجودة ونظام الرقابة الداخلية.

## 1- اتساع موضوع الرقابة الداخلية

يعرف مفهوم الرقابة الداخلية تطورا، حيث كان في الأصل مفهوما محاسبيا، وقد عرف قبولا واسعا شيئا فشيئا. بصفة عامة، تعد الرقابة الداخلية من تقنيات الأمان، في الأصل كانت الرقابة الداخلية تهدف بالخصوص إلى ضمان مشروعية (sincérité) أو عدالة الحسابات. وقد ساهمت كل من تطور هذا النظام في المنظمات من جهة والحتمية القانونية من جهة أخرى في توسيع موضوعها إلى غاية المفهوم الشامل المتعلق بالتطابق الإستراتيجي، حيث كانت تهدف إلى مكافحة الغش من خلال التدقيق المحاسبي، وجاءت هنا تعريفات متتابعة لها إلى غاية ظهور مرجعية لجنة المنظمات الراعية COSO I أول مرجعية دولية للرقابة الداخلية. لقد قامت مرجعية لجنة المنظمات الراعية COSO II بتوسيع مجال الرقابة الداخلية بإضافة مكون « إدارة المخاطر » والمكانة المعززة لمجموعة المستخدمين في قلب جهاز الرقابة، وقد وطّدت هذه المرجعية أيضا قواعد إدارة مخاطر المؤسسة، لذلك يمكن أن التفرقة بين مقارنة كلاسيكية للرقابة الداخلية، ومقاربة حديثة أكثر اتساعا مركزة على المخاطر.<sup>1</sup>

إن توسيع موضوع وغايات الرقابة الداخلية يطرح سؤالا عن موقعها في المنظمة، في هذا المحيط الجديد، ما هي غاية الرقابة الداخلية؟ مكافحة الغش فقط أو أكثر عمومية، التطابق الإستراتيجي للمنظمة، الرقابة الداخلية التي تهتم بدرجة أقل بالتكلفة والأداء، هل يجب أن تدمج هذه المفاهيم؟ كيف تصبح إذن علاقتها مع أجهزة الأمان الأخرى؟ مع التدقيق الداخلي مع رقابة الجودة؟ مع مراقبة التسيير؟<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier Simon, Le contrôle de gestion en mouvement: État de l'art et meilleures pratiques, Eyrolles, Paris, 2010, p 193.

<sup>2</sup> Ibid, p 194.

## 2. الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

سوف يتم في هذا العنوان تناول مكانة التدقيق الداخلي في مختلف التشريعات والتوصيات المهنية، كما سنتناول كذلك أوجه تشابه واختلاف التدقيق الداخلي مع الرقابة الداخلية.

### 1-2- أهمية التدقيق الداخلي في الرقابة الداخلية

لقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي على أنه: «نشاط تأكدي استشاري وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، وهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والتحكم»<sup>1</sup>.

أعطى تقرير كنج الثاني (king II) بجنوب أفريقيا عام 2002 دوراً أساسياً لوظيفة التدقيق الداخلي، حيث اعتبر نشاطها بمثابة تأكيد مستقل وموضوعي استشاري لإضافة قيمة وتحسين تطبيق عملية حوكمة الشركات من خلال إيجاد ثقافة واتجاه منظم وملتزم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة بالشركة، كما أوصى بوجود وظيفة التدقيق الداخلي تحظى باحترام وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العامة وعندما يقرر مجلس الإدارة وفقاً لتقديره الخاص عدم إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي فإنه يجب الإفصاح عن كل ذلك في التقرير السنوي للشركة مع إيضاح كيفية التأكد من فعالية الرقابة الداخلية<sup>2</sup>.

من جهته، يشرح قانون ساربانس أوكسلي (SOX) الصادر سنة 2002 بدقة الكيفية التي يعمل من خلالها المدققون الداخليون بشكل متكامل في مساعدة الشركة في تطبيق هذا القانون، وقد رأت الكثير من الشركات ضرورة الاستعانة بإدارة التدقيق الداخلي لمساعدتهم في تسهيل التقييم الذاتي للرقابة عن طريق تدريب الأفراد العاملين لمشاركتهم في تحديد أفضل طريقة لتوثيق ضوابط الرقابة الداخلية، حيث يعتبر مدير إدارة التدقيق الداخلي أحد المديرين المشتركين في توثيق واختبار ضوابط الرقابة الداخلية للتأكد من أن الشركة ملتزمة بمتطلبات القسم 404 من قانون سوكس (SOX)، من جهة أخرى أكدت لجنة الاتحاد الأوروبي في تقرير صدر عنها سنة 2004 المسمى "بالمنظور الأوروبي حول حوكمة الشركات" على أن التدقيق الداخلي يعتبر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية المالية، وأن دوره تغير من التركيز على الجانب المالي فقط ليشتمل أيضاً الجانب الإداري. كما أشارت نفس اللجنة أنه لتحقيق دور التدقيق الداخلي بفعالية لا بد من توفر متطلبات عامة مسبقة، وضع شروط لاختيار العاملين وتطوير

1 أحمد محمد منور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص9.

2 أوصيف لخضر، طبيعة العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد17، المسيلة، 2017، ص162.

ممارسات التدقيق والتدريب والتطوير المهني.<sup>1</sup> ويُلاحظ أن هذه العناصر هي من متغيرات بيئة الرقابة التي جاءت بها لجنة المنظمات الراعية وهي توافق المبادئ التي تظهر في المكون الأول للرقابة الداخلية، وبالتالي هناك تقاطع بين محددات بيئة الرقابة الداخلية والأسس التي تركز عليها فعالية التدقيق الداخلي.

## 2-2- أوجه تشابه واختلاف الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

تستوي الرقابة الداخلية مع التدقيق الداخلي كون كل منهما يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين أنشطة المنظمة، كلاهما يستعمل تقنيات التدقيق والأدوات التحليلية من أجل تقدير وتقييم بيئة الأعمال. تختلف الرقابة الداخلية عن التدقيق الداخلي بأنها ليست مجرد تقدير وتقييم حالة تطابق المؤسسة في قدرة الرقابة، ولكن وظيفة الرقابة الداخلية تتطلب أن يكون مسارك حيوي (استباقي) في تعريف، توثيق، إيصال، تعليم، اختبار ودعم الأهداف العملية والمالية. تستخدم العديد من المؤسسات الضوابط الداخلية كتدقيق خالي من العقوبة أين يمكن لمديري العمليات والأقسام إصدار آراء حول ممارسات الأعمال وتطبيق الحوكمة. يهتم التدقيق الداخلي عموماً بالمصادقة على البيانات والتقارير في نهاية الدورة بغرض إبداء حكم أو رأي، بينما تهتم الضوابط الداخلية عموماً بالمصادقة المسار العملي والمالي المستعمل خلال الدورة بغرض تقديم نقاط الضعف وتحديد مواطن التحسين. باختصار، وباستعمال اللغة التي يفهمها المحاسبون، يقوم التدقيق الداخلي بتقدير وتقييم مسار في نقطة زمنية معينة، بينما تقوم الرقابة الداخلية بتقدير وتقييم المعاملات خلال "فترة من الزمن".<sup>2</sup>

## 3- علاقة الرقابة الداخلية مع رقابة الجودة

تشهد الروابط بين أنظمة الرقابة ومسلك النوعية على وجود حاجة إلى قيادة أداء المؤسسات من خلال المسارات، وهذا يجيب على انشغاليين عمليتين:<sup>3</sup>

- وجود تراكب لأداتين من أدوات القيادة موجهة بمفهوم المسار، ولكن لهما غايتين مختلفتين، ينشأ خلط كبير بينهما سواء لدى المدراء أو لدى العمليتين.
- ضرورة تخفيض تكاليف التشغيل في فترة الأزمة، بمحاولة بناء أرضية بمنهجية مشتركة لمجموع هذه الأدوات، ولكن بالاستجابة مع ذلك إلى المتطلبات القانونية والمعيارية لمختلف أدوات القيادة.

<sup>1</sup> أوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره، 2017، ص ص 162-163.

<sup>2</sup> Rose HIGHTOWER, Op.cit, 2009, p 27.

<sup>3</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier Simon, Op.cit, 2010, p 194.

لقد بدأ يُلمس التقارب بين أدوات القيادة من خلال إنتاج جهاز مشترك: رقابة الجودة – رقابة داخلية، في انتظار تحديد عدد المقاييس الواجب تحضيرها المتعلقة بكل جهاز وتجنيد عمال التشغيل الذين يعملون في هذه الأجهزة. يتجسد هذا بإنتاج مقاييس مشتركة حول خريطة المسارات، خريطة المخاطر، مصفوفة مخاطر/ضوابط، لوحة قيادة ومؤشرات المخاطر المفتاحية المعيارية.<sup>1</sup>

#### 4- الاختلافات بين مراقبة التسيير والرقابة الداخلية

هناك ثلاثة اختلافات أساسية تفصل مراقبة التسيير عن الرقابة الداخلية هي اختلاف في المنهجية، اختلاف في الموضوع، واختلاف في الإدراك، ونذكرها فيما يلي:

##### 4-1- اختلاف في المنهجية: تحليل التكاليف مقابل تحليل كفي

الفرق الأساسي بين الأداتين في قضية التكاليف، تحليل التكاليف هو عنصر أساسي بالنسبة لمراقب التسيير، وثنائية بالنسبة للمراقب الداخلي، في الأصل كان مراقب التسيير يساهم في عملية إعداد ومتابعة الموازنة غير أنه تاريخياً، المراقب الداخلي كان يتدخل في المسار المحاسبي من أجل تدقيق أن إعداد الحسابات تم بطريقة تقلل إلى الحد الأقصى من خطر الغش والخطأ. والآن كما نعلم أن الرقابة الداخلية عرفت امتداداً خارج المحاسبة، وهي تستمر في ملاحظة المسارات من زاوية كيفية أكثر (كيف يتم القيام بالعمليات على حساب كم كلفت العمليات).<sup>2</sup>

##### 4-2- اختلاف في الموضوع : مقارنة بالمسارات مقابل مقارنة بالمخاطر

تولي الرقابة الداخلية أهمية خاصة للخطر، إلى الحد الذي تحولت فيه الرقابة الداخلية إلى رقابة على المخاطر، وأكبر دليل على ذلك تطور الإطار المرجعي للجنة المنظمات الراعية ، في البداية تم تكريسه للرقابة الداخلية (COSO I, 1992) ثم تحول إلى مرجعية إدارة مخاطر المؤسسة (ERM) وهي المرجعية التي صدرت سنة 2004 وسميت بـ COSO II، وكذلك تشكل خريطة المخاطر من خلال المسارات نشاط أساسي للمراقبين الداخليين. إن مفهوم الخطر متعدد الجهات ويغطي في نفس الوقت سوء التشغيل البسيط والمخاطر الكارثية التي تهدد استمرار المؤسسة. لذلك مفهوم الخطر يمثل فرقا جوهرياً، حيث هو محوري في الرقابة الداخلية ولكن يبقى ثانوياً في مراقبة التسيير.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier Simon, Op.cit, 2010, p 195.

<sup>2</sup> Ibid, p 196.

<sup>3</sup> Idem.

**4-3- اختلاف في الإدراك: رقابة اختيارية مقابل رقابة مفروضة**

تظهر مراقبة التسيير كمراقبة اختيارية بينما تظهر الرقابة الداخلية كرقابة مفروضة، يمارس مراقب التسيير مهمة معززة جدا لقيادة وقياس الأداء، مطلوب منه مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات الجيدة، من جهتها يجب على الرقابة الداخلية أن تضع المؤسسة في تطابق مع اشتباك التوجيهات، القوانين والتنظيمات أو المعايير، يجب أن يسمح تقرير الرقابة الداخلية للمنظمات – خاصة الشركات المسعرة أو الشركات التي تنشط في قطاعات خاضعة للضبط مثل البنوك والتأمينات – المعنية بإثبات أنها تتوفر على مسار رقابة داخلية موثق بطريقة صحيحة.<sup>1</sup>

تناول المبحث الثالث مقاربات الحكم على فعالية الرقابة الداخلية والحدود الملازمة لها وعلاقتها بتقنيات التسيير، حيث تمت ملاحظة أن قياس فعالية نظام الرقابة الداخلية له عدة مقاربات وعادة ما تربط بمدى تحقيق الفئات الثلاثة لأهداف الرقابة الداخلي، كما تم معالجة الحدود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية التي تمنع توفير ضمان مطلق حول تحقيق الأهداف، أخيرا تم تناول اوجد الشبه والاختلاف بين نظام الرقابة الداخلية وكل من مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي ومراقبة الجودة. أما المبحث الموالي فسوف يعالج الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات واستعمال الحاسوب في معالجة البيانات.

**المبحث الرابع: الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات**

أصبح استعمال تكنولوجيا المعلومات في الأعمال التجارية ضرورة حتمية، نظرا لما لها من مزايا في إنجاز العمليات وسرعتها ودقتها، وكذلك لأن بيئة الأعمال أصبحت معزولة في ظل المعالجة اليدوية التي أصبحت من الزمن القديم. غير أن استخدام التكنولوجيا الحديثة لمعالجة المعلومات يولد عدة مشكلات قد تعيق عمل نظام الرقابة الداخلية والمؤسسة ككل. سوف نتناول في هذا المبحث ثلاثة مطالب، يعالج الأول الخصائص العامة لبيئة تكنولوجيا المعلومات، أما الثاني فيعالج مخاطر بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات، وأما المطلب الثالث والأخير فيعالج إجراءات الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات.

<sup>1</sup>Nicolas BERLAND et François-Xavier Simon, Op.cit, 2010, p 196.

**المطلب الأول: الخصائص العامة لاستخدام المعلوماتية في نظام الرقابة الداخلية**

يتميز نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات بخصائص تختلف عنه في ظل المعالجة اليدوية للبيانات، ومن ضمن هذه الخصائص ما يتعلق بالجانب التنظيمي للمؤسسة، ومنها ما يتعلق بطبيعة معالجة العمليات، وكذلك خصائص ذات علاقة بالتصميم والأوجه الإجرائية.

**1- الخصائص المتعلقة بالهيكل التنظيمي**

يتميز الهيكل التنظيمي في بيئة تكنولوجيا المعلومات بالإجراءات والخصائص الموالية: <sup>1</sup>

**1 1- تركيز الوظائف والمعرفة**

بالرغم من وجود بعض العمليات اليدوية، فإن عدد الأشخاص المشاركين في معالجة المعلومات اليدوية ينخفض بنسبة كبيرة، إضافة إلى ذلك فإن بعض موظفي معالجة البيانات قد يمتلكون وحدهم معرفة مفصلة عن العلاقات المتبادلة بين مصادر البيانات، وعن كيفية معالجتها وطريقة توزيعها واستعمال مخرجاتها، كما لا يستبعد اطلاعهم عن أي نقص في الرقابة الداخلية مما يسمح لهم بوجود فرصة لتعديل البرامج أو البيانات علاوة على ذلك، فإنه قد تختفي عدة ضوابط تقليدية مستندة إلى فصل ملائم لوظائف متعارضة، كما قد تكون ضوابط الوصول المرخص والضوابط الأخرى غير فعالة.

**2 1- تركيز البرامج والبيانات**

غالبا ما تتركز المعاملات وبيانات الملف الرئيسي في صيغة قابلة للقراءة بالآلة، إما في جهاز حاسوب واحد مركزي الموقع، أو في عدة أجهزة موزعة في كافة أرجاء المؤسسة، ويرجح أن تكون برامج الحاسوب التي توفر إمكانية الوصول إلى هذه البيانات وتعديلها مخزنة في نفس مواقع البيانات. لذا فإنه في حالة غياب الضوابط المناسبة يزيد احتمال الوصول غير المرخص إلى هذه البيانات وتعديلها.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 19-18.

**2- الخصائص المتعلقة بطبيعة المعالجات**

قد ينتج عن استعمال تكنولوجيا المعلومات تصميم أنظمة توفر أدلة منظورة، أقل من تلك التي تستعمل الإجراءات اليدوية، إن هذه الأنظمة قد تكون عرضة للوصول من قبل عدد كبير من الأشخاص، وتتضمن خصائص المعالجة الالكترونية للمعلومات ما يلي:<sup>1</sup>

**1 2- غياب مستندات المدخلات**

قد يتم إدخال البيانات مباشرة إلى الحاسوب بدون مستندات ثبوتية وفي بعض أنظمة المعاملات المباشرة فإن الأدلة التحريرية بالمصادقة على إدخال البيانات قد تعوض بإجراءات أخرى، كضوابط الترخيص التي يحتوي عليها برامج الحاسوب.

**2 2- فقدان مسار عملية منظورة**

في النظام اليدوي من الممكن عادة متابعة المعاملات خلال النظام بواسطة اختبار المستندات الأصلية والدفاتر والسجلات المحاسبية والملفات والتقارير، أما في نظام تكنولوجيا المعلومات فقد تكون بعض البيانات محفوظة في ملفات الحاسوب فقط، وقد يكون جزء من مسار العملية قابل للقراءة بالآلة فقط وعلاوة على ذلك يكون في صيغة موجودة لفترة محدودة من الوقت.

**3 2 الافتقار للمخرجات المنظورة**

قد لا يتم طبع نتائج المعالجات في أنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب، لذا فإن فقدان المخرجات المنظورة قد ينتج عنه وجود حاجة إلى الوصول إلى بيانات مخزنة في ملفات قابلة للقراءة بواسطة الحاسوب فقط.

**4 2- سهولة الوصول إلى البيانات وبرامج الحاسوب**

قد يتم الوصول إلى بيانات وبرامج الحاسوب وتعديلها بواسطة الحاسوب، أو من خلال معدات الحاسوب، أو من مواقع بعيدة. لذلك، فإنه يكون هناك احتمال كبير في إمكانية الوصول غير المرخص إلى البيانات والبرامج وتعديلها من قبل أشخاص من داخل أو خارج المؤسسة.

<sup>1</sup> إيمان لعماري، تقييم الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية لنظم البيانات المحاسبية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 6، جوان 2014، ص 50.

### 3 التصميم والأوجه الإجرائية

يقضي تطوير أنظمة تكنولوجيا المعلومات إلى تصاميم وخصائص إجرائية تختلف عن تلك الموجودة في الأنظمة اليدوية. كما تتضمن التصاميم والأوجه الإجرائية المختلفة لأنظمة تكنولوجيا المعلومات الخصائص الموالية:<sup>1</sup>

#### 3-1- ثبات الأداء

من المحتمل أن تكون أنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب أكثر موثوقية من الأنظمة اليدوية على شرط أن تكون كافة أنواع وشروط المعاملات الممكن حدوثها قد تم توقعها وأدخلت في النظام، ذلك لأن برنامج الحاسوب الذي لم يبرمج ويختبر بشكل صحيح، قد يعالج المعاملات والبيانات بشكل خاطئ وباستمرار.

#### 2 3- إجراءات الرقابة المبرمجة

تسمح طبيعة معالجات الحاسوب بتصميم إجراءات الرقابة الداخلية في برامج حاسوب. قد تصمم هذه الإجراءات برؤية محددة، مثلا حماية البيانات ضد الوصول غير المرخص بواسطة كلمات السر، كما هناك إجراءات قد تصمم لاستعمالها بتدخل يدوي، مثل فحص التقارير المطبوعة.

#### 3 3- تحديث ملفات الحاسوب المتعددة أو ملفات قاعدة البيانات بمعاملة منفردة

قد يؤدي إدخال منفرد إلى النظام المحاسبي إلى تحديث لجميع الحسابات المرتبطة مع المعاملة (مثلا : إدخال سند شحن البضاعة قد يؤدي إلى تحديث ملفات المبيعات وحسابات الزبائن تحت التحصيل، إضافة إلى تحديث ملف المخزون)، لذلك فإن أي إدخال غير صحيح في مثل هذا النظام قد يؤدي إلى خلق أخطاء في حسابات مالية متعددة.

#### 4 3 أنظمة تولد معاملات

قد تنشأ بعض المعاملات بواسطة نظام تكنولوجيا المعلومات نفسه، وبدون الحاجة إلى مستندات إدخال. إن المصادقة على مثل هذه المعاملات قد لا تظهر بنفس طريقة المعاملات التي تنشأ خارج نظام تكنولوجيا المعلومات ( مثلا : قد يتم احتساب فائدة التأخر في التسديد وتقييدها آليا على أرصدة حسابات الزبائن استنادا لشروط مصادق عليها مسبقا يحتوي عليها برنامج الحاسوب).

1 أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، 2009، ص ص 21-23.

**5 3- عدم حصانة وسائل تخزين البيانات والبرامج**

يتم عادة تخزين الحجم الكبير من البيانات والبرامج في وسائط تخزين قابلة للنقل أو ثابتة، كالأقراص والأشرطة الممغنطة، هذه الوسائط تكون عرضة للسرقة أو الضياع أو الإهلاك بقصد أو بدون قصد.

**المطلب الثاني: مخاطر بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات**

نظرا للخصائص التي يتميز بها التشغيل الإلكتروني للبيانات فإنه ينطوي على مخاطر متولدة عن تلك الخصائص، وسوف نعالج في هذا المطلب أنواع مخاطر بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات، حيث هناك عدة تصنيفات لهذه المخاطر نذكر أهمها.

**1- أنواع مخاطر بيئة تكنولوجيا المعلومات حسب لجنة بازل للرقابة المصرفية**

أصدرت لجنة بازل للرقابة المصرفية نشرة توضح أنواع مخاطر بيئة تكنولوجيا المعلومات كما يلي:<sup>1</sup>

- مخاطر التشغيل، كغياب الأمان الكافي للنظم، عدم ملاءمة تصميم النظم، ضعف الصيانة وإساءة الاستخدام.
- مخاطر السمعة بسبب الاختراق المؤثر.
- المخاطر القانونية، كمخالفة الاتفاقيات وعدم التحديد الواضح للحقوق والواجبات.
- المخاطر الأخرى التقليدية.

**2- أنواع مخاطر بيئة تكنولوجيا المعلومات حسب متطلبات التوثيق وطبيعة المعالجات**

يمكن تقسيم مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى خمسة أنواع رئيسية موضحة كما يلي:<sup>2</sup>

**1-2- مخاطر تتعلق باختفاء السجلات**

تصبح البيانات المحاسبية غير مرئية، إضافة إلى مشكلة فقدان تكامل البيانات نتيجة ضعف خطوط الاتصال أو لوجود خلل في الذاكرة الرئيسية، ويمكن التغلب على ذلك من خلال وجود ضوابط

1 عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 23.

3 محمد ياسين الرحايلة، فاعلية متطلبات نظام الرقابة الداخلية على تكنولوجيا المعلومات في الوزارات والمؤسسات العامة الأردنية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2012، ص ص 111 113.

على صحة البيانات تضمن ألا تتغير محتويات البيانات ( قبل وأثناء المعالجة ) كما تساعد على إيجاد آليات توثيق وحماية الأنظمة.

### 2-2- مخاطر سند التدقيق

وهي حالات عدم وجود السجلات الأصلية بعد الإدخال المبدئي وعدم وجود دفاتر يومية حيث يتم الإدخال مباشرة لدفتر الأستاذ وعدم إمكانية متابعة التابع والتشغيل.

### 2-3- مخاطر ارتكاب الغش وسهولة التلاعب

وهذا بسبب قصور الرقابة على نظم الحاسبات وصعوبة اكتشاف وتتبع التلاعب، حيث يمكن ارتكابه دون ترك أي أثر ملموس يمكن تتبعه، ويمكن الحد من هذه الحالات من خلال تصميم نظام جيد للرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

### 2-4- مخاطر فيروسات الحاسبات

و تشمل تدمير جزء من البرنامج لا يمكن استرداده، وذلك كما هو الحال في فيروس الكتابة على الملفات والإخفاء والمضاعفة، وقد يؤدي الفيروس إلى إفساد الأسطوانات بما تحتوي من برامج أو بيانات أو يفسد أي برنامج يمكن تشغيله.

### 2-5- مخاطر متعلقة بالعاملين

و تشمل نقص خبرة المستخدمين في مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات، كما أن معظم مرتكبي حالات التلاعب في الحاسبات من داخل التنظيم، ويرجع السبب في ذلك إلى ضعف أساليب الرقابة الداخلية القائمة وعدم الأخذ بالأساليب والنظم المتطورة، وأحيانا إمكانية وصول العاملين الذين تم استبعادهم إلى النظام، وارتكاب حالات التلاعب أو نقل برامج الفيروسات باستعمال كلمة السر القديمة.

### 3- أنواع مخاطر بيئة تكنولوجيا المعلومات حسب عموميتها

كل نظام إعلام آلي سواء مركزي، أو غير مركزي، معالجة عبر الأنترنت أو مؤجلة (... ) هو عرضة لمخاطر عامة ومخاطر خاصة مرتبطة بالخصائص التقنية له.

### 3-1- المخاطر العامة

إن وجود المعلومات يولد بصفة معتبرة المخاطر العامة الآتية: <sup>1</sup>

<sup>1</sup> Mohemed LAHYANI , Op cit, 2016, p 125-135.

- القوة والضعف التي تولدها بتسهيل تمرکز المعلومات ( بنك بيانات مركزي مثلا ) وتدفعها.
- التقنية والتطور المستمر للنظم الذي يتطلب تكوين معمق في المعلوماتية للمختصين في المعلوماتية وكذلك للمستعملين، هذه النقطة مهمة كذلك بالنسبة للمدقق و مساعديه الذين يجب أن يمتلكوا معرفة كافية حول تكنولوجيا المعلومات من أجل القدرة على تقييم المخاطر و التحدث إلى رجال المعلوماتية بالمؤسسة وتوجيه واستعمال أعمال المتخصصين الذين يلجؤون إليهم عند الإقتضاء .
- التطبيق المنتظم للعمليات المبرمجة تجلب أمانا أكثر منه في النظام اليدوي إذا كان البرنامج موثوق، ولكن إذا كان النظام سيء البرمجة فهذا يستلزم أن كل العمليات تتعرض لنفس الإختلال. وهذا يؤدي إلى ظاهرة تراكم الإختلالات أكثر منه في النظام اليدوي أين التدخل البشري يعوض غالبا الضعف الظاهر في النظام .
- قدرة بعض الأنظمة على توليد معلومات (الأنظمة المدمجة، والأنظمة الخبيرة ... الخ ) هذا ينشئ خطر اختفاء ما يسمى بـ "طريق التدقيق" أو (piste d'audit)، بمعنى أثر تدفق المعلومات من أصل العملية إلى غاية ترجمتها في الدفاتر.
- الوعي غير الكافي بالمخاطر المرتبطة بالمعلوماتية، على وجه الخصوص السرية والأمان.

## 2- المخاطر الخاصة

- بالإضافة إلى المخاطر العامة، تجلب المعلوماتية مخاطر خاصة تتعلق بالعناصر الآتية:<sup>1</sup>
- الظواهر الطبيعية أو العارضة (العرضية): هي الزوابع، الفيضانات، الحرائق، الغبار، الدخان، والتي إذا لم يتم التحوط لها جيدا ولم يتم توفير طرق الحماية المناسبة، قد تؤدي إلى إعاقة كلية للمؤسسة و لذاكرتها و أدوات عملها .
  - الأعطاب التقنية: كلما كانت الأنظمة معقدة، كانت عرضة للعطب الكلي أو الجزئي ما يؤدي إلى العواقب المذكورة آنفا إذا لم يتم التحوط لها بأنظمة صيانة وقائية أو إسعافية سريعة .
  - المناورات التحليلية: يمكن للحاسوب أن يسهل بعض التحايلات أو يجعل اكتشافها صعبا بفضل قدرته و تقنيته، من بين هذه المناورات يمكن ذكر التلاعب بالبيانات و البرامج، الجوسسة الاقتصادية ... الخ

<sup>1</sup> Mohamed LAHYANI , Op cit, 2016, p 127.

**المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات**

تستلزم المعلوماتية وجود وعي واضح ودقيق حول مخاطرها العامة والخاصة وتنظيم صارم يضمن موثوقية وأمان البيانات التي تديرها، لهذا تحتاج هذه الموثوقية إلى: تأهيل العنصر البشري، سياسة معلوماتية واضحة ومتناسقة، وكذلك إلى الفصل بين الوظائف، وإجراءات الرقابة على إعداد وتوثيق النظام، وإلى احترام إجراءات الحماية المادية والرقابة على التطبيقات، وهذا ما سوف يتم معالجته في هذا المطلب.

**1- تأهيل العنصر البشري**

يعتمد تشغيل نظام الرقابة الداخلية على تأهيل وكفاءة الموارد البشرية التي تعمل على تنفيذه، لذلك يجب أن يتوفر التأهيل العلمي والعملية لهذه الموارد في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات من أجل ممارسة الرقابة بشكل صحيح، ويتطلب هذا التأهيل في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات الإلمام بما يلي:<sup>1</sup>

- معرفة أنظمة وأمن المعلومات بالمنظمة مثل التطبيقات الحاسوبية والأمور المتعلقة بها.
- معرفة خصائص التشغيل في وحدات معينة من المنظمة.
- فهم ممارسات المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ومدى ملاءمتها لتطبيقات المنظمة.
- فهم كيفية إجراء الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات.
- فهم متطلبات التغيير الذي يحصل في تقنيات المعلومات، كالبرامج والتجهيزات.

**2- السياسة المعلوماتية**

أدى تطور الحلول المعلوماتية إلى جعل هذه الوظيفة مفتاحية في المؤسسة، والتي تحتاج إلى سياسة متناسقة يجب على كل مؤسسة بموجبها أن تقوم ب:<sup>2</sup>

- إنشاء وظيفة معلوماتية حقيقية متصلة بالإدارة العامة بالشكل الذي يدمج المعلوماتية في التفكير الاستراتيجي للمؤسسة.

<sup>1</sup> كبرى محمد الطاهر وحاتم رشيد تركي، متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحكومة الالكترونية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 28، تكريت (العراق)، 2013، ص 280.

<sup>2</sup> Mohamed LAHYANI, Op cit, p 128.

- إنشاء هيكل تركيز بين الإدارة العامة، الإدارة المعلوماتية والمستعملين والذي يكلف بتحديد إستراتيجية المعلومة، ضبط النظام، الأولويات... والتي تترجم "بخطة معلوماتية" حقيقية.

- تعريف مجموع الإجراءات التي تضمن موثوقية مجموع النظام من طرف وظيفة المعلوماتية.

### 3- الفصل بين الوظائف

يعد الفصل بين الوظائف في مجال المعلوماتية ذو أهمية خاصة بمقتضى تميز المعلوماتية بتسهيل التلاعبات وجعلها صعبة الاكتشاف، وبالتالي يجب أن يتم الفصل بين الوظائف في إطار المعلوماتية باحترام المبادئ الآتية:<sup>1</sup>

- فصل قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات عن الأقسام المستفيدة من خدماته، حيث يكون مسؤولاً عن كل ما يتعلق بتشغيل البيانات، أما الأقسام المستفيدة من خدمات الحاسوب تكون مسؤولة عن الأخطاء التي تحدث خارج هذا القسم.

- الفصل بين وظائف التطوير، الاستغلال والمراقبة حتى داخل وظيفة المعلوماتية.

وكذلك يجب الحد من امتيازات وظيفة المعلوماتية، وخاصة فيما يتعلق بالمبادرة وتصحيح البيانات، التسريح بالصفقات، الاحتفاظ بالأصول ماعدا التجهيزات المعلوماتية.<sup>2</sup>

### 4- إجراءات الرقابة على إعداد وتوثيق النظام في بيئة تشغيل إلكتروني للبيانات

يساعد الإعداد والتوثيق الجيد لنظام الرقابة الداخلية في بيئة تشغيل إلكتروني للبيانات في تسهيل عملية مراجعته، حيث يقدم للمراجع الوثائق التبريرية وأدلة الإثبات الملائمة التي تعد ضرورية للقيام بمهمة التدقيق. وتشمل هذه الرقابة ما يلي:<sup>3</sup>

- الرقابة على إعداد النظام، وذلك عند بناء نظام يتضمن إجراءات الرقابة الكافية على تطبيقات الحاسوب، ويعمل وفق مقاييس التشغيل المقبولة عموماً، ويكون اختبارها متاحاً بصورة مرضية.

- الرقابة على توثيق النظام، حيث يتضمن التوثيق السجلات، التقارير، أوراق العمل، توصيف النظام وبرامجه، خرائط التدفق، تعليمات التشغيل، والتي تساعد كلها في وصف الإجراءات المستخدمة لأغراض تشغيل البيانات.

<sup>1</sup> إيمان لعماري، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 57.

<sup>2</sup> Mohamed LAHYANI, Op cit, p 128.

<sup>3</sup> إيمان لعماري، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 58.

- الرقابة الإدارية على أمن النظام، والتي تقتضي تحديد أهداف أمن النظام، وتحديد الاحتمالات والتكاليف المرتبطة بمخاطر تشغيله، ومن ثم إعداد خطة تضمن مستوى مقبول من الأمن عند تكلفة مقبولة، ومن الضروري تحديد المسؤوليات عن أمن النظام، والقيام باختبار الإجراءات الرقابية لأمن النظام.

#### 5- إجراءات الحماية المادية

تشكل الموارد المعلوماتية أصول مهمة للمؤسسة من شأنها التأثير على استمراريتها إذا تعرضت للتلف الجزئي أو الكلي. إجراءات الحماية الممكن تطبيقها كبيرة أهمها:<sup>1</sup>

- الحد من الدخول إلى الموارد المعلوماتية (الدخول إلى القاعات، الدخول إلى الوثائق، الدخول إلى مكتبة البرامج والملفات ...).

- حماية قاعات الإعلام الآلي ضد مخاطر الحرائق وأضرار المياه.

- حماية ضد نقائص التغذية الكهربائية.

- إجراء منتظم لحفظ (تخزين) واسترداد الملفات والموارد البرمجية.

- قواعد تخزين صارمة (على الأقل مكانين للتخزين).

- وجود عقد استنجد في حالة عجز تجهيزات المؤسسة.

- صيانة وقائية منتظمة للعتاد.

- التأمين على التجهيزات المعلوماتية.

#### 6- إجراءات الرقابة على التطبيقات

تصمم هذه الإجراءات لضمان أمن وصول البيانات ودقة إتمام العمليات، وتهدف إلى منع حدوث الأخطاء وضبطها وتصحيحها إذا وقعت. ويتمثل الهدف العام للرقابة على التطبيقات في التحقق من أن العمليات مصرح بها، وأنه تم تسجيلها وتشغيلها والتقرير عنها كما هو مطلوب. ويمكن تقسيم هذه الإجراءات إلى ثلاث مجموعات:<sup>2</sup>

- الرقابة على المدخلات، وتهدف إلى التأكد من أن كل العمليات التي سجلت مسرحة بها، وهي كاملة ودقيقة، وأن الأخطاء المتعلقة بها قد تم اكتشافها قبل بدء التشغيل.

<sup>1</sup> Mohamed LAHYANI, Op cit, p 130.

<sup>2</sup> نجاة شملال، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مجلة المالية والأسواق، العدد 4، الحجم 2، 2016، ص ص 183 - 184.

- الرقابة على المعالجة، وهي تضمن تفادي التشغيل غير الصحيح للبيانات الذي يلحق خسائر كبيرة بالمؤسسة. إن الأخطاء في المدخلات سوف تؤثر في التشغيل والمخرجات.
  - الرقابة على المخرجات، وتهدف إلى التأكد من دقة المعلومات التي تمت معالجتها، وكذلك التحقق من أن كافة العمليات التي تم إدخالها قد انعكس أثرها على المخرجات كما هو متوقع منها.
- يمكن تلخيص إجراءات الرقابة الداخلية في إطار استعمال المعلوماتية لمعالجة البيانات في الإجراءات العامة والإجراءات على التطبيقات في الجدول الموالي.

الجدول رقم 1-4: إجراءات الرقابة الداخلية في بيئة الإعلام الآلي

أنواع الإجراءات	إجراءات الرقابة	مثال عن الرقابة
إجراءات الرقابة العامة	- تخطيط النظم المعلوماتية - الفحص والموافقة على النظم والبرامج المخصصة لمعالجة البيانات - الرقابة على البرنامج وملفات البيانات	- الفصل بين القائم بالبرمجة والقائم بالمعالجة الالكترونية للبيانات - وضع البرنامج الملائم الذي يحتوي على الأوامر الخاصة بالمعالجة - من الضروري وجود كلمة سر مرخص بها
إجراءات الرقابة على التطبيقات	- الرقابة على المدخلات - الرقابة على المعالجة - الرقابة على المخرجات	- وجود ترخيص سابق على معالجة العمليات. - اختبار مدى منطقية القيم والمبالغ. - فحص النتائج المحصلة.

**المصدر:** دليلة المنفراج، دور الرقابة الداخلية في المراجعة المالية وواقعها في ظل التحولات التكنولوجية والاقتصادية في المؤسسات الجزائرية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعات البتروكيمياوية، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2007، ص 63.

لقد تم استخلاص من هذا المبحث الأخير خصائص نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات، وتمت فيه معالجة الخصائص المتعلقة بالهيكل التنظيمي، الخصائص المتعلقة بطبيعة المعالجات، والخصائص المتعلقة بالتصميم والأوجه الإجرائية. كما تم في هذا المبحث تناول مختلف أنواع المخاطر التي قد تظهر في بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات. وأخيرا، تم التطرق لإجراءات الرقابة الداخلية الخاصة لتوفير موثوقية وأمان البيانات في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات.

### خلاصة الفصل الأول

تتعدى الرقابة الداخلية أن تكون مجرد قواعد وإجراءات، فهي تشمل جوانب أخرى مثل المبادئ، الثقة، القيم وثقافة المؤسسة، من خلال هذا الفصل، تم استنتاج أن الرقابة الداخلية مفهوم استراتيجي ذو بعد مالي وتسييري، قطع أشواطاً في الدول المتطورة ليصبح على ما هو عليه الآن من اهتمام ومكانة لدى كبريات المؤسسات والمنظمات المهنية وهيئات الضبط.

تم من خلال المبحث الأول استخلاص أن مرجعية لجنة المنظمات الراعية هي الرائدة في تطوير نظام الرقابة الداخلية وقد أصدرت بشأنه عدة تقارير أبرزها تقرير سنة 1992 وتقرير سنة 2004، كما تم التوصل إلى أن أهداف الرقابة الداخلية التي تتفرع أساساً إلى ثلاثة فئات مهمة وهي الأهداف العملية، أهداف موثوقية الإبلاغ وأهداف التطابق مع القوانين والتنظيمات وأن للرقابة الداخلية سبعة عشر مبدءاً توجيهياً لمكوناته الخمسة. لقد تم في المبحث الثاني معالجة المكونات الخمس للرقابة الداخلية، وتتمثل أولها في بيئة الرقابة التي تشكل الرقابة اللينة التي هي مصدر الإيقاع من الأعلى، أما المكون الثاني فهو تقييم المخاطر، وهو تمهيد للمكون الموالي الذي هو أنشطة الرقابة التي يتم وضعها بناءً على تقدير وتقييم المخاطر، أما المكون الرابع فهو المعلومات والاتصال التي تربط بين مختلف أجزاء المنظمة وتسمح بتنفيذ الرقابة الداخلية، أما المكون الخامس فهو قيادة أو متابعة نظام الرقابة الداخلية، وهو المكون الذي يضمن تغذية عكسية لتصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية. كما تم في المبحث الثالث معالجة مقاربات قياس فعالية نظام الرقابة الداخلية التي عادة ما ترتبط بمدى تحقيق الفئات الثلاثة لأهداف الرقابة الداخلي، كما تم معالجة أوجه القصور الحتمي لنظام الرقابة الداخلية، وأخيراً تم تناول أوجه الشبه والاختلاف بين نظام الرقابة الداخلية وبعض تقنيات التسيير. أما في المبحث الأخير من هذا الفصل، فقد تم تناول خصائص نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات، كما تم تناول مختلف أنواع المخاطر التي قد تظهر في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات، وأخيراً، إجراءات الرقابة الداخلية في ظل هذه البيئة.

سوف يتم في الفصل الثاني معالجة الأطراف الفاعلة في بيئة الرقابة وتصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، ومرحلة مقارنة التصميم والتشغيل حسب المخاطر وكذا تقييم ذلك التصميم والتشغيل لنظام الرقابة الداخلية الذي عادة ما يؤديه المدقق الداخلي.

## الفصل الثاني: الأطراف الفاعلة في بيئة الرقابة وتصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية

## الفصل الثاني: الأطراف الفاعلة في بيئة الرقابة وتصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية

## تمهيد

يعد تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية قضية الجميع داخل المؤسسة، حيث يؤدي كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية ووظيفة الموارد البشرية والتدقيق الداخلي وحتى العمال دورا مهما في وجود نظام رقابة داخلية فعال. تعتبر الأطراف المذكورة الأكثر تأثيرا في بيئة الرقابة ولها علاقة مباشرة مع توجيه ثقافة المؤسسة وسلوك العمال، وهذا ما تؤكد مبادئ الرقابة الداخلية المتعلقة بمكون بيئة الرقابة والصادرة عن لجنة رعاية المنظمات سنة 2013.

سوف يتم في هذا الفصل تناول ثلاثة مباحث من أجل تغطية موضوع الأطراف الفاعلة ودورها في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية. سيعالج المبحث الأول مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، وسوف فيه توضيح دورها الفعال في بيئة الرقابة وفي توجيه ثقافة المؤسسة والإيقاع من الأعلى، سوف يتم في هذا المبحث معالجة أربعة مطالب، سيعالج الأول منها مفهوم وخصائص مجلس الإدارة، أما المطلب الثاني فسيعالج هيكله مجلس الإدارة واستقلاليته، أما المطلب الثالث فسوف يخصص لإبراز دور ووظائف مجلس الإدارة المختلفة، في حين تم تخصيص المطلب الرابع والأخير لمعالجة دور لجنة التدقيق في بيئة الرقابة. أما المبحث الثاني فسيعالج دور الإدارة التنفيذية والمدير في بيئة الرقابة، وذلك من خلال الإدارات الفاعلة والتي لها تأثير في نظام الرقابة الداخلية وبيئة الرقابة كالمديرية العامة وإدارة الموارد البشرية والتدقيق الداخلي. لذلك سوف يتم تخصيص المطلب الأول لتناول الإدارة العليا كفاعل أساسي في البيئة الرقابية، وتخصيص المطلب الثاني لمعالجة دور إدارة الموارد البشرية في البيئة الرقابية، أما المطلب الثالث فسيعالج دور وظيفة التدقيق الداخلي في البيئة الرقابية.

وبعد معالجة الأطراف الفاعلة سيتم معالجة منهجية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية في المبحث الثالث، حيث تعد المقاربة حسب المخاطر هي المنهجية المشهورة لتصميم النظام، سوف يتم في هذا المبحث معالجة ثلاثة مطالب، يتعلق الأول منها بتصميم نظام الرقابة الداخلية حسب المقاربة بالمخاطر وأوجه الرقابة على التصميم، أما المطلب الثاني فيتعلق بتوثيق الرقابة الداخلية ومختلف العناصر الواجب توثيقها، أما المطلب الثالث فسوف يعالج تقييم عملية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية باستعمال تقنيات كالتقرير الوصفي وقوائم الاستقصاء وخرائط التدفق.

## المبحث الأول: مجلس الإدارة كفاعل أساسي في الرقابة الداخلية

تنص جميع مرجعيات الرقابة الداخلية على أهمية مجلس الإدارة ولجانه في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، كما له دور فعال في بيئة الرقابة وفي توجيه ثقافة المؤسسة والإيقاع من الأعلى. يعتبر مجلس الإدارة الهيئة الإشرافية ذات الصلاحيات لتوجيه الإدارة العامة من أجل تحقيق مصالح المساهمين، وله دور مهم من خلال لجانه في تأسيس قواعد الحوكمة وتحقيق الشفافية في إعداد القوائم المالية. سوف يتم في هذا المبحث تناول أربعة مطالب، سيعالج الأول منها مفهوم وخصائص مجلس الإدارة، أما المطلب الثاني فسيعالج هيكله مجلس الإدارة واستقلاليته، أما المطلب الثالث فسوف يخصص لإبراز دور ووظائف مجلس الإدارة المختلفة، في حين تم تخصيص المطلب الرابع والأخير لمعالجة دور لجنة التدقيق في بيئة الرقابة.

## المطلب الأول: مفهوم وخصائص مجلس الإدارة

يعد مجلس الإدارة الهيئة الإشرافية والرقابية الأولى التي تمثل المساهمين وتدافع عن مصالحهم، سوف يتم في هذا المطلب معالجة ماهية مجلس الإدارة وأبرز تعريفاته، كما سوف يتم عرض المسؤولية القانونية لمجلس الإدارة، إضافة إلى عرض حجم مجلس الإدارة المثالي وفق الدراسات المنجزة في مجال حوكمة الشركات وكذا حجم مجلس الإدارة وفق القانون التجاري الجزائري.

## 1- مفهوم مجلس الإدارة

يمثل مجلس إدارة الشركة الهيئة المسؤولة عن وضع خطط واستراتيجيات الشركة وتحقيق نتائج أعمالها، ويتكون عادة من أعضاء من داخل الشركة وأعضاء من خارجها، ونظرا لوجوده في قمة الهيكل التنظيمي للشركة، فإنه يمكن أعضاءه من مراقبة قرارات الإدارة التنفيذية والتأكد من تماشيها مع مصالح المساهمين.<sup>1</sup>

كما يعتبر مجلس الإدارة من أكثر الوسائل فعالية لمراقبة أداء الإدارة، باعتبار أن أعضاءه هم ممثلون عن المساهمين ويدافعون عن مصالحهم داخل الشركة، ويعملون على تزويدهم بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قراراتهم.<sup>2</sup> ويعتبر كذلك من بين الآليات الأساسية التي تستخدم في معالجة التصرفات

1 حكيم ملياني وأنيسة حرفوش، تقييم مدى التزام الشركات المساهمة الجزائرية بتطبيق آليات حوكمة الشركات-دراسة ميدانية على بعض الشركات المساهمة في ولاية سطيف، مداخلة مقدمة في اليوم الدراسي حول تحديثات الحوكمة وضرورة الابتكار، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، 5 أفريل 2016، ص 6.

2 نشيدة أحططاش، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس- سطيف 1، سطيف، 2017/2016، ص 22.

الانتهازية للمسيرين، حيث تسمح له صلاحياته القانونية بتعيين، عزل ومكافأة الإدارة العليا وراقبتها، مما يؤدي إلى زيادة قيمة الشركة.<sup>1</sup>

توجد العديد من التعاريف المتعلقة بمجلس الإدارة منها : «مجلس الإدارة هو مجموعة من الأفراد الذين يتم انتخابهم من قبل مساهمي الشركة للإشراف على إدارتها بشكل دوري وتمثيل مصالح المساهمين، ويعتبر مجلس الإدارة الجهة المسؤولة عن وضع استراتيجية الشركة وتقديم الحوافز المناسبة للإدارة، وهو الذي يراقب سلوكها ويقوم أداءها من أجل تعظيم قيمة الشركة.»<sup>2</sup>

كما يعرف على أنه: « الهيئة العليا التي تدير الشركة وتراقبها ويتم اختيارها من مجموعة مختلفة من المساهمين، ويكون مسؤول عن تنفيذ ومراقبة أهداف المؤسسة كما حددتها الجمعية العامة السنوية للمساهمين، ويتكون من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين يخضعون للمساءلة من جانب المساهمين.»<sup>3</sup>

## 2- المسؤولية القانونية لمجلس الإدارة

يعتبر المجلس مسؤولاً أمام المساهمين ووكيلا عنهم، وبالتالي تسري على مجلس الإدارة كل أحكام الوكالة في القانون المدني، كما أنه مسؤول مسؤولية جنائية عن أي تحريف أو تزوير في المعلومات الخاصة بالمؤسسة. يتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب (المدير العام)، كما يتولى إدارة المؤسسة خلال المدة التي ينص عليها القانون الأساسي. يعتبر مجلس الإدارة مسؤولاً أمام المساهمين وأصحاب المصالح عن تقييم الأداء ويقدم تقرير عن تلك المسؤولية في نهاية كل سنة.<sup>4</sup>

## 3- حجم مجلس الإدارة

ذكرت جل الدراسات التي تناولت مجلس الإدارة مزايا وعيوب حجمه، حيث يرى جنسن (1993) أن مجالس الإدارة التي تتكون من عدد كبير من الأعضاء تشجع هيمنة وتجزر المديرين، وقد يؤدي ذلك إلى تحالفات وصراعات داخل المجلس، الأمر الذي يؤدي إلى تكوين مجالس إدارة مجزأة تواجه صعوبات في التنسيق والاتفاق من أجل اتخاذ قرارات مهمة تخص الشركة وحماية مصالح

1 إلهام سنوساوي، أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية - دراسة جالة بعض الشركات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس- سطيف 1، سطيف، 2015/2016، ص 45.

2 المرجع نفسه، ص 45.

3 عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر- دراسة نظرية تطبيقية، أطروحة دكتوراه علوم، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013/2012، ص 120.

4 عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، 2013/2012، ص ص 120-121.

المساهمين، انطلاقاً من هذا يرى جنسن (Jensen) أن العدد المثالي لأعضاء مجلس الإدارة ينبغي أن يتراوح بين سبعة (7) وثمانية (8) أعضاء.<sup>1</sup>

في المقابل هناك دراسات أخرى ركزت على مهارات أعضاء مجلس الإدارة، وانطلقت من فرضية أن الحجم الكبير للمجلس يصاحبه زيادة وتنوع في مهارات أعضائه، وبالتالي زيادة كفاءته وفعالته. حسب (Pearce and Zohra, 1992) فإن الحجم الكبير هو عامل يساعد على إثراء البرامج الاستراتيجية التي تطرحها إدارة الشركة وتسعى إلى تنفيذها. وهناك وجهة نظر أخرى ترى أن الحجم المناسب لمجلس الإدارة يرتبط بنوع النشاط، فقد يكون الحجم الكبير أداة فعالة لمراقبة سلوك الإدارة والحد من تصرفاتها الانتهازية، في حين قد يساعد الحجم الصغير في سهولة اتخاذ القرارات.<sup>2</sup>

لقد نص القانون التجاري الجزائري في مواده من 610 إلى 641 على أنه توجد طريقتين لتسيير شركات المساهمة وهما:<sup>3</sup>

- التسيير عن طريق مجلس إدارة يتكون من 3 إلى 12 عضو على الأكثر، والذي يعد الأكثر استخداماً واتباعاً من قبل الشركات لأنه يجمع بين التسيير والرقابة.

- التسيير عن طريق مجلس المديرين الذي يتكون من 3 إلى 5 أعضاء وذلك تحت إشراف مجلس المراقبة.

كما حدد القانون التجاري الجزائري تركيبة مجلس الإدارة وعضويته، كيفية انتخاب أعضائه وإعادة انتخابهم وعزلهم ومكافأتهم وغيرها في المواد من 611 إلى 637. أما عن اختصاصات مجلس الإدارة ومهامه فقد نص عليها القانون التجاري الجزائري في المواد من 622 إلى 641.<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: هيكل مجلس الإدارة واستقلاليته

تختلف طريقة تشكيل مجلس الإدارة وطبيعة أعضائه من مؤسسة إلى أخرى ومن بيئة اقتصادية إلى أخرى، وتختلف اللجان التي تكونه حسب حجم أعمال واختصاصات مجلس الإدارة، ولكن في الغالب تشير الدراسات في ميدان الحوكمة أن اللجان الأكثر حضوراً هي لجنة التدقيق، لجنة التعيينات، لجنة

<sup>1</sup> مفروم برودي ومصيطفي عبد اللطيف، أثر خصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على الأداء المالي للشركة: دراسة تجريبية على الشركات المشكّلة مؤشر كاك 40 من 2010 إلى 2014، مجلة الواحات للبحوث والدراسات (جامعة غرداية)، المجلد 9، العدد 2، غرداية، 2016، ص 695-696.

<sup>2</sup> مفروم برودي ومصيطفي عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 297.

<sup>3</sup> حكيم ملياني وأنيسة حرفوش، مرجع سبق ذكره، 05 أبريل 2016، ص 9.

<sup>4</sup> القانون التجاري الجزائري، ص ص 156-166.

المكافآت ولجنة الحوكمة. لذا سيتم معالجة كل ذلك في هذا المطلب إضافة إلى معالجة متطلبات استقلالية مجلس الإدارة.

### 1- تشكيل مجلس الإدارة

تختلف هياكل مجلس الإدارة من دولة إلى أخرى وكذلك في الدولة الواحدة، فبعض الدول تعتمد على نظام المجالس ذات المسؤولية، أين يتم الفصل بين الوظيفة الإشرافية والوظيفة الإدارية، وفي هذا النظام يوجد مجلس إشرافي يتكون من أعضاء غير تنفيذيين ومجلس إدارة يتكون من أعضاء تنفيذيين، وفي دول أخرى يوجد مجلس موحد يجمع بين أعضاء المجلس التنفيذي وغير التنفيذيين. يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من طرف المساهمين خلال الجمعية العامة التي تعقد كل سنة، حيث توكل لأعضاء المجلس مهمة إدارة الشركة واتخاذ القرارات الاستراتيجية التي من ضمنها توزيع الأرباح.<sup>1</sup>

### 2- لجان مجلس الإدارة

يناقش مجلس الإدارة مواضيع كثيرة ويؤدي التزامات مختلفة، الأمر الذي أدى إلى زيادة انشغالاته وتعقيد مهامه، فترتب عن ذلك إنشاء لجان تتكون من أعضاء غير تنفيذيين وهي غير مستقلة عن مجلس الإدارة، بحيث تقوم برفع تقاريرها إليه وهو صاحب القرار الأخير وبالتالي يتحمل المسؤولية النهائية عن الأعمال التي توصي بها هذه اللجان، يتوفر أعضاء كل لجنة على سمات معينة تسمح لهم بالقيام بوظائفهم بالعناية اللازمة، ومن أكثر اللجان انتشارا نجد لجنة التدقيق، لجنة المكافآت، لجنة التعيينات ولجنة الحوكمة.

#### 2-1- لجنة التدقيق

لا يوجد تعريف موحد للجنة التدقيق نظرا لاختلاف مسؤولياتها من شركة لأخرى، غير أنه من أبرز تعريفاته يتم ذكر: «هي لجنة تتكون من أعضاء غير تنفيذيين بمجلس الإدارة، وتعتبر قناة ربط بين أعضاء مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وفي نفس الوقت لها دور رقابي على جميع عمليات الشركة». وهناك من يعرفها بأنها: «لجنة منبثقة من مجلس الإدارة ومقتصرة على أعضاء غير تنفيذيين، والذين يتمتعون بالخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، تتمثل مسؤوليتها في الإشراف على إعداد القوائم المالية ومراجعة وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي، وكذا مراجعة الالتزام بقواعد الحوكمة.»<sup>2</sup>

من خلال التعريفين أعلاه يتم استخلاص الخصائص الآتية للجنة التدقيق:

1 عمر علي عبد صمد، مرجع سبق ذكره، 2013/2012، ص 121.

2 جمال خنشور وجمعة خير الدين، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، مداخلة في الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، مخبر مالية وبنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 8.

- لجنة تابعة لمجلس الإدارة.

- تتكون من أعضاء غير تنفيذيين من مجلس الإدارة.

- تختص بمجال المحاسبة، الرقابة والتدقيق.

وسوف تتم معالجة موضوع لجنة التدقيق في مطلب مستقل نظرا لأهميتها ودورها الحاسم في مجال الرقابة الداخلية والحوكمة كما ذكرت مرجعية لجنة المنظمات الراقية.

## 2-2- لجنة المكافآت

توصي أغلب الدراسات الخاصة بالحوكمة بضرورة تشكيل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وفي مجال الشركات العمومية (المسعرة)، تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا مبررة ومقنعة للمساهمين، ولذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد الطويل من خلال جذب المهنيين ذوي الكفاءة. تقوم لجنة المكافآت بتوجيه النصح بخصوص المستويات المناسبة للمكافآت الممنوحة للمديرين التنفيذيين في ظل مستوى الأداء والتحفيز وحالة السوق والعوامل النسبية الداخلية والخارجية.<sup>1</sup>

تتركز وظائف وواجبات لجنة المكافآت في النقاط الآتية:<sup>2</sup>

- تحديد المكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا ومراجعتها وتوصية مجلس الإدارة للمصادقة عليها.

- وضع سياسات لإدارة برامج مكافآت الإدارة العليا ومراجعتها دوريا.

- اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي لا ترتبط بالأداء.

- وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار.

## 2-3- لجنة التعيينات

تقوم هذه اللجنة بتعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المعايير المقدمة من طرف الشركة، توكل لهذه اللجنة مهام مسؤوليات من قبل مجلس الإدارة، ويقوم هذا الأخير بمراجعتها من وقت لآخر، وتتمثل هذه المهام فيما يلي:<sup>3</sup>

- وضع آليات شفافة للتعيين بما يضمن الحصول على أفضل المترشحين.

<sup>1</sup> عمر علي عبد صمد، مرجع سبق ذكره، 2013/2012، ص ص 121-122.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 122.

<sup>3</sup> إلهام سنوساوي، مرجع سبق ذكره، 2016/2015، ص ص 48-49.

- مراجعة وإدارة الإرشادات الخاصة بتطبيق قواعد الحوكمة وإمداد مجلس الإدارة بالتوصيات الخاصة بتطوير تلك الإرشادات.
- فحص التقييم الذاتي الخاص بأعضاء مجلس الإدارة وأعضاء لجنة المكافآت والمديرين التنفيذيين.
- توخي الموضوعية عند مقارنة مؤهلات ومهارات المتقدم للعضوية مع المواصفات الموضوعية من طرف الشركة.
- إجراء تقييم ذاتي لأدائها وذلك على أساس سنوي لمعرفة مدى فعاليتها.

#### 4-2- لجنة الحوكمة

تتميز لجنة حوكمة الشركات بأنها تتشكل من أعضاء مستقلين يمثلون حملة الأسهم، وقد تطور دور هذه اللجنة عبر الزمن ليصبح لها دور قيادي في تكوين الحوكمة داخل الشركة، وذلك من خلال الوظائف الآتية:<sup>1</sup>

- تحديد اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة وتحديد مسؤوليات أعضائها.
- مراجعة مؤهلات أعضاء لجان مجلس الإدارة والتأكد من عدم وجود تعارض بين المصالح.
- تعمل على تطوير نشاطات تتم من خلالها أخذ مقترحات المساهمين بعين الاعتبار.
- تزويد مجلس الإدارة بالمعلومات الملائمة وفي الوقت الملائم وبكل التفاصيل.
- التأكد من استقلالية أعضاء مجلس الإدارة.

#### 3- متطلبات استقلالية مجلس الإدارة

يشغل مجلس الإدارة مكانا متميزا من بين آليات الحوكمة التي تعنى بحماية مصالح المساهمين ضد انتهازية المسيرين، فحسب فاما وجنسون (Fama and Jensen, 1993)، تتصرف مجالس الإدارة كأجهزة للرقابة التي تساعد على اصطافاص المساهمين والمسيرين. يتوفر مجلس الإدارة عموما على رافعتين لممارسة الضغط على الإدارة هما: تحديد الأجرة وفسخ الوكالة، تسمح هاتين الرافعتين للمجلس بالمحافظة على مصالح المساهمين والدفاع عليها واستردادها. يمكن أن تتأثر الوظيفة التأديبية التي يمارسه مجلس الإدارة بعدة متغيرات، منها طبيعة الأعضاء الذين يشكلونه وكذلك ازدواجية الانتماء التي يمكن أن تؤثر في مستوى الرقابة الممارسة من قبل مجلس الإدارة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عمر علي عبد صمد، مرجع سبق ذكره، 2013/2012، ص ص 122-123.

<sup>2</sup> Mohamed Khenissi, «Le rôle des mécanismes de gouvernance dans la détermination de la rémunération des dirigeants : une analyse des sociétés coté au SBF 120», revue de vie et sciences de l'entreprise, volume 2, numéro 198, 2014, p 32. Disponible en ligne a l'adresse : <http://www.cairn.info/revue-vie-et-sciences-de-l-entreprise-2014-2-page-29.htm> . Consulté le 22/12/2018 à 10h35.

تعتبر الاستقلالية أبرز الخصائص النوعية التي ينبغي أن يتمتع بها مجلس الإدارة كآلية رقابية وإشرافية فعالة على عمل إدارة الشركة. ويقصد بها استقلالية المجلس عن الإدارة التنفيذية، ولن يتحقق ذلك إلا إذا كانت النسبة الكبيرة من أعضائه من المستقلين، الأمر الذي يزيد من القوة الإشرافية للمجلس ويوجه أداء الإدارة التنفيذية باتجاه خلق القيمة وتعظيم ثروة المساهمين.<sup>1</sup>

وقد تم معالجة مصطلح الاستقلالية في تقرير فيينو (Vienot) بفرنسا في جويلية 1995. حسب هذا التقرير يمكن تعريف عضو مجلس الإدارة المستقل بأنه: «شخص لا تربطه أية علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالشركة أو بالشركات المنتمية لمحيطها التجميعي، والذي يمكن أن يشارك في أعمال مجلس الإدارة بكل موضوعية». وقد قام تقرير بوتون (Bouton) سنة 2002 بتعريف العضو المستقل على أنه: «كل عضو لا يمارس أي علاقة من أي نوع مع الشركة أو محيطها أو إدارتها، والتي يمكن أن تتعارض مع ممارسة حريته في الحكم». من المهم التفرقة بين العضو الخارجي والعضو المستقل، حيث يمكن تصنيف العضو المستقل بأنه خارجي، ولكن العضو الخارجي ليس بالضرورة مستقل.<sup>2</sup>

عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) بالولايات المتحدة الأمريكية عضو مجلي الإدارة المستقل بأنه: «الشخص الذي ليست لديه ارتباطات مهنية أو شخصية مع المنشأة أو مع إدارتها ما عدا الخدمات التي يقوم بها كعضو». وبناء على هذا تتوقف درجة استقلالية مجلس الإدارة على مدى تكوين المجلس من أعضاء من خارج المؤسسة لا تربطهم علاقات بالمؤسسة ما عدا عضويتهم في المجلس، وبصفة عامة يتكون مجلس الإدارة من نوعين من الأعضاء:<sup>3</sup>

- الأعضاء التنفيذيين (غير المستقلين الداخليين): وهم الأعضاء المسؤولون عن إدارة الأنشطة اليومية داخل الشركة طبقا لسياسات و تعليمات مجلس الإدارة.
- الأعضاء غير التنفيذيين (المستقلين الخارجيين): وهم أعضاء من خارج المؤسسة، يتمثل دورهم في الإشراف والرقابة على القرارات التي يصدرها الأعضاء التنفيذيين وترشيدها، وكذا التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات.

هناك مجموعة من المحددات التي يمكن معها تقوية استقلالية مجلس الإدارة، من أهمها ما يلي:<sup>4</sup>

- وجود عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة.

<sup>1</sup> مفروم برودي ومصطفى عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 697.

<sup>2</sup> Mohamed Khenissi, Op.cit, 2014, pp 32-33.

<sup>3</sup> خليصة مجيلي وعبد الناصر روابحي، أثر الدور الحوكمي لمجلس الإدارة على الأداء المالي للشركات- دراسة تطبيقية على بعض الشركات ذات الأسهم الجزائرية، مجلة معارف (جامعة أكلي محند أولحاج)، العدد 21، البويرة، ديسمبر 2016، ص 432.

<sup>4</sup> ريم بن عيسى، تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء- حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في سوق الأوراق المالية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص 73.

- الفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة ووظيفة المدير العام التنفيذي (العضو المنتدب)، حتى لا تتركز السلطة عنده ولاستيعاب احتمالية تعارض المصالح، مما يؤدي إلى خفض مستوى الرقابة.
- اجتماع مجلس الإدارة مع الأعضاء غير التنفيذيين بدون الأعضاء التنفيذيين.
- قيام المجلس بنفسه بتحديد طرق عمله وخاصة بالنسبة لكيفية اختيار أعضاء المجلس الجدد ولجان المجلس.

### المطلب الثالث: دور ووظائف مجلس الإدارة

يؤدي مجلس الإدارة دورا محوريا في حوكمة الشركة ومراقبة نشاط الجهاز التنفيذي لها، وذلك من خلال الصلاحيات والسلطات التي يملكها، كما له تأثير على حوكمة تكنولوجيا المعلومات في الشركة، ويبقى نجاح مجلس الإدارة في أداء دوره ووظائفه منوطا بمجموعة من المتطلبات الواجب توفرها، كل هذه العناصر سيتم معالجته في عناوين هذا المطلب.

#### 1- دور مجلس الإدارة ضمن حوكمة الشركات

مجلس الإدارة هو أبرز آليات الحوكمة التي تشرف على عمل الإدارة التنفيذية في الشركة. ولقد فرضت التشريعات وتقارير الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في معظم الدول على الشركات المساهمة تشكيل مجلس إدارة نظرا للدور الذي يقوم به ضمن حوكمة الشركات، وقد حددت تلك النصوص تركيبته ومؤهلات أعضائه واللجان المنبثقة منه، حيث يؤدي مجلس الإدارة بشركات المساهمة دورا محوريا في حماية حقوق المساهمين والمحافظة عليها، فهو المسؤول الأول أمام الجمعية العامة عن حماية مصالح المساهمين. و يعتقد منظرو الوكالة أن مجلس الإدارة هو الآلية التي يمكن من خلالها تهذيب سلوك كبار المديرين، بشرط أن تجد هذه الآلية التركيبية المثلى للاضطلاع بهذا الدور الرقابي الفعال، من خلال مراعاة المهارة والخبرات الشخصية والدراسة الخاصة بطبيعة الأعمال التي يجب أن يتمتع بها أعضاؤه، إضافة إلى توفير التوازن بين الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين في تركيبته.<sup>1</sup>

يمكن تصور أهم أدوار مجلس الإدارة في تطبيق حوكمة الشركات في النقاط الآتية:<sup>2</sup>

- وضع الاستراتيجيات، حيث يعتبر المجلس الجهة الرئيسية المسؤولة عن وضع وإدارة إستراتيجية الشركة، ويمكن أن يقم الإدارة العليا في ذلك، كما يمكن أن يوكل هذه المسؤولية إلى الإدارة العليا مع الاحتفاظ بحق مناقشتها وتصحيحا.

1 مفروم برودي ومصطفى عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 695.

2 عمر علي عمد الصمد، مرجع سبق ذكره، 2013/2012، ص ص 125-126.

- مراقبة الإدارة العليا للشركة، والتي تتمثل في مديرها التنفيذي والمدراء الفرعيين المسؤولين مباشرة عن إدارة الشركة، وتقتضي مراقبة مختلف الجهات المسؤولة مقارنة تنفيذ الأعمال مع ما هو مخطط، كما يقوم المجلس بمراقبة إدارة المخاطر من خلال ما يلي:
- تحليل مختلف المخاطر المرتبطة بالمشروع مثل مخاطر الإئتمان، السوق والسيولة.
- تطوير منهجيات قياس وضبط كل نوع من أنواع المخاطر.
- تحديد أسقف المخاطر وتسجيل حالات الإستثناء عن سياسة إدارة المخاطر.
- تزويد الإدارة العليا عن منظومة المخاطر بالشركة.
- التعاون مع لجانها الفرعية وأقسام المؤسسة لإنجاز مهامها.
- إعداد تقارير للمساهمين حول إدارتهم للمؤسسة، أي يقوم مجلس الإدارة بإعداد تقارير للمساهمين ونشرها تتضمن عرضاً لوضعية المؤسسة وسياستها وخططها المستقبلية، كما يمكن إعداد تقارير بطلب من المساهمين وكذا تقارير تناقش قضايا محددة في مسار المؤسسة.
- بيان مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، فهو يعمل على المراقبة المستمرة لمدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال المتابعة المتواصلة لتقارير المدقق الداخلي والخارجي والاجتماعات مع لجنة التدقيق، كما يقوم بمتابعة مدى الالتزام بالتوصيات التي يصدرها المدقق الداخلي أو الخارجي فيما يخص الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى متابعة عمل الإدارة العليا ومدى توفيرها للإجراءات التنظيمية، الإدارية والمحاسبية من أجل التشغيل الحسن لنظام الرقابة الداخلية.

## 2- مجلس الإدارة وحوكمة تكنولوجيا المعلومات

من بين مهام مجلس الإدارة الاهتمام بالإستراتيجيات المتوافقة مع تكنولوجيا المعلومات المطبقة، وتعد تكنولوجيا المعلومات حالياً متغلغلة في الرقابة الداخلية والت يجب أن يشرف عليها مجلس الإدارة، بالإضافة إلى الدور القوي للجنة التدقيق في دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه والذي يشمل في طياته بيئة تكنولوجيا المعلومات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جبار بوكثير وحميدة زرقوط، الآليات التنظيمية لحوكمة تكنولوجيا المعلومات في منظمات الأعمال – الواقع والتحديات، ورقة بحثية ضمن فعاليات اليوم الدراسي حول تحديات الحوكمة وضرورة الابتكار، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 05 أفريل 2016، ص 8.

### 3- متطلبات الأداء الجيد لمجلس الإدارة

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين. وبصيغة أخرى أن يتضمن هذا الإطار مايلي:<sup>1</sup>

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفر كامل للمعلومات وعلى أساس النوايا الحسنة وسلامة تطبيق القواعد، كما يجب أن يجتهدوا في تحقيق مصالح الشركة وحملة الأسهم وليس لحسابهم الخاص.
- مراعاة عدم التأثير المتباين لقرارات مجلس الإدارة على مختلف فئات المساهمين، وينبغي تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
- ضمان التوافق مع القوانين السارية والأخذ في الحسبان اهتمامات كافة أصحاب المصالح في كل القرارات التي يتخذها مجلس الإدارة.
- يجب أن يعمل مجلس الإدارة على أداء المهام الرئيسية كمراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، سياسة المخاطر، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الشركة، اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، تقرير المزايا والمرتبات الممنوحة لهم ومتابعتهم، ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة... إلخ.
- تمكين مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لأداء الشركة بصفة مستقلة من خلال عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين القادرين على تقييم مستقبل الأعمال.
- إتاحة لمجلس الإدارة النفاذ إلى المعلومات المرغوبة في الوقت الملائم، وبالشكل الذي يساعده في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

### المطلب الرابع: لجنة التدقيق ودورها في الرقابة الداخلية

أدت الفضاء المتعاقبة في الأسواق المالية إلى بروز فكرة إنشاء لجنة مستقلة تسهر على جودة إعداد القوائم المالية وتحقيق الشفافية. سوف يتم في هذا المطلب معالجة نشأة لجنة التدقيق في البيئة العالمية، والأسباب التنظيمية التي دعمت إنشاء هذه اللجان، كما سيتم تناول معايير فعالية لجنة التدقيق وضوابط تشكيلها، إضافة إلى إبراز دور لجنة التدقيق في الإشراف على نظام الرقابة الداخلية، وأخيرا دورها في دعم آليات الحوكمة وإدارة المخاطر.

<sup>1</sup> مسعود دراوسي وضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص ص 6-7.

## 1- نشأة لجنة التدقيق في البيئة العالمية

ظهرت فكرة تشكيل لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الإنهيارات المالية الناجمة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة روبين و أم سي كيسون (Mc Kesson & Robbin)، الأمر الذي أدى إلى قيام بورصة نيويورك (NYSE) ولجنة تداول الأوراق المالية (SEC) بإصدار توصيات تقضي بتشكيل لجنة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين. وقد أخذ مفهوم لجنة التدقيق أهمية كبيرة بعد الانهيارات المالية المتعاقبة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون ساربينز أوكسلي (SOX) في جويلية 2002، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجان تدقيق وذلك للدور المهم الذي تؤديه في تفادي الفضائح المالية.<sup>1</sup>

## 2- الأسباب التنظيمية لإنشاء لجان التدقيق

نظرا لحجم الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة وتشعبها، فقد تم توكيل لجنة التدقيق للقيام بعملية الرقابة والإشراف على مسار تحضير القوائم المالية، وفيما يلي شرح لأسباب تشكيل لجنة التدقيق من أجل أداء الوظيفة الإشرافية المنوطة بها:<sup>2</sup>

- طبيعة أعضاء لجنة التدقيق، الذين تتوفر فيهم الإستقلالية وهم غير تنفيذيون يملكون المهارات المحاسبية والمالية، ولديهم الوقت المناسب، وتملك لجنة التدقيق ميزة أفضل من مجلس الإدارة بكامل أعضائه من ناحية الإشراف على إعداد القوائم المالية.
- عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وعددهم الكبير في بعض الأحيان مما لا يتناسب مع القيام بمهام دقيقة كتلك الموكلة لأعضاء لجنة التدقيق.
- قد تحدث خلافات بين مصالح مجلس الإدارة ومصالح جودة القوائم المالية وهذا بسبب تدخل أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في عملية إعداد التقارير المالية.
- تتطلب مواعيد تقديم ونشر القوائم المالية في بعض الدول قدر كبير من الوقت، مما يستلزم التخصص والتفرغ.
- الإشراف الفعال على عملية إعداد القوائم المالية وخاصة الشركات الضخمة العامة (المسعرة)، الأمر الذي يتطلب قدر كبير من الخبرة والممارسة في المحاسبة والإدارة المالية، وهو الأمر الذي يتوفر في أعضاء لجنة التدقيق.

<sup>1</sup> محمد براق وعمر فمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الداخلية والخارجية للحد من الفساد الإداري والمالي، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، 06 و07 فيفري 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص ص 8-7.

<sup>2</sup> جمال خنشور وجمعة خير الدين، مرجع سبق ذكره، 2012، ص 9.

**3- فعالية لجنة التدقيق**

إن واقعة تأسيس الشركة للجنة تدقيق لا يقتضي بالضرورة أن هذه الأخيرة تؤدي دورها الرقابي بفعالية. لقد حددت الأدبيات السابقة ثلاثة مقاييس أساسية لتقييم فعالية لجنة التدقيق وتتمثل في استقلالية أعضائها، مستوى خبرتهم وكثافة نشاط اللجنة. أما عن الأعضاء فيستطيع الأعضاء الذين ليس لديهم روابط شخصية أو اقتصادية مع المسيرين أن يعارضوا الإدارة بكل حرية في حالة عدم الاتفاق، وبإمكانهم أن يبحثوا عن المحافظة أكثر على مصالح المساهمين. لقد ركز تقرير بوتون (Bouton) سنة 2000 في فرنسا وألح على أهمية معيار الاستقلالية وأوصى بتشكيل اللجنة بثلاثين من الأعضاء المستقلين على الأقل، وقد عرف الأعضاء المستقلين بنفس تعريفهم في مجلس الإدارة، ويجب مناقشة هذه الصفة كل سنة من قبل لجنة التعيينات. إضافة إلى الاستقلالية، نص تقرير بوتون على ضرورة تمتع أعضاء لجنة التدقيق بكفاءة مالية ومحاسبية، بتسليط الضوء على خبرة أعضاء اللجنة. وفي الأدبيات يتم الحكم على لجنة التدقيق بأنها فعالة إذا كان أعضاؤها يتمتعون بالخبرة التقنية في مجال المحاسبة والمالية، وتقييم جودة التقارير المالية وفهم مشكلات وإجراءات التدقيق التي يقوم بها المدققون. وأخيراً، معيار تكرار اجتماعات لجنة التدقيق، فكلما زاد هذا العدد فهو يعكس درجة إعلام أعضاء لجنة التدقيق واطلاعهم وانخراطهم في مسار إعداد القوائم المالية.<sup>1</sup>

توجد عدة دراسات ميدانية تحققت من أن فعالية لجنة التدقيق لها دور حيوي في حوكمة الشركات، وهناك بعض الدراسات أثبتت أن فعالية لجنة التدقيق لها أثر جوهري على الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

**4- ضوابط تشكيل لجنة التدقيق**

استقرت أغلب الأدبيات على ضرورة توفر مجموعة من الضوابط الخاصة بتشكيل لجنة التدقيق حتى تؤدي أعمالها بفعالية وكفاءة، ويمكن ذكر تلك الضوابط على النحو الآتي:<sup>3</sup>

- تحديد سلطات ومسؤوليات اللجنة بوضوح وبصورة تفصيلية ومكتوبة، حتى يمكن لهذه اللجنة أن تقوم بأعمالها بكفاءة وحتى لا يحدث تعارض بين اللجنة وبعض الأجهزة التنفيذية بالشركة.
- توافر وتكامل الخبرة والمهارة بين أعضاء لجنة التدقيق، ما يمكنهم من متابعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بها، إضافة إلى ضرورة الدراسة بأمور المحاسبة والتدقيق والإدارة المالية

<sup>1</sup> Géraldine Broye, « Honoraires d'audit et comités d'audit : le cas de la France », Association francophone de comptabilité : Comptabilité - Contrôle - Audit, volume 1 (Tome 15), 2009, pp 202-203. Article disponible en ligne à l'adresse : <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2009-1-page-199.htm> .consulté le 18/04/2019 à 20H14.

<sup>2</sup> Ibid, p 203.

<sup>3</sup> جمال خنشور وجمعة خير الدين، مرجع سبق ذكره، 2012، ص ص 12-15.

وكذلك مفاهيم إعداد القوائم والتقارير المالية، كما يجب أن يكونوا على اطلاع جيد بطبيعة نشاط الشركة والقطاع الذي تعمل فيه.

- تحديد العدد الملائم لأعضاء اللجنة، حيث يجب أن يحقق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من تحقيق أهدافها، فلا يكون عدد مفرط يعيق اتخاذ القرارات بسرعة، ولا هو ضئيل يحد من أداء اللجنة بكفاءة وفعالية، وقد استقر في الدول الرائدة أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة التدقيق هو من 3 إلى 5 أعضاء.

- الاستقلال التنظيمي للجنة، حيث تعتبر لجنة التدقيق حلقة وصل بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، ويتم التأكيد على ضرورة عدم قيام أعضاء لجنة التدقيق بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية تحقيقاً للاستقلالية والموضوعية في أدائها، كما أن تبعية إدارة التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق باعتبارها منبثقة من مجلس الإدارة يضمن استقلالية وحياد إدارة التدقيق الداخلي في أدائه لمهامه.

- إدراك لجنة التدقيق لدورها في حوكمة الشركات، أي يجب أن يكون أعضاء لجنة التدقيق على وعي بدورهم في حوكمة الشركات من خلال تدعيم الإفصاح المحاسبي وغير المحاسبي، تدعيم دور تدقيق الحسابات في زيادة درجة الثقة في القوائم المالية وتدعيم دور الرقابة الداخلية في صدق القوائم المالية وضمن التزام الإدارة بالقوانين واللوائح ذات الصلة.

#### 5- دور لجنة التدقيق في الإشراف على نظام الرقابة الداخلية

أصبحت لجنة التدقيق فاعلاً مهماً في نظام الرقابة الداخلية، حيث يعتبر غيابها نقطة ضعف في هذا النظام، وهي تعتبر المسؤولة عن دراسة وتطوير النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية المطبقة بالمؤسسة، كما تقوم بالتحقق من الالتزام بتطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية، وتقوم لجنة التدقيق بدراسة وتحليل المواضيع المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية الآتية:<sup>1</sup>

- دراسة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات التدقيق الداخلي.

- الطريقة التي يتم بها تفسير وتطبيق الأهداف العامة للأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها داخل المؤسسة.

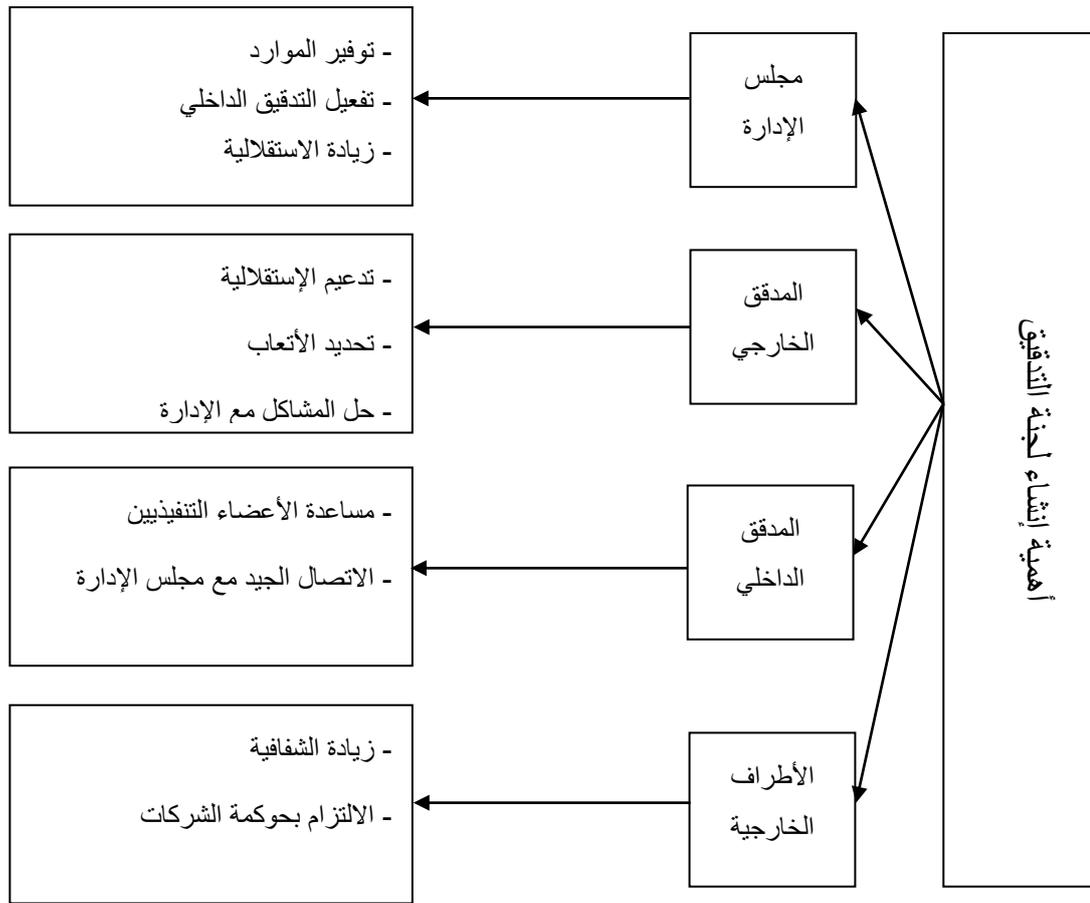
- بيئة الرقابة الداخلية وإجراءاتها، وما إذا كان من المحتمل أن تحقق أهداف الرقابة المحاسبية والإدارية.

- مدى توافر الأدوات المناسبة لمنع حدوث الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها فور حدوثها.

<sup>1</sup> عمر علي عبد صمد، مرجع سبق ذكره، 2013/2012، ص ص 113-115.

- التشاور مع المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للحصول على رأيهما بشأن كفاية نظام الرقابة الداخلية ومراجعة مدى التزام الإدارة بالتصويبات الجوهرية التي يقدمها المدقق.
- فحص أوجه القصور الجوهرية التي أشار إليها المدقق الخارجي في تصميم نظام الرقابة الداخلية.
- الحصول على التقارير الخاصة حول أية خروقات في نظام الرقابة الداخلية والمؤثرة في القوائم المالية.
- تقدير اللجنة حول مدى فعالية التدقيق الداخلي.
- التأكد من تنفيذ برنامج مراقبة محدد جيدا لتقييم فعالية الرقابة الداخلية، وأنه يوجد توثيق جيد لهذا البرنامج.
- التحقق من كفاية الموارد المخصصة لوظيفة الرقابة بالمؤسسة (التدقيق الداخلي).
- الانتباه لكل التوصيات المهمة التي يعطيها المدقق الداخلي وغيره فور إصدارها فور إصدارها من أجل إجراء التحسينات في نظام الرقابة الداخلية.
- التحقق من وجود تدابير واضحة بالمؤسسة لتحديد مسؤولية إقامة الأنظمة الرقابية وتوثيقها.
- مناقشة المدققين الخارجيين والداخليين عن ملاحظاتهم الخاصة حول فعالية وملاءمة البيئة الرقابية (الهيكل التنظيمي، السياسات والممارسات، الوعي الرقابي بالمؤسسة، الالتزام بالنزاهة...)
- كفاية نظام الرقابة الداخلية لضمان وجود سجلات مالية يمكن الاعتماد عليها وأن الأصول تحت الحماية الكافية.
- معرفة رأي المدقق الداخلي حول مدى تدعيم الإدارة العليا لوظيفته.
- و الشكل الموالي يوضح أهمية لجنة التدقيق وسط الأطراف الداخلية الفاعلة في الحوكمة.

الشكل رقم 1-2 : أهمية لجنة التدقيق



**المصدر:** أنس عبد الله محمد أمين، أثر لجان المراجعة في تنظيم السياسات المحاسبية وتحقيق الشفافية في التقارير المالية في المصارف التجارية السودانية، دكتوراه فلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان، 2016، ص 71.

**6- دور لجنة التدقيق في دعم آليات الحوكمة وإدارة المخاطر**

أصدرت العديد من الأسواق المالية العالمية مجموعة من القوانين التي تدعو إلى ضرورة تشكيل لجنة التدقيق كأحد المبادئ الأساسية للحوكمة، حيث تحد هذه الآلية من القوائم المالية المغشوشة مما يزيد من ثقة المستثمرين بتلك القوائم، ويتحقق ذلك من خلال نشاطات لجنة التدقيق المتعلقة بالرقابة على أعمال الشركة والحد من استخدام مجلس الإدارة لسلطته وتقييم قرارات المجلس، والحرص على أن تكون القوائم المالية على مستوى عال من الإفصاح والشفافية والملاءمة للمستخدمين.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، دمشق، 2010، ص 107.

زيادة على النشاطات السابقة، تتكفل لجنة التدقيق بالإشراف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وذلك من خلال النشاطات الآتية:<sup>1</sup>

- الإشراف على إدارة المخاطر.
- مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية إدارة المخاطر.
- تقدير مخاطر الاحتيال في كل مستوى من مستويات الإدارة.
- المساهمة في فهم المخاطر لتخفيف حالة عدم التأكد.
- فهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل والتقارير المالية.
- تقييم كفاية الرقابة الداخلية للإجابة على المخاطر.

اتضح من خلال المبحث الأول أن مجلس الإدارة هو أقوى الفاعلين ذوي التأثير على نظام الرقابة الداخلية، كما أنه يملك صلاحيات لتوجيه سلوك الإدارة العليا والعمال داخل المؤسسة. كما تم استنتاج أن أهم خصائص مجلس الإدارة هي الاستقلالية والتي تتحقق من خلال الأعضاء غير التنفيذيين، حيث كلما كان عددهم إلى مجموع أعضاء المجلس كبير زاد ذلك من استقلالية المجلس عن الإدارة التنفيذية. تم كذلك استخلاص أن أهم لجان مجلس الإدارة هي لجنة التدقيق، وهي لجنة ذات اختصاص محاسبي ومالي، تحرص على الإعداد الجيد للقوائم المالية والتنسيق بين المدقق الخارجي والداخلي والإدارة العليا، وكذا تعمل على دراسة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات التدقيق الداخلي، من أهم خصائصها استقلالية جميع أعضائها عن الإدارة العليا. سوف يتناول المبحث الموالي دور بعض الوظائف الإدارية التابعة للإدارة العليا في بيئة الرقابة.

### المبحث الثاني: دور الإدارة في البيئة الرقابية

تشمل الإدارة التنفيذية الإدارة العليا والمدير كما تشمل إدارة الموارد البشرية إضافة إلى وظيفة التدقيق الداخلي، وإدارات أخرى كالتسويق، لكن تحتاج هذه الدراسة إلى الإدارات الفاعلة والتي لها تأثير في نظام الرقابة الداخلية وبيئة الرقابة. لذلك سوف يعالج هذا المبحث الإدارات المعنية التي تؤثر في بيئة الرقابة، وذلك بتخصيص المطلب الأول لتناول الإدارة العليا كفاعل أساسي في البيئة الرقابية، وتخصيص المطلب الثاني لمعالجة دور إدارة الموارد البشرية في البيئة الرقابية، أما المطلب الثالث فسيعالج دور وظيفة التدقيق الداخلي في البيئة الرقابية.

<sup>1</sup> رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، 2010، ص 107.

## المطلب الأول: الإدارة العليا كفاعل أساسي في البيئة الرقابية

تتموقع الإدارة العليا في قمة هرم التنظيم، وتتمثل مهمتها في تنفيذ سياسات واستراتيجيات مجلس الإدارة والتقرير عن النشاط دورياً، كما تتحمل مسؤولية إعداد القوائم المالية. سوف يتناول هذا المطلب مفهوم الإدارة العليا وتشكيلها، كما سنرى ظاهرة تعارض المصالح بين المدراء والمساهمين، وكذا تأثير الإدارة العليا أو "الإيقاع من الأعلى"، إضافة إلى ذلك سوف يتم عرض الوظائف الكلاسيكية التي يقوم بها مدير المؤسسة.

## 1- مفهوم الإدارة العليا وتشكيلها

الإدارة العليا هي الجهة الأولى المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وعرض القوائم المالية المتعلقة بالأداء أمام مجلس الإدارة، كما أن الإدارة مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.<sup>1</sup>

## 2- تشكيل الإدارة العليا ودور الرقابة السلمية

هناك ثلاثة مستويات رئيسية للإدارة تسمح بأداء فئة معينة من النشاطات، وكذلك بممارسة الرقابة والإشراف على بعضها البعض.

## 1-2- تشكيل الإدارة العليا

تختلف مستويات وأعضاء الإدارة العليا والعلاقة فيما بينها من مؤسسة لأخرى، وتكون محددة في الهيكل التنظيمي وفي دليل الإجراءات الخاص بالمؤسسة. عموماً تتشكل الإدارة العليا من الفئات أو المستويات الآتية:<sup>2</sup>

- الإدارة العليا، وهي المستوى الذي تتقلده الفئة الإداري الأعلى في الهيكل التنظيمي، وعادة ما يمثلها المدير العام ونائب المدير العام، ويختص هدفها بتحديد الأهداف الشاملة للمؤسسة وتحديد الإستراتيجيات والسياسات التشغيلية.
- الإدارة التنفيذية، وتتمثل في المستوى الموالي الذي يتولاه مدير العمليات ومدير المصنع ومدير الموارد البشرية وغيرهم، وتتمثل مهمتها في تنفيذ السياسات والاستراتيجيات الموضوعة من قبل الإدارة العليا، كما تقوم بتنسيق أعمال الإدارة المباشرة (المستوى الأدنى).

1 ريمة ليلي هيدوب ومحمد زرقون، دور الأطراف الداخلية لحوكمة الشركات في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي وتفعيل السوق المالية الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 2، 2017، ص 117.

2 عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، 2013/2012، ص 24.

- الإدارة المباشرة، ولها تسميات أخرى مثل مشرفي الصف الأول، الإدارة الإشرافية وتتمثل مهمتها في الإشراف المباشر على العمال العمليتين.

## 2-2- الرقابة السلمية

تم تعريف الرقابة السلمية كالآتي: «كل مسؤول له مسؤولية الرقابة السلمية، تتعلق هذه المسؤولية بالنوعية، تسيير النتائج المتعلقة بنشاطه وكذلك انتظام وأمن عماله.» في الواقع، يشمل الانتظام احترام المدونة الأخلاقية، تطبيق القانون واحترام الإجراءات. وحسب فريديريك برنارد (Frédéric Bernard) وآخرون، يجب تسخير الرقابة السلمية إلى:<sup>1</sup>

- الإشراف على الأعمال وإتمام مهام التحقق.
- تحليل الأنشطة والنتائج.
- الفحص المنتظم لتشغيل إجراءات الرقابة الموضوعية.

وبالتالي يتم ممارسة هذه الرقابة من كل سلسلة التدرج السلمي، أي من قبل كل مستوى وظيفي على المستوى الخاضع له. ونتيجة لذلك تدرج هذه الرقابة في الجهاز العام للرقابة الداخلية، وبصفة أدق في المكون الثالث لنظام الرقابة الداخلية والذي هو "أنشطة الرقابة".<sup>2</sup>

## 3- تعارض المصالح بين المدراء والمساهمين

تكون الملكية والرقابة منفصلتان في معظم الشركات اليوم، فمن المفترض أن يتصرف المدراء بما يحقق مصالح المساهمين، لكن قد يستعملون سلطاتهم الرقابية لتحقيق رغباتهم الخاصة، وفي الغالب يؤدي هذا إلى الإضرار بمصلحة المساهمين، وللتحكم في هذا السلوك الانتهازي للمدراء، يتم الربط بين مصالحهم ومصالح المساهمين من خلال برنامج للحوافز يتضمن أسهم وخيارات للأسهم، حيث يعمل المدراء التنفيذيون جاهدين لزيادة سعر سهم الشركة في السوق فيستفيد المساهمون والمدراء معا.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Meriem CHEKROUN, «Le rôle de l'audit interne et du contrôle interne dans la prévention de la détection et la fraude : cas d'échantillon d'entreprises Algériennes», Revue cahier economique (université de Ziane Achour-Djelfa), volume 9, numéro 1, Djelfa, Mai 2018, p 39.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> نشيدة أخططاش، مرجع سب ذكره، 2017/2016، ص 22.

#### 4- تأثير الإدارة العليا أو " الإيقاع من الأعلى "

تحمل ممارسات وأقوال الإدارة العليا والمدير التنفيذي رسائل قوية إلى العمال، الزبائن والأطراف ذات العلاقة الأخرى، يعرف هذا الكم من الرسائل القوية باسم " الإيقاع من الأعلى"، حيث إذا كانت الإدارة العليا لها سمعة أو معروفة بترقب الطرق غير المشروعة في اختراق السياسات والقواعد، فإنها لا تهتم حقا بالرسالة التي سيتم إرسالها إلى الآخرين في المؤسسة من خلال ممارساتها. بينما " الإيقاع من الأعلى" الإيجابي سوف يؤسس لموضوع البيئة الرقابية للمنظمة بأكملها.<sup>1</sup>

#### 5- المدير (المسير)

المدير هو الشخص الأول المسؤول عن تنفيذ إستراتيجية المؤسسة أمام مجلس الإدارة، وللمدير أو المدير العام عدة مهام وله تأثير على الأشخاص الذين يقودهم، فهو قائد ومؤثر.

#### 5-1- تعريف المدير

يرى ستونر (Stonner) أن المدير هو شخص مسؤول عن المرؤوسين والموارد الأخرى في المنظمة، وأنه هو الذي يخطط وينظم ويقود ويراقب التنظيم ويحتل مركز وظيفي يخول له الحق في ممارسة الوظائف الإدارية المتعارف عليها.<sup>2</sup>

يتم إطلاق تسميات مختلفة على الشخص الذي يتولى الإدارة التنفيذية مثل: المدير العام الرئيسي، عضو مجلس الإدارة المنتدب، المسؤول التنفيذي أو المسؤول التنفيذي الرئيسي، حيث يقوم أعضاء مجلس الإدارة بتعيينه وإخضاعه للمساءلة، ويفوض له السلطة لإدارة المؤسسة. كما أن أعضاء مجلس الإدارة بإمكانهم أيضا القيام بمسؤوليات إدارية (أعضاء تنفيذيين).<sup>3</sup>

ويرى المتخصصون أن هناك فرق بين الشخص المدير والشخص القائد، حيث يقوم الأول بأعمال الإدارة من تخطيط، تنظيم، توجيه ومراقبة المشروع أو النشاط، أما الثاني فهو يعمل على التأثير في الأفراد أو المجموعات من أجل حملهم على إنجاز أهداف المنظمة.<sup>4</sup>

#### 5-2- وظائف المدير

يقوم المدير بالوظائف الأربعة الكلاسيكية للإدارة وهي كالآتي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Robert R Moeller, COSO ENTERPRISE RISK MANAGEMENT, John Wiley & Sons, New Jersey, 2007, p 5.

<sup>2</sup> السعيد قاسمي، نظرية الأطراف ذات المصلحة وحوكمة الشركات- مدخل استراتيجي، مداخلة في ملتقى وطني ثاني حول: متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، 30- 31 أكتوبر 2012، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، ص 9.

<sup>3</sup> عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، 2013/2012، ص 24.

<sup>4</sup> Barry Benator et Albert Thuman, project management and leadership skills for engineering and construction projects, The Fairmont press, Georgia, 2003, pp 3-4.

### 5-2-1- التخطيط

تسيير المؤسسة هو أشبه بقيادة سفينة في المحيط، ولمعرفة إلى أين تتجه، يجب عليك أن تتوفر على خريطة أو مخطط يخبرك إلى أين أنت متجه. من مهام المدير أن يطور خطط تحدد أهداف المنظمة، المنتجات والخدمات التي سوف توفرها، كيف تصنعها وتوردها، إلى من تبيعها، وبأي سعر. تشمل هذه الخطط نظرة ورسالة المنظمة وتدابير تكتيكية للوصول إلى الأهداف.

### 5-2-2- التنظيم

بعد قيام المدير بتطوير مخططاته، يجب أن يقوم ببناء تنظيم يمكن من وضع هذه الخطط في الواقع. يتم هذا من خلال تصميم هياكل تنظيمية لتنفيذ الخطط وتطوير أنظمة وإجراءات لتوجيه توزيع الموارد البشرية، المالية والموارد الأخرى.

### 5-2-3- التنسيق والتوجيه أو القيادة

ينتظر من المدير قيادة العمال، أي تحفيزهم لتحقيق أهداف المنظمة بكفاءة وسرعة. تعتبر القيادة المكون الأول لنجاح المدير. يستطيع القادة الكبار جعل الأشياء العظيمة تحدث من خلال إلهام العمال للقيام بأشياء مدهشة وتحقيق أهداف تفوق العادة.

### 5-2-4- المراقبة

يجب أن يقوم المدير بإنشاء معايير للأداء تعتمد على أهداف المؤسسة، ومعايير للقياس والتقارير عن الأداء الحالي، ثم المقارنة بين الاثنين والقيام بأفعال تصحيحية أو وقائية حسب الضرورة.

### 5-3- الدور المفتاحي للمدير في إدارة الموارد البشرية

ترتبط القرارات الاستراتيجية في المؤسسة بخلفية المدير (أو المسير). وبنفس الصورة التي ترتبط بها الوظائف الأخرى، ترتبط وظيفة الموارد البشرية بالمدير وحضوره التام. فالخصائص الشخصية للمدير سوف تولد تصور عام لإدارة الموارد البشرية (كطبيعة الممارسات والانفتاح على المنهجية الإبداعية) بدلالة حجم ثقته تجاه العمال وإرادته أو عدمها في مشاركة السلطة والعائد.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Nelson BOB et Peter Economy, The management Bible, John Wiley & sons, New Jersey, 2005, pp 5-6.

<sup>2</sup> Jean-Philippe BOOTZ et autres, gestion stratégique des compétences en PME : Les enseignements d'une recherche-action, halshs-00456007, version 2 – 7, Juillet 2011, p 4. disponible en ligne sur : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00456007v2/document>

**المطلب الثاني: دور إدارة الموارد البشرية في البيئة الرقابية**

يعتبر العنصر البشري هو محرك العملية الإنتاجية، حيث يقوم بالتخطيط والتنفيذ والتنسيق والرقابة على كل الموارد الأخرى والأصول. لقد تطورت هذه الوظيفة مع تطور الأعمال وحجم المؤسسات، وأصبح وجودها ضروريا لمعالجة قضايا معقدة تتعلق بالموارد البشرية. لذلك سوف يتعرض هذا المطلب إلى نشأة وتطور هذه الوظيفة، مفهومها وأهميتها في صنع البيئة الرقابية، كما سيعالج أثر القيم الأخلاقية في أداء الموارد البشرية، وكذا دور مدونة السلوك في البيئة الرقابة وأخيرا الموارد البشرية والتدقيق الإجتماعي.

**1- نشأ وتطور إدارة الموارد البشرية**

أخذا بأقوال المؤلفين والمتخصصين عبر عدة سنوات، منذ تقريبا أكثر من 100 سنة لم تكن هذه الوظيفة موجودة في المؤسسات القديمة، أين كان المراقب هو المالك وكان التحكيم هو القاعدة السائدة، ثم بعدها بعشرين إلى ثلاثين سنة، تم إعادة النظر في بعض الممارسات التي أصبحت مكلفة شيئا فشيئا (كالإضراب والمقاومة بكل أشكالها...)، فبدأ عهد نظام راقى لحماية العمال بين 1930 و1960، أين سلط الخبراء والمختصون انتباههم إلى تطوير طرق حيادية وفعالة تضمن العدالة والمساواة في توظيف الموارد البشرية، في توزيع المكافآت ونظام الترقيّة وغيرها، وهكذا ولد عهد تسيير المستخدمين بنفس وتيرة تتابع الأفكار، ثم تم إضافة إطار معقد شيئا فشيئا يتصل بالحقوق القانونية، معايير العمل، تأمين العمال، المساواة في العمل... إلخ.<sup>1</sup>

**2- مفهوم إدارة الموارد البشرية**

تعد إدارة الموارد البشرية من أحدث الأنظمة الفرعية لإدارة المؤسسة، فهي تعتنى بالموارد البشري باعتباره أحد أهم الأطراف الاستراتيجية بالمؤسسة. لقد تم إعطاء عدة تعريفات لإدارة الموارد البشرية منها: «هي التكفل الدوري والدائم بالموارد البشري في المؤسسة، وتبرز مكونات هذه الإدارة من خلال تسيير الأعمال، برامج التوظيف، مخطط السير الذاتية والتحفيز، تحليل الوظائف، تقييم الموارد البشرية، تسيير المكافآت، شبكة الأجور، المشاركة، مخططات التكوين وتأهيل العمال.»<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Jacques Jocelyn, Le gestionnaire de ressources humaines : architecte d'un nouveau design de l'organisation, Revue d'analyse comparée en administration publique (école nationale d'administration publique), volume 12, numéro 2, Québec, mai 2005, p 48.

<sup>2</sup> وهيبية سراج، إستراتيجية تنمية الموارد البشرية كمدخل لتحسين الأداء المستدام في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة شركة تصنيع اللوائح الصناعية والصحية بعين الكبيرة-، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2011، ص 15.

### 3- أهمية ووظائف إدارة الموارد البشرية وممارساتها وسياساتها في صنع البيئة الرقابية

إن الفرق الأساسي بين مؤسسة ناجحة وأخرى أقل نجاحا هو العنصر البشري، من خلال نشاطاتهم وقدراتهم الفعالة، لقد تغيرت النظرة إلى إدارة الموارد البشرية في الوقت الحالي، حيث أصبحت واحدة من أهم الوظائف الإدارية بالمؤسسة الحديثة، حيث إن جميع المؤسسات تعتمد على المورد البشري، وبالتالي فإن استقطابهم وإعدادهم أخلاقيا وتحفيزهم والحفاظ عليهم يعتبر نشاطا ضروريا لكي تستطيع المؤسسة تحقيق أهدافها. وتظهر أهمية العنصر البشري في أهمية أدائه في تحديد الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة.<sup>1</sup>

ولقد ذكرت مرجعية لجنة المنظمات الراعية للرقابة الداخلية أن الأنشطة التي تقوم بها إدارة الموارد البشرية وسياساتها وممارساتها تعد من العوامل المحددة للبيئة الرقابية الداخلية والتي هي قاعدة وهيكل نظام الرقابة الداخلية الذي يبني عليه بقية مكونات النظام.

إضافة إلى الأهمية، فإن وظائف الموارد البشرية تشمل المجالات الأربعة للآلية:<sup>2</sup>

- أولاً، إدارة المستخدمين المرتكزة على تطبيق القواعد وتنفيذ الإجراءات القانونية، وهي وظيفة كلاسيكية تقليدية يضطلع بها مدير الموارد البشرية.
- ثانياً، تسيير وتطوير المستخدمين، تغطي هذه الوظيفة التسيير الجماعي والتسيير الفردي وتشمل المساءلة، التثمين والتحفيز. ونجد في قلب هذا المجال التكوين المهني المستمر.
- ثالثاً، العلاقات الاجتماعية، حيث لا تنحصر هذه الوظيفة في احترام حقوق النقابات، بل من الضروري أن يرافقها إحياء وتفعيل الثلاثية.
- رابعاً، تنظيم العمل والحياة العملية، حيث تشمل هذه الوظيفة مجموعة من الكفاءات لإدارة الموارد البشرية تتعلق بتنظيم العمل، توزيع المهام والوسائل، إدارة الوقت والموقع. كما تعنى كذلك بوظائف أساسية كالصحة الجسدية، المعنوية والنفسية للمستخدمين.

إن ممارسات الموارد البشرية تكون في بعض المواضيع كالأجرة، التوجيه، التدريب، التقييم، الاستشارة، الترقية، التعويض واتخاذ أفعال تصحيحية ملائمة، وينبغي أن يكون للموارد البشرية سياسات منشورة بطريقة ملائمة في نفس هذه المواضيع، حيث ترسل ممارسات الموارد البشرية الحالية رسائل قوية إلى العمال متعلقة بمستواهم المنتظر من السلوك الأخلاقي والكفاءة، فإذا قام الموظف في المستوى

<sup>1</sup> سعد بوهلاله، دور آليات الرقابة ولجان المراجعة في زيادة فعالية الحوكمة بإدارة المنظمات، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية (جامعة الشهيد حمزة لخصر)، العدد 10، الجزء 2، الوادي، 2017، ص 254.

<sup>2</sup> Serge Vallemont , Le nouveau rôle des directions de ressources humaines, Revue d'analyse comparée en administration publique (école nationale d'administration publique), volume 12, numéro 2, Québec, mai 2005, p 40.

الأعلى بالإساءة الصريحة لأحد سياسات الموارد البشرية، مثل تجاهل حضر التدخين، يرسل بذلك رسالة سريعة داخل المنظمة عنوانها عدم الالتزام، هذه الرسالة تذيع بصوت أعلى منه في حالة قيام أحد عمال المستوى الأدنى بحرق نفس السياسة المتعلقة بحضر السجارة. وتشمل سياسات وممارسات الموارد البشرية المواضيع الآتية على وجه الخصوص:<sup>1</sup>

- التوظيف والتأجير، حيث يجب القيام بخطوات لتوظيف الأفضل والأكثر تأهيلاً، ويجب التأكد من مصداقية تكوين العمال المحتملين وخبرتهم السابقة، كما يجب القيام بالمقابلات بطريقة منظمة ومعقدة، وكذلك إرسال بيان بقيم المنظمة وثقافتها ونمطها التشغيلي إلى المترشحين المرشحين.
- توجيه العمال الجدد، حيث ينبغي إعطاء رسالة واضحة إلى العمال الجدد تتعلق بنظام قيم المؤسسة وعواقب عدم التقيد بها. يحدث هذا غالباً عند تقديم قواعد السلوك للعامل الجديد ومطالبته بالموافقة عليها.
- التقييم، الترقية والتعويض، فيجب التوفر على برنامج عادل لقياس الأداء الجاري، ولا يكون تحت التقدير المفرط للسلطة الإدارية، لأن قضايا مثل التقييم والتعويض يمكن أن تنتهك سرية الموظفين، وينبغي أن يكون النظام بمجمله معد بطريقة عادلة لكل أعضاء المنظمة، ويجب إدراك أن المكافآت المحفزة على الأداء تم منحها بطريقة عادلة ومتساوية.
- الأفعال التأديبية، حيث ينبغي وضع سياسات متسقة ومفهومة جيداً للإجراءات التأديبية، وينبغي أن يعلم كل العمال أن خرقهم لبعض القواعد يخضعهم إلى إجراءات تأديبية تتدرج بهم إلى غاية الفصل. ويجب أن تحرص المؤسسة على عدم الكيل بمكيالين في تطبيقها.

تشير بعض الأدبيات إلى أنه من المستحسن في كثير من الأحيان وضع سياسات ملائمة للعمال في الشركات الحديثة، وخاصة في البيئات ذات رأس المال البشري الكثيف. وتجدر الإشارة إلى أن الدراسات السابقة تبرز أنه إلى جانب دعم كبار المسؤولين التنفيذيين، يعتبر دعم القوى العاملة بأكملها ضروري لنجاح عملية الرقابة الداخلية للشركة (دايك، مورس، وزينجاليس/ Dyck, Morse, and Zingales, 2010). إدراكاً للأهمية المتزايدة لرأس المال البشري في الرقابة الداخلية الفعالة، تشير دراسة Ge و McVay (2005) إلى أن نقص الموظفين المؤهلين هو سبب شائع لعدم تنفيذ مراجعات فعالة وفي الوقت المناسب لمسارات الرقابة الداخلية. يضيف دويل وآخرون (Doyle et al, 2007) أن الموظفين

<sup>1</sup> Robert R Moeller, Op.cit, 2007, pp 14-15.

مطالبين بمزيج من القدرات والجهد بما يتناسب مع مسؤولياتهم لتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية بشكل مناسب.<sup>1</sup>

#### 4- أثر القيم الأخلاقية في أداء الموارد البشرية

تعتبر قيم المجتمع ذات تأثير مباشر على قيم الموارد البشرية والمؤسسة حسب الباحثان "دارن سميث" و"باري بونز"، غير أن القيم المشتركة بين المؤسسة ومواردها البشرية هي مصدر الفعالية لكل منهما، حيث أنه عندما تكون توجهات وقرارات المدير (القائد) منسجمة ومتناسقة مع القيم السائدة في المؤسسة، سوف يلتزم بها جميع العمال، بينما في الحالة العكسية يصبح الموظفون في حالة توتر وارتباك وتتلشى قيمهم المشتركة عندما يختلف المدير مع قيمهم. وعليه يمكن الاستنتاج أنه كلما زادت القواسم المشتركة بين قيم إدارة المؤسسة وقيم الموارد البشرية كان ذلك سببا في زيادة الولاء والنجاح وتحقيق الأهداف الكلية التي تحكمها قيم مشتركة.<sup>2</sup>

#### 5- دور مدونة الأخلاق أو السلوك في البيئة الرقابية

يعد مفهوم الأخلاق واحدا من أحجار الزاوية في بيئة الرقابة، وله إسهامات أساسية في المؤسسة، وقد تم تعريف هذا المفهوم كما يلي: «هو الوعي بالزامية إدماج البعد الإنساني في قراراتنا وأفعالنا والعمل على ذلك». وهناك من يرى أن الأخلاق هي سلوك لتتقية المؤسسة وأرباحها من أجل تحسين صورة المؤسسة. ومن المتداول أن الأخلاق ليست هدفا لبلوغه ولكن هي نهج لإتباعه، ويبين هذا المثل أهمية غرس قواعد الأخلاق في العمال بهدف تحفيزهم إلى إنجاز العمل بنزاهة، وهذا ما يسمح بتأسيس جو من الثقة وتعزيز انسجام المستخدمين. علاوة على ذلك، تسمح قواعد الأخلاق (السلوك) كذلك بالتأثير في السلوك الرقابي وتجنب مخاطر الغش. لهذا يجب أن تتوفر المؤسسة على قواعد سلوك (مدونة أخلاقية) تعرف المبادئ الكبرى للأخلاق وتصف الإجابات الجيدة على حالات الانحراف الواقعة.<sup>3</sup>

و حسب روبرت مولار (Robert R Moeller) يمكن أن تشمل قواعد السلوك النموذجية الفصول

الآتية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Jun Guo et al, The Effect of Employee Treatment Policies on Internal Control Weaknesses and Financial Restatements, American Accounting Association (THE ACCOUNTING REVIEW), volume 91, Number 4, USA, July 2016, p 1170.

<sup>2</sup> بلال خلف السكارنة، أخلاقيات العمل، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 97.

<sup>3</sup> Meriem CHEKROUN, Op.cit, Mai 2018, p 40.

<sup>4</sup> Robert R Moeller, Op.cit, 2007, pp 8-9.

- المقدمة، التي تشمل الهدف من قواعد السلوك والخلفية التي تعتمد عليها، وبيان الالتزام بمعايير السلوك من طرف المدير التنفيذي، وكيفية التقرير عن عدم التطابق، ومسؤولية الاعتراف بالقواعد.
- ممارسات البيع والشراء والتعامل العادل مع الزبائن والموردين.
- القيادة في مكان العمل، وهو فصل يتضمن بيان معايير تكافؤ فرص التوظيف، بيان حول المضايقات في مكان العمل، وبيان سياسة تناول الكحول والمساوى الجوهرية في مكان العمل.
- تعارض المصالح، وهو فصل يتضمن الحد من قبول التوظيف من جهة المنافسين، قواعد تحد من استعمال بيانات المؤسسة لأغراض صناعة قرارات استثمار شخصية، قواعد متعلقة باستلام الرشوة أو الهدايا غير النزيهة، قواعد منع إعطاء تفضيلات للعمال السابقين في الأعمال التجارية، وقواعد إسناد الأعمال إلى أعضاء ينتمون لنفس العائلة والأقارب التي يحتمل منها تعارض للمصالح.
- ملكية المؤسسة وتسجيلاتها المحاسبية، ويتضمن هذا الفصل بيان قوي حول مسؤولية العمال في حماية أصول المؤسسة، وحماية أنظمة الحاسوب، وقواعد استخدام اسم المؤسسة في الصفقات التجارية العادية فقط، وقواعد حول مسؤولية العمال حول نزاهة التسجيلات المحاسبية، وقواعد إبقاء معلومات المؤسسة سرية وعدم الإفصاح المطلق عنها للفضاء الخارجي، وكذا إبقاء المعلومات الشخصية والخصوصية للعمال في سرية عن الأطراف الخارجية وحتى عن الزملاء، كما يتضمن منع أخذ مزايا المؤسسة إلى مكان غير منصوص عليه.
- التطابق مع القوانين، يتضمن هذا الفصل قواعد قوية تمنع المضاربين الداخليين أو غيرهم من الاستفادة من المعلومات الداخلية، وكذلك بيان عن قواعد المشاركة في الأنشطة السياسية للعمال، وقواعد حول استعمال الارتشاء وقبول الرشاوى، وقواعد التعامل في الصفقات الخارجية بالتطابق مع قانون ممارسات الفساد الخارجي، وبيان حول سياسة المؤسسة للتطابق مع قواعد إدارة السلامة والصحة في العمل، كما يتضمن بيان حول التزام المؤسسة بسلامة المنتج وحماية البيئة.

## 6- الموارد البشرية والتدقيق الإجتماعي

التدقيق الاجتماعي هو ميدان خاص بتسيير الموارد البشرية، فهو فحص انتقادي مهني يعتمد على معايير ومرجعيات موثوقة لإصدار رأي موضوعي حول مختلف مجالات مساهمة الموارد البشرية في تحقيق أهداف المنظمة، وذلك عن طريق تقديم توصيات لمعالجة العجز وتحسين نوعية التسيير.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مراد سكاك وفارس هباش، دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي، مداخلة في الملتقى الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص 13.

### المطلب الثالث: دور وظيفة التدقيق الداخلي في البيئة الرقابية

يعتبر التدقيق الداخلي واحدا من دعائم الرقابة الداخلية الفعالة، كما يعتبر من أدوات قيادة نظام الرقابة الداخلية حسب مرجعية لجنة المنظمات الراعية COSO، وذلك يرجع للدور الحيوي الذي يقوم به في التقييم الدوري والمنهجي لعمليات ومسارات المؤسسة والمساهمة في تحسين رقابتها الداخلية. سوف يتناول هذا المطلب مفهوم التدقيق الداخلي وخصائصه، أهداف التدقيق الداخلي وكيفية قياس أدائه، أنواع التدقيق الداخلية ومهنة التدقيق الداخلي، إضافة إلى معالجة انعكاسات قانون ساربانس أوكسلي على التدقيق الداخلي ودور هذا الأخير في الحد من الغش، كما سنعرض معايير استقلالية المدقق الداخلي.

#### 1- تعريف التدقيق الداخلي

سيتم عرض مجموعة من التعاريف المهمة للتدقيق الداخلي والتي صدرت عن منظمات مهنية دولية أو التي تعرض لها التشريع الجزائري.

##### 1-1- التدقيق الداخلي في البيئة الدولية

يعرف التدقيق الداخلي على أنه وظيفة لتقصي وتقييم الرقابة الداخلية، يتم القيام بها بطريقة دورية ودقيقة داخل المنظمة، من أجل مساعدة المسؤولين في كل المستويات على التحكم في نشاطاتهم.<sup>1</sup> لقد عرفت لجنة المنظمات الراعية (COSO) التدقيق الداخلي على أنه: عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة، يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي الآتية: كفاءة العمليات وفعاليتها، الاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.<sup>2</sup> ويعتبر هذا التعريف متشابها مع تعريف الرقابة الداخلية حسب نفس المنظمة خاصة من حيث الأهداف.

في جوان 1999، قام معهد المدققين الداخليين (IIA) بتعريف وظيفة التدقيق الداخلي كما يلي: «هي نشاط مستقل وموضوعي يعطي المنظمة ضمان حول درجة التحكم في عملياتها، ونصائح لتحسينها ويساهم في خلق القيمة المضافة، ويساعد هذه المنظمة في الوصول إلى أهدافها من خلال تقييم منتظم ومنهجي لمسارات تسيير المخاطر، الرقابة والحوكمة، وبإعطاء اقتراحات من أجل تعزيز

<sup>1</sup> Réda KHELASSI, Audit interne : Audit opérationnel, 3eme édition, Édition HOUMA, Alger, 2010, p 93.

<sup>2</sup> عامر حاج دحو وجيلالي قالون، الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي ودورها في تقييم مخاطر الرقابة الداخلية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد الثالث، العدد 4، أدرار، ص ص 166-167.

فعاليتها.<sup>1</sup> ويبدو أن هذا التعريف استعمل مصطلح ضمان بصفة مطلقة، في حين أن التدقيق يقوم به أفراد وهو عرضة للقصور.

كما عرفها المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) بأنه: «الوظيفة المسؤولة عن المراجعة الدورية للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة والمسيرين على جميع المستويات من أجل تسيير ومراقبة المؤسسة. يتم القيام بهذه الوظيفة من طرف مصلحة تابعة للإدارة العليا ولكن مستقلة عن المصالح الأخرى، وتتمثل أهدافها الرئيسية في إطار المراجعات الدورية في التحقق من أن الإجراءات تحمل ضمانات كافية، وأن العمليات صحيحة، وأن التنظيمات فعالة وأن الهياكل واضحة ومكيفة جيدا.»<sup>2</sup> أضاف هذا التعريف مصطلح ضمانات كافية وأضاف صفة الدورية لعملية التدقيق الداخلي.

ويتم تعريف التدقيق عموماً بأنه «مسار منظم وموضوعي لتقييم الأدلة المتعلقة بالوضع الحالية للمنظمة، أو العملية أو الحساب المالي أو الرقابة ومقارنتها مع المعايير المحددة مسبقاً ونشر النتائج إلى الأطراف المعنية. يمكن أن تكون المعايير التي تُقارَن بها الوضعية الحالية هي قانونية أو تنظيمية (مثل قانون ساربان أوكسلي (SOX) أو ناشئة داخلياً مثل السياسات والإجراءات.»<sup>3</sup> ركز هذا التعريف على المرجعية لمقارنة نتائج التدقيق مع المعايير القانونية أو التنظيمية أو المهنية.

من خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص أن التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم واستشارة داخلية، تتمتع بالإستقلالية والموضوعية، تهدف إلى توفير ضمان معقول لتحسين نظام الرقابة الداخلية والحوكمة بالمنظمة من خلال تقييم دوري وفق منهجية صارمة تعتمد على فحص الأدلة ومقارنة الوضعية الحالية بالوضعية المرجعية، وفي الأخير تقديم توصيات إلى الإدارة من أجل تحقيق أهداف المنظمة وخلق القيمة المضافة.

## 2-1- التدقيق الداخلي في التشريع الجزائري

الإطار التنظيمي للتدقيق الداخلي في الجزائر معرف من قبل القانون 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية، وبشكل أدق المادة 40 منه التي مفادها:

<sup>1</sup> Mohamed MAGHNEM et Badis BENAICHA, «La qualité d'audit interne dans une entreprise privatisée», Revue Entreprise (Université d'Alger 3), Numéro 5, Alger, 2016, p 47.

<sup>2</sup> مسعود صديقي ولخضر أوصيف، المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية- دراسة حالة مجمع صيدال، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 6، المسيلة، 2011، ص 86.

<sup>3</sup> Abdelhak ZIANI, Le role de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise- cas entreprises Algériennes, Thèse de doctorat, université Aboubaker BELKAID, Tlemcen, 2013 /2014, p 16.

« يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية "خاصة بالمراقبة في المؤسسة" وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها.<sup>1</sup>»

بفضل هذا القانون، عرف التدقيق الداخلي انطلاقة، لأنه قبل 1988 لم تكن وظيفة التدقيق الداخلي معروفة في الجزائر بوضوح، ولم يكن لهذه الوظيفة مكانا بسبب الدور الذي كانت تؤديه المؤسسة الجزائرية في السابق (دور اجتماعي بدلا من خلق الثروة). ومن الجدير بالذكر أن المادة 40 ركزت على ضرورة دعم نظام الرقابة الداخلية. وفي سياق نفس المادة، عرف المحيط الاقتصادي بروز هياكل التدقيق الداخلي في مختلف قطاعات النشاط (الصناعة الخفيفة والثقيلة، البنوك والصناعة الغذائية...)<sup>2</sup>.

من جهة أخرى، تم في سنة 1993 إمضاء اتفاقية بين الحكومة الجزائرية والحكومة الفرنسية تدعم تكوين في التدقيق الداخلي من أجل تلافي عجز المدققين الداخليين الذي كانت تعاني منه المؤسسات الجزائرية في هذه الفترة. سمح جهاز هذا التكوين بإنشاء جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) التي تهدف أساسا إلى ترقية وتطوير التدقيق الداخلي في الجزائر. تعتبر هذه الجمعية عضو في معهد المدققين الداخليين (IAA) الأمريكي منذ سنة 1995، وتشارك الجمعية بصفة منتظمة، بصفتها عضوا مشاركا، في أنشطة الاتحاد الفرنكفوني للتدقيق الداخلي (UFAI).<sup>3</sup>

في 30 جوان 2007، صدرت تعليمة عن وزارة الصناعة وترقية الاستثمار بوضع هيكل تدقيق داخلي على مستوى كل مؤسسة عمومية اقتصادية، لهذا السبب عرفت وظيفة التدقيق الداخلي تطورا ملحوظا في السنوات الأخيرة لدى بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية، ولقد لم تصل إلى النضج بعد مقارنة بالدول الغربية، مثل فرنسا، أو كندا أو حتى مقارنة مع الجارتين تونس والمغرب الأقصى، وفي الواقع لا يوجد لحد الآن أساس قانوني يفرض هيكل التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> القانون 01-88 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 2، ص 36.

<sup>2</sup> Meriem CHEKROUN, Op.cit, Mai 2018, p 43.

<sup>3</sup> Idem.

<sup>4</sup> Ibid, pp 43-44.

## 2- خصائص التدقيق الداخلي

- يعتمد التدقيق الداخلي على فحص وتقييم مسارات التخطيط، التنظيم والقيادة بغرض الحصول على ضمان معقول حول تحقيق أهداف المنظمة، ومن ثم يمكن استنتاج أربعة خصائص للتدقيق الداخلي هي:<sup>1</sup>
- الشمولية، إذ تنطبق وظيفة التدقيق الداخلي على كافة المؤسسات مهما كان حجمها، قطاع نشاطها وطبيعتها، وكذلك على كافة أنشطة المؤسسة.
  - الإستقلالية، حيث يجب أن يكون المدققون الداخليون مستقلون عن الأنشطة التي يدققونها، من أجل إعطاء رأي حر غير متحيز، يتم الحصول على هذه الاستقلالية من خلال موضوعية المدقق وموقع وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي. تعني الاستقلالية كذلك استقلالية المعنويات، والتي بمقتضاها لا يخضع المدقق لحكمه الشخصي ولا لأحكام الآخرين.
  - الموضوعية، ترتبط هذه الخاصية من جهة بتبني المدقق الداخلي لموقف العقل المستقل خلال مهامه، ومن جهة أخرى بتطبيق المعايير والمقاييس الدولية لمهنة التدقيق الداخلي.
  - الدورية، حيث يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة دورية، يعني هذا أنها تؤدي بصورة منتظمة ومنفصلة في الزمن وتكرر وفق المخاطر والأنشطة الخاضعة للتدقيق.

## 3- وظائف التدقيق الداخلي

- تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي حجر زاوية بنظام حوكمة الشركات، حيث بالتنسيق مع لجنة التدقيق والمدقق الخارجي، يقوم التدقيق الداخلي بمراقبة المسيرين ويهدف إلى حماية أصول المؤسسة ضد الاختلاس وسوء الاستعمال. كما تؤدي هذه الوظيفة دورا مهما في تقييم مسارات تسيير المخاطر، حيث تعطي ضمانا معقولا بأن المخاطر الكبرى تم تحديدها وبأن أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بها يتم تصميمها وتشغيلها بشكل فعال.<sup>2</sup> كما يمكن تقسيم وظائف التدقيق الداخلي إلى المواضيع الآتية:<sup>3</sup>
- تقديم خدمات التأكيد، وذلك من خلال فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفعالية وكفاءة إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعملية الحوكمة بالإدارة.
  - تقديم خدمات الاستشارة، من خلال عمليات النصح والمشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية التابعة للمنظمة.

<sup>1</sup> Saidj FAIZ, «Méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne», Revue nouvelle économie, volume 2, numéro 11, 2014, pp 22-23.

<sup>2</sup> Mouna GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscale : une étude menée dans le contexte Tunisien, Thèse de Doctorat, université de Tunis El Manar, Tunis, juin 2013, p 161.

<sup>3</sup> إلهام سنوساوي، 2016/2015، ص ص 51-52.

- تعزيز حوكمة الشركات، وذلك بالمساهمة في تطبيق قاعدة المساءلة في الشركة،، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينجزونها بزيادة المصداقية والعدالة، تحسين سلوك الموظفين وتقليل الفساد الإداري والمالي.
- توفير ضمان معقول لنزاهة التقارير المالية واكتشاف حالات الغش والتزوير، في إطار وظيفتها الدورية الموضوعية المتعلقة بالجانب المالي والمحاسبي.

#### 4- أهداف التدقيق الداخلي

- حسب التعريفات التي وردت سابقا، يسعى التدقيق الداخلي في أية منظمة إلى تحقيق أهدافها الكلية، حيث يسعى المدققون الداخليون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف الآتية:<sup>1</sup>
- مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
  - قياس درجة كفاءة أداء الوظائف.
  - تحديد مبادئ التزام الموارد البشرية بسياسات المؤسسة وإجراءاتها.
  - حماية أصول المؤسسة.
  - اكتشاف الأخطاء والغش إذا حدث وكذا منع وقوعهما.
  - تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالي، والتأكد من دقة تعبير المعلومات الواردة فيها عن الواقع.
  - القيام بعمليات تدقيق منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير الأنشطة والنتائج إلى الإدارة العليا.
  - تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية.
  - تقييم أداء الموارد البشرية بشكل عام.
  - التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات تدخله.
  - الإسهام في تقليل التكاليف ومحو الإسراف والتبذير ووضع الإجراءات اللازمة لها.

#### 5- أداء المدقق الداخلي

تم تطوير طريقتين لقياس أداء المدقق هما: الطريقة الكمية والطريقة الاستشارية. تعتبر الطريقة الكمية أكثر أريحية، حيث تعطي الأرقام الحل وتعفي من التفكير، وتعتبر النتيجة كمؤشر بسيط، وبالتالي لا يعتبر هذا حلا للمشكلة. نجد تحت هذه الطريقة أسلوب المؤشرات: كنسبة عدد التوصيات

<sup>1</sup> حمزة ضويفي، «دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات»، مجلة المعيار (جامعة الأمير عبد القادر)، العدد 18، قسنطينة، جوان 2017، ص 293.

المقبولة إلى عدد التوصيات المقترحة، و/أو عدد التوصيات المعمول بها إلى عدد التوصيات المقبولة. ويوجد كذلك في صنف الطرق الكمية مقياس المدة: كمدة إنجاز المهمة، من أجل إعداد التقرير مقارنة بالمدة المنتظرة. ونجد كذلك مقياس احترام الميزانية المخصصة. في جميع هذه الحالات، تعتبر النسبة الجيدة دلالة على النوعية الجيدة للتدقيق. أما الفئة الثانية فهي الطرق الاستشارية التي تتميز بأريحية أقل، أقل دقة في الظاهر لكن هي أكثر موثوقية. ومن أجل تقليص الذاتية في التقييم، ينصح تعريف مجموعة من معايير لتقييم أداء المدقق مثل: القدرة على التواصل، مهارة التلخيص، مهارة التحليل، معرفة الوسط الخاضع للتدقيق، معرفة منهجية التدقيق، نوعية التحرير والتعبير، ولكن من الأحسن عدم مضاعفة المعايير.<sup>1</sup>

## 6- أنواع التدقيق الداخلي

هناك عدة أنواع للتدقيق الداخلي، يمكن إيجازها في النقاط الآتية:<sup>2</sup>

- **التدقيق المالي**، ويشمل الفحص الشامل للسجلات والتقارير المالية للإدارة، وذلك بهدف التحقق من صحة تسجيل الأصول والخصوم في الميزانية، وسلامة تقييم المنتوجات والأعباء، كما تشمل التأكد من صحة المركز المالي للمؤسسة وتدفعاتها النقدية، وأن كل المعاملات تسجل وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- **التدقيق التشغيلي أو العملي**، ويتضمن فحص شامل للإدارة التشغيلية وضوابط الرقابة الداخلية، وجودة تنفيذ المسؤوليات المتعلقة بوظائف المؤسسة مع التركيز على كفاءة استخدام الأموال والموارد الموجودة، وتقييم ملاءمة النظم الإدارية والرقابية.
- **تدقيق نظم المعلومات**، ويشمل فحص ما إذا كانت نظم المعلومات توفر القدر الكافي لحماية أصول المؤسسة، وللحفاظ على أمن وسلامة المعلومات والنظم، وفحص إمكانية ضبطها وتصحيحها في الوقت المناسب.
- **تدقيق الالتزام أو التطابق**، يتضمن هذا النوع من التدقيق الداخلي القيام بفحص مختلف البرامج والسياسات والقوانين والأنظمة والعقود الواجب الالتزام بها من أجل الحفاظ على المبادئ التوجيهية المقررة في المؤسسة.
- **تدقيق الأداء**، ويتضمن التأكد من أداء نظام الرقابة الداخلية، وأن العمليات والبرامج يجري تنفيذها وفقاً للأهداف والخطط المسطرة.

<sup>1</sup> Jacques Renard, Audit interne : ce qui fait débat, Maxima, Paris, 2003, PP 84-86.

<sup>2</sup> مسعود صديقي ولخضر أوصيف، مرجع سبق ذكره، 2011، ص ص 87-88.

- تدقيق الإدارة، ويهدف إلى فحص الأعمال الإدارية وتقييمها، ويتوقع من التدقيق الداخلي هنا إبداء رأيه في القضايا الاستراتيجية وإعطاء الحلول والتوصيات.

## 7- مهنة التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق الداخلي له هيئة مهنية دولية تسمى معهد المدققين الداخليين، وهي منظمة تضطلع إلى تطوير معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتأطيرها.

### 7-1- التطور في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي

شهدت وظيفة التدقيق الداخلي نموا في السنوات الأخيرة، كما اتسع مجال عملها وتزايد اعتراف الإدارة العليا بأهميتها في تحقيق أنشطة الحماية والدقة والكفاءة والالتزام، فضلا عن دورها في تعظيم القيمة المضافة للمؤسسة. لقد عرفت القيمة الاقتصادية للتدقيق الداخلي تطورا من خلال إصدارات المجمع العلمية والمنظمات المهنية على المستوى الدولي.<sup>1</sup> حيث يوضح الجدول الموالي تطور مظاهر مهنة التدقيق الداخلي.

### الجدول رقم 1-2 : تطور طبيعة التدقيق الداخلي

أوجه التطور	تقليديا (قبل سنة 1993)	حديثا (إصدارات 2003)
الخدمات	الفحص - التقييم	التأكيد الموضوعي، الخدمات الاستشارية
الأنشطة	الحماية- الدقة- الكفاءة - الالتزام	تعظيم قيمة المنظمة- دعم حوكمة الشركات
الأهداف	منع، اكتشاف وتصحيح الأخطاء والتلاعبات	إدارة المخاطر المالية والتشغيلية
الوسائل	اختبارات الالتزام- التحقيق	الفحص التحليلي
التبعية	الإدارة العليا	لجنة التدقيق
التوصيات	الإدارة العليا	المساهمين ومجلس الإدارة
الحياد	التبعية الإدارية	الاستقلال عن الإدارة

المصدر: حمزة ضويفي، مرجع سبق ذكره، 2017، ص ص 293-294.

### 7-2- المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية مختلفة، ويتم تنفيذها داخل شركات تختلف أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية، ويقوم بها أشخاص مختلفين، وكل تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي، لذا وجب وضع معايير للتدقيق الداخلي لتسهيل عمله وضبطه، ووضع مبادئ معنية واجبة التوفر في ممارسي هذه المهنة، وقد تبني معهد المدققين الداخليين (IIA) بالولايات

<sup>1</sup> حمزة ضويفي، مرجع سبق ذكره، 2017، ص 293.

المتحدة الأمريكية فكرة وضع هذه المعايير، والتي أخذت تسمية المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (ISPPIA) <sup>1</sup> International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing

تعرف معايير التدقيق الداخلي على أنها تعميمات مهنية صادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تحدد القواعد التطبيقية في المجال الواسع لأنشطة التدقيق والقواعد المستعملة لتقييم أداء أنشطة التدقيق، تعرف تحيينات منتظمة وتقوم على مبادئ قابلة للتطبيق على كل مدقق داخلي وعلى الأنشطة التي يقوم بها. تضم هذه المعايير ثلاثة اصناف على النحو الآتي: معايير الصفات، والتي تصف السمات والخصائص الواجب توفرها في الشخص القائم بالتدقيق الداخلي وفي دوائر التدقيق. ثانياً، معايير الأداء، وتصف هذه الفئة طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي كما تعرف بمقاييس الجودة التي تسمح بقياس الخدمات المقدمة من قبل تلك الأنشطة. وأخيراً، معايير التنفيذ التي تعطي وصفاً لكيفية تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء.<sup>2</sup> ويمكن توضيح هذه المعايير وفقاً لآخر إصدار في 2003 في الجدول الموالي.

#### الجدول رقم 2-2 : قائمة المعايير الدول للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

رقم المعيار	المعايير العامة	رقم المعيار	معايير الأداء
1000	الغرض، السلطة والمسؤولية	2000	إدارة أنشطة المدقق الداخلي
1100	الموضوعية والاستقلالية	2100	طبيعة العمل
1200	الكفاءة والعناية المهنية	2200	تخطيط المهمة
1300	برامج ضمان وتحسين النوعية	2300	إنجاز المهمة
		2400	إيصال النتائج
		2500	برامج المتابعة
		2600	قبول الإدارة العليا للمخاطر

المصدر: رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 84.

#### 3-7-3- مدونة الأخلاق المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)

الهدف الأساسي من وضع قواعد أخلاقية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي هو تعزيز الثقافة الأخلاقية في ممارستها، إذ تعتبر ضرورية وملائمة، تم وضعها استناداً إلى الثقة الموضوعية في المهنة

<sup>1</sup> كريم قوبة، أثر تطور مهنة المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات، مجلة معارف (جامعة البويرة)، العدد 22، جوان 2017، ص 132.

<sup>2</sup> منى كشاط و تيجاني بالرقى، الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، مجلة رؤى اقتصادية (جامعة الشهيد حمزة لخضر)، المجلد 7، العدد 2، الوادي، ديسمبر 2017، ص 325.

بهدف توكيد الرقابة وإدارة المخاطر وتعزيز الحوكمة، ويوضح الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية على أن قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي تتكون من عنصرين أساسيين هما:<sup>1</sup>

- **المبادئ الأخلاقية الملائمة لممارسة التدقيق الداخلي**، وهي تتكون من أربعة مبادئ مثالية يجب على المدقق الالتزام بها أثناء أدائه للمهنة وهي: مبدأ النزاهة، التحلي بالموضوعية، مبدأ السر المهني ومبدأ الكفاءة. كما تشكل هذه المبادئ في مجملها قيما محورية تمكن المدقق من كسب ثقة كل الأطراف التي لها مصلحة مع نشاط التدقيق الداخلي.
- **قواعد السلوك المهني**، تصف هذه القواعد معايير السلوك المتوقعة من المدققين الداخليين، وهي تساعد على تفسير المبادئ الأخلاقية في التطبيق العملي وتوجيه وإرشاد السلوك المهني الأخلاقي للمدققين الداخليين.

### 8- التدقيق الداخلي وانعكاسات قانون ساربانس أوكسلي (SOX)

يشرح قانون سوكس (SOX) الكيفية التي يعمل من خلالها المدققون الداخليون بشكل متكامل في مساعدة الشركة على تطبيق هذا القانون، فقد تطلعت العديد من الشركات إلى ضرورة الاستعانة بإدارة التدقيق الداخلي من أجل تسهيل التقييم الذاتي للرقابة الداخلية، عن طريق تدريب الموارد البشرية لمشاركتهم في تحديد أفضل طريقة لتوثيق ضوابط الرقابة الداخلية، ويعتبر مدير إدارة التدقيق الداخلي أحد المدراء المشتركين في عملية توثيق واختيار ضوابط الرقابة الداخلية للتأكد من أن الشركة ملتزمة بمتطلبات القسم 404 "التقرير العام للرقابة الداخلية" من قانون سوكس (SOX).<sup>2</sup>

### 9- دور التدقيق الداخلي في الحد من الغش

يجب التذكّر دائماً أن الغش ينتشر بغياب الشفافية، لهذا السبب يعتبر من الأهمية بمكان الدعم الدائم لنظام الرقابة الداخلية، ونتيجة لذلك تعتبر الرقابة الداخلية أحسن وقاية ضد الغش، ومن هذا المنطلق وجب على المدققين الداخليين مساعدة الإدارة العليا ومجلس الإدارة على تفادي أخطار الغش من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية أخذاً بهين الاعتبار المخاطر الخاصة بكل نشاط من أنشطة المؤسسة، ويتطلب هذا أن يقوم المدققون الداخليون بضمان ما يلي:<sup>3</sup>

- أن مبادئ التنظيم المتخذة تدعم الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx#languages>

Consulté le 22/04/2019 à 12h27.

<sup>2</sup> لخضر أوصيف، مرجع سبق ذكره، 2017، ص 162.

<sup>3</sup> Meriem CHEKROUN, Op.cit, Mai, 2018, p 41.

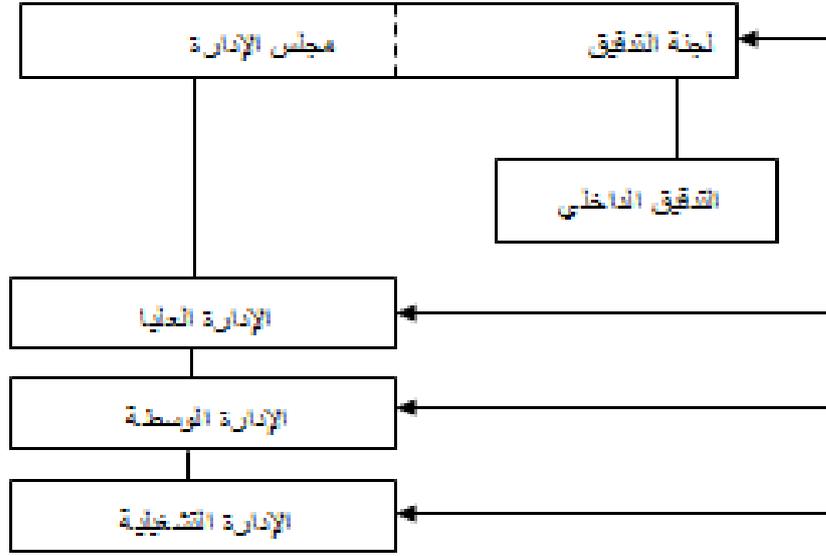
- أن أهداف و غايات التنظيم قابلة للتحقق.
- وجود قواعد مكتوبة (مثل قواعد السلوك) تصف الأنشطة الممنوعة والمقاييس الواجب تطبيقها عند وجود اختراق للقواعد الموصوفة.
- وجود قواعد الترخيص واحترامها في كل عملية أو صفقة.
- تطوير سياسات، ممارسات، طرائق، تقارير ووسائل أخرى من أجل مراقبة الأنشطة وضمان حماية الأصول والموارد، خاصة في مجالات النشاط ذات الخطر العالي.
- أن تسمح أنظمة المعلومات بحصول الإدارة على معلومات ملائمة وموثوقة.
- اتخاذ الأفعال الضرورية من أجل إعداد وتعيين نظم رقابة داخلية فعالة.

### 10- معايير استقلالية المدقق الداخلي

لا يكتمل أداء المدقق الداخلي لمهامه إلا في ظل تمتعه بالاستقلالية والموضوعية، وهما من أهم المعايير في التدقيق الداخلي، حيث تنص المعايير الدولية للممارسة المهنية في هذا الشأن على الاستقلال التنظيمي، بحيث يجب أن يرتبط التدقيق الداخلي بالمستوى الإداري الذي يسمح بالإضطلاع بمهامه (المعيار 1110)، وكذلك تنص على ضرورة التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة (المعيار 1111)، كما ينص المعيار 1120 على الموضوعية الفردية، حيث على المدقق الداخلي تبني موقف نزيه غير متحيز لأحد الأطراف ذات العلاقة<sup>1</sup> والشكل الموالي يوضح الارتباط التنظيمي الذي يسمح للتدقيق الداخلي بممارسة وظائفه باستقلالية وموضوعية.

<sup>1</sup> عمر علي عبد صمد، مرجع سبق ذكره، 2013/2012، ص ص 100-101.

الشكل رقم 2-2: موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

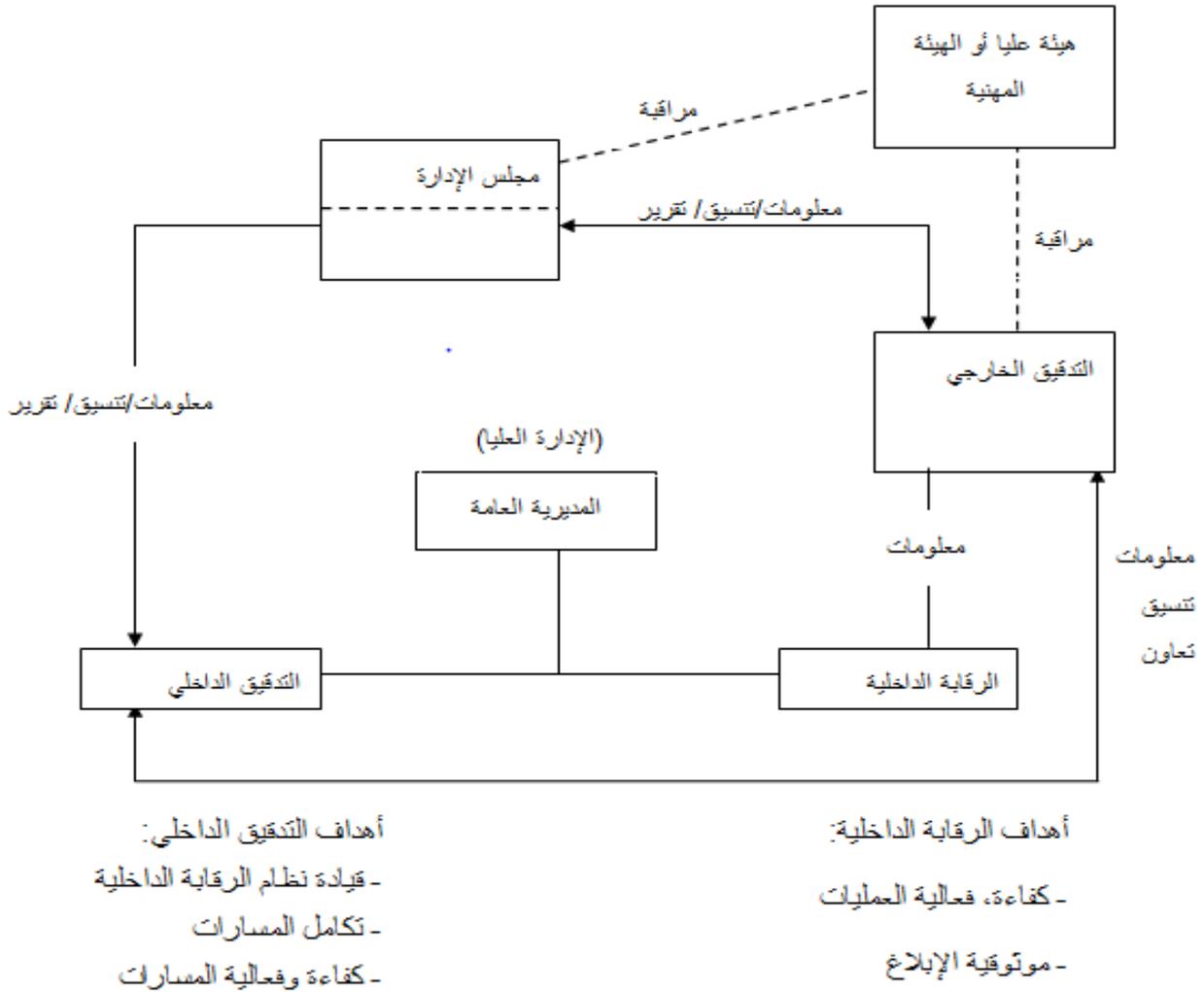


المصدر: فتحي رزقي السوافيري وآخرون، الرقابة والتدقيق الداخلي، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 83.

#### 11- التنسيق بين الفاعلين في نظام الرقابة الداخلية

حتى تتم دورة الحوكمة يجب التعاون والتنسيق بين مختلف أطرافها وآلياتها، وهذا يسمح بتبادل المعلومات حول الرقابة الداخلية وتكامل في فرض الرقابة على الأطراف ذات المصلحة للمحافظة على مصالح المساهمين، والشكل الموالي الذي تم تعديله ليبين هذا التنسيق.

## الشكل رقم 2-3: التنسيق بين الفاعلين في الرقابة الداخلية



المصدر: Elisabeth BERTIN, Op.cit, 2007, p 101.

يبين الشكل أعلاه تفاعل مختلف الأطراف والتنسيق فيما بينها والتعاون المنجز بينهم، حيث توجد الرقابة الداخلية في وسط هذه التفاعلات وتتأثر من خلال ممارسات مختلف الفاعلين.

تم من خلال هذا المبحث استخلاص أهم الفاعلين في بيئة الرقابية وتصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، وهم مجلس الإدارة ولجنة التدقيق التابعة له، واللذان يجب أن يتمتعا بالاستقلالية الملائمة عن الإدارة التنفيذية حتى يضطلعوا بالدور الإشرافي والرقابي الموكل لهما، كما تم التوصل إلى الدور الفعال للإدارة التنفيذية والمدير التنفيذي في بناء البيئة الرقابية، كما تمت معالجة الدور المهم لإدارة الموارد البشرية في بث رسائل ذات بعد أخلاقي من خلال استقطاب موارد بشرية على أساس الكفاءة والعدالة في توزيع الأجور والمكافآت وتقييم تحفيز الموارد البشرية، تم كذلك في هذا المبحث تناول الدور المفتاحي

لوظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسينه. هذا وسوف يعالج المبحث الموالي المراحل العملية لتصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية.

### المبحث الثالث: تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية

يتبع تصميم نظام الرقابة الداخلية منهجية معينة، وتعد المقاربة حسب المخاطر هي المنهجية المشهورة لتصميم النظام، أي البداية من تقييم المخاطر والوصول إلى وضع نظام متماسك لمعالجة تلك المخاطر، ويحتاج ذلك إلى تقنيات يعرفها المدققون بصفة خاصة لأنهم المعنيون دائما بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسين فعاليته. سوف يتناول هذا المبحث ثلاثة مطالب، يتعلق الأول منها بتصميم نظام الرقابة الداخلية حسب المقاربة بالمخاطر وأوجه الرقابة على التصميم، أما المطلب الثاني فيتعلق بتوثيق الرقابة الداخلية ومختلف العناصر الواجب توثيقها، أما المطلب الثالث فسوف يعالج تقييم عملية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية باستعمال تقنيات كالتقرير الوصفي وقوائم الاستقصاء وخرائط التدفق.

#### المطلب الأول: تصميم نظام الرقابة الداخلية حسب المقاربة بالمخاطر والرقابة على التصميم

حتى تعطي هذه المنهجية نتائج منسجمة بين الأنشطة، الوظائف والمسارات، من الضروري أن تكون معايير الإدارة العامة للمخاطر معرفة ومعلومة لدى الجميع. يتم وضع الرقابة الداخلية على ثلاث مراحل متتابعة بالنسبة لكل نشاط: بداية من تقدير المتطلبات الأساسية، إلى تحديد الرقابة الداخلية الخاصة ثم المصادقة على الانسجام، وهذا ما سنراه في هذا المطلب، إضافة إلى توضيح تقييم المؤسسة للمخاطر كإطار لتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية وتوضيح العناصر الرئيسية لتصميم النظام المحاسبي في الدائرة المالية وسوف يتم كذلك معالجة الرقابة على تصميم نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

#### 1- تصميم نظام الرقابة الداخلية حسب المقاربة بالمخاطر

تمر هذه المقاربة بثلاث مراحل هي تقدير المتطلبات الأساسية، تحديد الأجهزة الخاصة للرقابة الداخلية، والمصادقة على الانسجام.

##### 1-1- تقدير المتطلبات الأساسية

من وجهة نظر محاسبية ومالية، الحوكمة الكبيرة أو الخارجية (Big G) تتولد عن القوانين و هيئات الضبط مثل لجنة القيم المنقولة (SEC)، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومجلس الرقابة المحاسبية على الشركات المدرجة في البورصة (PCAOB). خارجيا، تقترح هيئات الحوكمة مبادئ، قواعد ومنهجيات تهدف إلى زيادة النزاهة في المعلومات الكمية و النوعية المعروضة على المستثمرين المرتقبين والمساهمين، ومن أجل التطابق مع الحوكمة الخارجية، يجب على رؤساء المؤسسات إيجاد

طريقة لتوصيل وإدماج هذه القواعد التوجيهية الخارجية في ممارسات وممارسات الأعمال الداخلية منتجين بذلك بيئة ضبط الحوكمة الصغيرة (Little g). تعرف الحوكمة الصغيرة أو حوكمة الشركة على أنها مسار يتم إطلاقه من طرف مجلس إدارة الشركة ومسيريه وعمالها الآخرين من أجل تطبيق إستراتيجية عبر المؤسسة والتي سوف تحقق: التوافق من القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الشفافية والموثوقية لكل المعلومات والتقارير العامة المنشورة من أجل صنع قرارات دقيقة وفي موعدها، والتشغيل الفعال والكفاء لممارسات المؤسسة، بما في ذلك التأثير الإيجابي في المجتمع، تعامل عادل ونزيه مع الزبائن، الموردين والعمال، التعويض وتقييم الإدارة.<sup>1</sup>

أما داخليا، فلا يمكن تصميم نظام الرقابة الداخلية دون تعريف المهام، ولا دون المعرفة الكاملة لعوامل النجاح وللقواعد الواجب احترامها، ويضاف إلى ذلك وجوب تقدير البيئة الداخلية. إن معرفة المهمة تشمل كل فرد، ففي حالة عدم معرفتها بوضوح أو عدم فهمها من طرف مسؤول ما، أو يظهر له أنها تحتوي على تعارضات، يجب إلزاما رفع الشكوك قبل التقدم إلى الأمام. وتعني إزالة الشكوك، استدعاء الهرم السلمي من أجل التفكير في محتوى المهمة أو تحديدها بدقة أو إزالة التعارضات. كما يجب جرد ما هو ضروري لنجاح المهمة، ويتم ذلك بتحديد ما هو موجود وما ينقص، ومن الأفضل إسناد هذا الجرد إلى عدة أطراف من أجل التأكد من عدم نسيان أي شيء. إضافة إلى تلك المتطلبات، يجب تحديد القواعد الواجب احترامها، بحيث على كل شخص جرد ما يجب عليه أن يعرف وتحديد ما يعرف وما لا يعرف، هنا كذلك من الضروري وضع تأهيل مسبق قبل الذهاب إلى ما هو أبعد.<sup>2</sup>

وأخيرا، من الضروري داخل المؤسسة أن يكون المناخ والثقافة موضوع توافق الجميع وعلى استعداد لقيادته وتحقيقه، هذا التحسيس من الإدارة العليا إلى جميع المستويات يتعلق بالدرجة الأولى برؤساء الفرق المسيرة التي ينبغي أن تكون المبادرة بالمشروع، حيث أي خطأ من طرفهم سوف يضيّع الرسالة، طبقا للمبدأ الأنجلوسكسوني: الإيقاع من الأعلى "The tone at the top". فإذا كانت البيئة الداخلية ليست من النوعية الجيدة، يجب مسبقا القيام بأعمال تحسيس وتكوين صارمة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Rose HIGHTOWER, Op.cit, 2009, pp 3-4.

<sup>2</sup> Jaques Renard, Op.cit, 2010, pp 192-193.

<sup>3</sup> Ibid, p 193.

## 1- 2 تحديد الأنظمة الخاصة للرقابة الداخلية

يمكن تجميع الضوابط أو الأنشطة التي تشكل مجمل أنظمة الرقابة الداخلية إلى فئات كبيرة، بحيث يتكفل كل مسؤول بالمشاركة في وضعها. تقسيمها إلى ستة فئات هو المستعمل بكثرة وهو كالآتي:<sup>1</sup>

- نظام التنظيم، يجب تعريف السلطات والمسؤوليات الخاصة بأعضاء الإدارة بوضوح من خلال هيكل تنظيمي يوضح مختلف الوظائف وأسماء المسؤولين عنها. يجب تحيين هذا الهيكل كل مرة يتم فيها تغيير تخصيص المسؤوليات خاصة المؤسسات الكبيرة أين يكون التغيير متكرر مقارنة بالمؤسسات الصغيرة. كما ينطوي هذا الجهاز على الفصل بين المهام والوظائف، خاصة بين التنفيذ والحماية والتسجيل. كما يجب وصف الوظائف وكيفية تنفيذها بدقة، إضافة إلى تعريف نظام الموافقات (الترخيصات).
- نظام التوثيق والمعلومة، يحتوي هذا الجهاز على الإجراءات المكتوبة، ويصف الوثائق ودعائم المعلومة من حيث الشكل والمضمون، كما يتضمن التقارير المالية والتسييرية ومعايير إعدادها، كما يجب وضع دليل إجراءات يجمع كل الإجراءات من أجل تسهيل حفظها ومراجعتها.
- نظام الأدلة (الطرق والإجراءات)، يتم إعداد نظام الأدلة جزئيا من خلال توزيع الوظائف الذي يضمن رقابة متبادلة للمهام. جانب من الرقابة المتبادلة تعتمد على تعويض العمال خلال عطلهم السنوية، يجب الانتباه إلى إمكانية ارتكاب اختلاسات من قبل عمال لا يأخذون عطلهم. وكذا ضمان دوران منتظم للمستخدمين بين مختلف المصالح أو داخل مصلحة واحدة. وينقسم هذا الجهاز إلى تنظيم المحاسبية، الوسائل المعلوماتية، الترقيم المسبق ورقابة التسلسل، رقابة المجاميع، المقاربات، توثيق الضوابط وتصنيف الوثائق.
- نظام الوسائل المادية للحماية، الجدران، الأبواب، الحواجز، الصناديق، الغرف القوية (سرداب)، دخول خاضع للحماية بنظام الشارة (Badge) ... إلخ، تشكل وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة والضياع... تستهدف هذه الوسائل مباشرة حماية الأصول كالمخزونات والعتاد والنقديات، وكذا الأصول المعنوية، الوثائق التي تسمح بتوليد بعض العمليات، الملفات المعلوماتية، قاعة المعلوماتية...
- المستخدمون، فأى نظام بدون مستخدمين مؤهلين وذوي ضمير، هو نظام محكوم عليه بالفشل، وبالتالي فموثوقية الرقابة الداخلية تتبع نوعية الأشخاص الذين يشغلونه والمقاييس المخططة من أجل ضمان هذه النوعية، والتي تشمل إجراءات التوظيف والتكوين وسياسة الأجور.

<sup>1</sup> Mohamed LAHYANI, Op.cit, 2016, pp 87-88.

- نظام الإشراف، لا يمكن لأي نظام أن يكون ذو رقابة ذاتية بصفة كاملة، وبالتالي من الضروري وضع إجراءات إشراف يضمن بأن الضوابط الموضوعية تشغل بصفة منتظمة وبدون اختلالات، كيفية مع الحاجات ولا تحتاج إلى تعديلات.

يتم تحديد الأجهزة الخاصة للرقابة الداخلية بإتباع أربع خطوات سيتم عرضها فيما يلي.

### المرحلة الأولى : تقطيع النشاط أو المسار إلى مهام أساسية

تم استعمال كلمة مسار في العديد من المرات في هذا البحث، وهو يعود على سلسلة من المهام قابلة للتحديد، للتكرار والتنبؤ والقياس. وحتى يكون المسار كاملا يجب أن يتوفر على كل هذه الأبعاد:<sup>1</sup>

- قابل للتعريف: أي هناك إطار خاص يشمل السلاسل من المهام، وهناك بداية ونهاية. هناك مدخلات محددة، أنشطة عمل محددة ومخرجات محددة. ليس هناك أي مهام تبقى غير محددة في المسار.
- قابلة للتكرار: أي هناك مهام متسقة متكررة التي تضع المسار من أجل ضمان اتساق المخرجات، في كل مرة يتم القيام بالمهام يتم تأديتها بنفس الطريقة. هناك ترتيبات صغير أو معدوم في تسلسل المهام. مثلا: المهمة E دائما تسبق المهمة F .
- قابلة للتنبؤ: هنا، عندما تبدأ المهام تنتج مخرجات قابلة للمقارنة ومتسقة. يمكن القيام بالحساب بحيث عندما تكون المدخلات محددة يمكن التنبؤ بالمخرجات، وعندما يتم معرفة المخرجات يمكن حساب المدخلات. مثال:  $G = F + E$
- قابلة للقياس: وهنا يتم تضمين مقاييس الأداء في المسار كمؤشر على إمكانية التنبؤ بالمسار.
- قابلة للاندماج: أي تكون المسارات تابعة ومتصلة و متفاعلة مع مسارات أخرى.

يتم تقطيع المسار إلى مهام أساسية، في البداية على مستوى المؤسسة ( المجالات الاستراتيجية ويشمل التهديدات الخارجية )، بعد ذلك على مستوى كل نشاط (مجال عملياتي)، بحيث الأول يكيف الثاني. سيقوم المسؤول بتحديد وإعداد قائمة لكل المهام الأساسية لنشاطه، وبطريقة متسلسلة إذا تسنى الأمر، فهو عمل سهل الانجاز بالنسبة له مقارنة بالمدقق لأنه يعرف نشاطه جيدا. زيادة على ذلك، كلما كان التقطيع دقيق كان جهاز الرقابة الداخلية الموضوع صارم وفعال. مثلا، تقطيع مسار الأجرة إلى مهام أساسية هي: تحيين الملفات الفردية – تحديد مستويات الأجرة – الموافقة على زيادة الأجر - الموافقة على المكافآت والهدايا والمصادقة على الساعات المعمولة... إلخ.<sup>2</sup>

1 Rose HIGHTOWER, Op.cit, 2009, p 15.

2 Jaques Renard, Op.cit, 2010, p 195.

**المرحلة الثانية : تحديد الخطر أو المخاطر المرتبطة بكل مهمة وتقييمها**

هذا التحديد يتم انجازه من خلال العمل في فريق من شخصين أو ثلاثة يعرفون جيدا الوظيفة أو المسار من أجل التأكد من عدم نسيان أي شيء. من أجل كل واحدة من هذه التحديدات يتم القيام بإجراء تقييم للخطر من أجل معرفة ما إذا كان : مهم (I) أو متوسط (M) أو ضعيف (F). بأخذ المثال السابق، إذا لم يتم تحديث الملفات بطريقة صحيحة، فإن المخاطر المحتملة هي وجود مستخدم لا ينبغي أن يتقاضى الأجرة ويأخذها، أو مستخدم ينبغي أن يأخذ أجرته ولا يأخذها أو خطأ في المبلغ أو خطأ في الشخص.<sup>1</sup>

إضافة إلى تحديد المخاطر على مستوى المسارات الداخلية للمؤسسة، هناك مجال استراتيجي يشمل الظروف الخارجية والبيئة التي تعمل بها المؤسسة.

**المرحلة الثالثة : تحديد الأجهزة**

سوف يتم تحديد من أجل كل خطر الجهاز الخاص للرقابة الداخلية الملائم، بمعنى سيتم البحث عن الإجابة على السؤال: " ما الذي يجب القيام به- أو وضعه- من أجل ألا يظهر الخطر المحدد ؟ ". بالرجوع إلى المثال السابق، سيتم تحديد الأجهزة الخاصة الآتية التي هي على سبيل المثال لا الحصر، فيمكن تحيين الملفات لمعالجة خطر تسديد الأجرة للمستخدمين بالخطأ أو عدم تسديدها لآخرين، ويتضمن هذا الجهاز الخاص للإجابة على هذا الخطر ما يلي: مقارنة بين الكشوف وعدد العمال، وكذا إحصاء الكشوف/حركة المستخدمين. وكذا وضع جهاز خاص بالموافقة على الزيادة في الأجور لتفادي خطر المحاباة ومخاطر الاختلاس.<sup>2</sup>

**المرحلة الرابعة: التأهيل**

بما أنه تم تحديد هذه الأجهزة الخاصة، يبقى تأهيلها، أي توصيلها بعائلتها الأصلية، في الأجهزة الدائمة للرقابة الداخلية التي تنتمي إليها وهي: التنظيم، التوثيق، الأدلة، الوسائل، المستخدمون والإشراف.<sup>3</sup>

**3-1- المصادقة على الانسجام**

كل جهاز خاص سوف يصنف في العائلة التي ينتمي إليها: كل من المتعلقة بالتنظيم، المتعلقة بالوسائل... إلخ. يتم الموافقة عندئذ على الأجهزة المحددة من أجل ضمان انسجامها فيما بينها: تلك التي

<sup>1</sup> Jaques Renard, Op.cit, 2010, p 196.

<sup>2</sup> Ibid, p 197.

<sup>3</sup> Ibid, p 198.

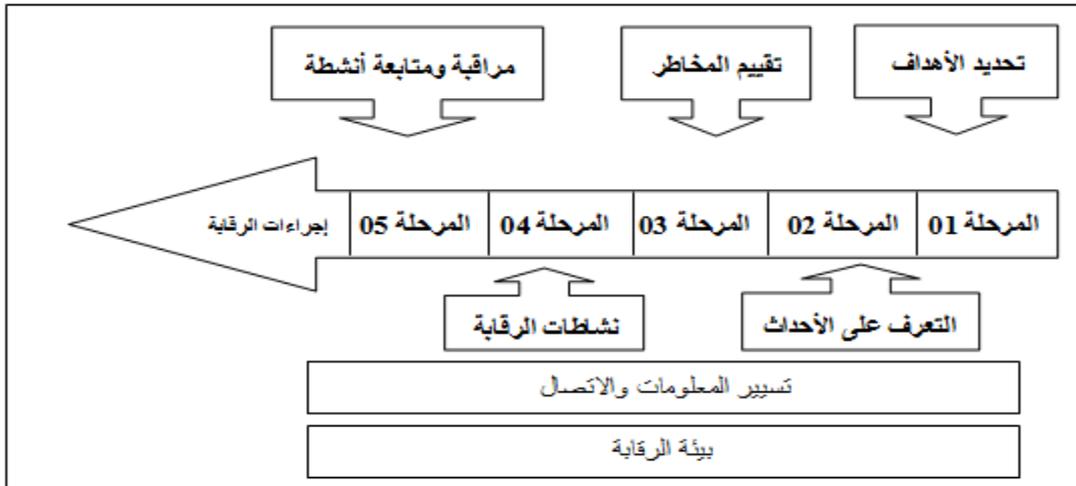
لها طبيعة التنظيم هل هي مسجلة في إطار المهمة الواجب القيام بها (الرسالة)، تلك التي ذات طابع (الوسائل) هل تساهم في تحقيق الأهداف، تلك التي لها طبيعة (نظام المعلومات والقيادة) هل تسمح بقياس تقدم الأهداف لا غير... إلخ. انطلاقاً من هذا التصنيف سنقوم بملاحظتين:<sup>1</sup>

- بعض الأجهزة الخاصة لن تظهر منسجمة مع المجموعة، يجب إذن نقلها وللقيام بذلك يتم الذهاب إلى الخطوة الموالية.
- بعض فئات الأجهزة الدائمة للرقابة الداخلية قد تظهر على نحو غير مألوف (فارغة)، إذا تم نسيان شيء ما، أو تظهر مملوءة بصفة غير مألوفة، أي أننا ذهبنا إلى حدود الإفراط في البحث عن الأمان. وهنا هناك خطر الإعاقة، البيروقراطية، التعقيد المفرط (الرقابة الداخلية من أجل القيام بالرقابة الداخلية).

## 2- تقييم المؤسسة للمخاطر كإطار لتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية أحد استراتيجيات الإجابة على المخاطر التي حددتها وقيمتها المؤسسة، ونظراً لأهمية موضوع المخاطر، فقد أصدرت لجنة المنظمات الراعية سنة 2004 الإطار المتعلق بتسيير مخاطر المؤسسة ERM أو ما عرف بـ COSOII، والذي ينص على أن الأنشطة الرقابية هي أحد الإجابات على المخاطر للتخفيف منها وليس منعها كلياً وذلك بسبب الحدود الملازمة للرقابة الداخلية التي ذكرناها في الفصل الأول. والشكل الموالي يوضح دور تقييم المخاطر في مقارنة تصميم الرقابة الداخلية.

### الشكل رقم 2-4 : تقييم المؤسسة للمخاطر كمرحلة لتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية



المصدر: دليلة المنفراج، مرجع سبق ذكره، 2007، ص 82.

<sup>1</sup> Jaques Renard, Op.cit, 2010, p 200.

يبين الشكل أعلاه دور تقييم المخاطر في بناء أنشطة رقابية والتي تتضمن إجراءات الرقابة الداخلية الموجهة بالمخاطر التي تم تحديدها.

### 3- العناصر الرئيسية لتصميم النظام المحاسبي في الدائرة المالية

حتى تتمكن المؤسسة من تصميم نظام رقابة محاسبية يجيب على المخاطر ويساعد في تحقيق الأهداف المالية، ينبغي أن تتبنى العناصر الآتية:<sup>1</sup>

#### - منهاج محاسبي (دليل محاسبي)

يجب أن تراعى في تصميمه السهولة، بحيث يتم إعداد التقارير والقوائم المالية بسهولة وتكون أسماء الحسابات واضحة للجميع وموحدة عند جميع الإدارات والفروع أو الشركات التابعة.

#### - مجموعة كاملة من الدفاتر والسجلات والكشوفات والمستندات

حيث يجب أن يراعى بتصميم هذه السجلات والكشوفات والمستندات البساطة والوضوح حتى يسهل فهمها على من يستعملها من موظفي المؤسسة، كما يجب أن يراعى في تصميمها كافة استخداماتها المختلفة وكذلك ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند.

- **التقارير المالية**، يجب أن تقوم المؤسسة بإصدار تقارير مالية وفقاً لمتطلبات التقارير الرسمية ومن أهم المصادر التي يعتمد عليها في استخراج التقارير المالية هي الأستاذ العام والحساب الختامي.

أ- **الأستاذ العام**، يقوم نظام الأستاذ العام بجمع وحفظ البيانات المحاسبية والمالية المتعلقة بالأصول والالتزامات والمنتوجات والأعباء، وبالتالي يعتبر المرجع المركزي لمعظم البيانات المالية للمؤسسة.

ب- **الحسابات الختامية**، والتي تعظهر أرصدها في التقارير المالية. وفيما يلي أهم التقارير التي تصدر للإدارة العليا نظراً لأهميتها وشموليتها:

- ملخص ميزان المراجعة

- الميزانية.

- قائمة حسابات النتائج.

- تقارير الرقابة على الميزانية.

- قائمة التدفقات النقدية.

<sup>1</sup> زياد عبد الحليم الذبيبة ونضال محمود الرمحي، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة، عمان، 2011، ص ص 84-86.

**4- الرقابة على تصميم نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات**

تهدف هذه العملية إلى تطوير نظام يشمل إجراءات الرقابة الكافية على تطبيقات الحاسوب، ويتوافق تشغيله مع المواصفات المعيارية للتشغيل، ويمكن اختباره بصورة مرضية ولتحقيق ذلك ينبغي تطبيق الإجراءات الرقابية في إطار ما يلي:<sup>1</sup>

- وجود إجراءات معيارية مكتوبة لأغراض تخطيط، إعداد وتجهيز النظام.
- مساهمة كل من المدقق الداخلي والخارجي، المستخدمين، وأفراد قسم المحاسبة في إعداد النظام.
- إجراء الاختبار المبدئي للنظام.
- التأكيد على توثيق عملية إعداد النظام، وذلك لما لها من دور مهم في منع، إكتشاف وتصحيح الأخطاء، حيث أنها تؤدي إلى خلق بيئة عمل منظمة تعمل على تحسين الإتصال بين مصممي النظام، مما يؤدي إلى منع الأخطاء، كما أنها تقدم سند لتدقيق إعداد النظام يمكن من اكتشاف الأخطاء وتصحيحها.
- استخدام الأشكال المعيارية، المختصرات والرموز في إعداد النظام، حيث أنها تؤدي إلى تقليص الأخطاء الكتابية في الترميز وتسهل مهمة تدقيق ترميز البرامج.
- الفحص المستمر للأعمال التي تم إنجازها أثناء عملية إعداد النظام والتصديق عليها.
- التصديق النهائي على النظام الجديد من طرف الإدارة، المستخدمين وأفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات وذلك قبل الشروع في تجهيزه ووضعه حيز التشغيل.
- قيام المستخدمين، أفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات وأفراد التدقيق الداخلي بفحص النظام بعد تشغيله لفترة من الزمن من أجل الوقوف على مدى تطابقه مع ما خطط له وتقييم فعالية عملية إعداده.

**المطلب الثاني: توثيق الرقابة الداخلية**

يعتبر توثيق نظام الرقابة الداخلية ومكوناته عنصراً ضرورياً لوجوده، لذا سوف يتناول هذا المطلب شروط التوثيق والأنشطة الواجب توثيقها مثل ميثاق مجلس الإدارة، قواعد السلوك أو المدونة الأخلاقية، سياسات الموارد البشرية وكتيبات المستخدمين، إضافة إلى الأدلة المحاسبية. كما سنعالج وسائل توثيق نظام الرقابة الداخلية والرقابة على توثيق النظام في ظل التشغيل الآلي للبيانات.

<sup>1</sup> زياد عبد الحليم الذبيبة ونضال محمود الرمحي، مرجع سبق ذكره، 2011، ص 77.

## 1- شروط التوثيق

لا توجد قائمة محدودة من الأنشطة الواجب تضمينها في توثيق الرقابة الداخلية للمؤسسة، على العموم يجب أن يحتوي هذا التوثيق على:<sup>1</sup>

- الربط بين هدف الرقابة وسياسة أو إجراء الرقابة.
- وصف إجراء أو سياسة الرقابة التي تحقق هدف الرقابة.
- معلومات حول: كيفية مباشرة، تسجيل، معالجة والتقارير عن الصفقات، وكذلك حول تدفق الصفقات من أجل تحديد الأخطاء المهمة الناتجة عن الخطأ والتلاعب الذي قد يحدث.
- وصف لكيفية تطبيق إجراءات الرقابة، ومن يقوم بأداء الإجراء، وكذا كيف يتم الإجراء في العادة.
- فيما يلي وصف مختصر لأهم وثائق حوكمة الشركات التي تعالج أهداف رقابة المؤسسة ككل.

## 2- ميثاق مجلس الإدارة

يجب أن يكون لدى المؤسسة وثيقة تصف عمل مجلس إدارتها. تعرف هذه الوثائق اجتهادا، تختلف من مؤسسة إلى أخرى. تحتوي معظم الموثائق عموما على هذه القائمة من المعلومات، التي تستطيع توفير التوثيق الضروري لمجموعة من الضوابط على مستوى المؤسسة أهمها: الرسالة أو الهدف، ضوابط العضوية في المجلس، بما في ذلك عدد الأعضاء، تأهيلهم، متطلبات الاستقلالية، إكمال التعليم وانتقائهم. وكذا تحديد أدوار ومسؤوليات مجلس الإدارة بهدف توثيق الضوابط الجوهرية. يجب معالجة هذا القسم من ميثاق مجلس الإدارة بعناية. عادة ما يقوم مجلس الإدارة بتنفيذ مسؤولياته من خلال لجان، وكل لجنة يجب أن تملك ميثاق مشابه لميثاق المجلس. اللجان المهمة لأهداف الرقابة الداخلية تتضمن تلك المسؤولة عن:<sup>1</sup>

- إلتزامات التدقيق المستقل (لجنة التدقيق).
- التعويضات ومنافع المستخدمين (لجنة المكافآت).
- إدارة المخاطر.
- الأخلاق.

يتكون مجلس الإدارة من عدة لجان تابعة له تساعد في الاضطلاع بمهامه. ينبغي أن يكون لكل لجنة ميثاق وينبغي أن يحتوي الميثاق على وصف هدف اللجنة، تركيبها وتأهيل أعضائها، ومسؤولياتها.

<sup>1</sup> Michael J.Ramos, Op.cit, 2008, p 117.

<sup>1</sup> Ibid, p 119.

### 3- قواعد السلوك أو المدونة الأخلاقية (Code of conduct)

ينبغي أن تعكس قواعد السلوك القيم الأساسية للمنظمة، وإرشاد العمال إلى صنع قرارات ملائمة خلال عملهم اليومي. يمكن أن تتضمن قواعد السلوك مواضيع كالأخلاق، السرية، تعارض المصالح، الملكية الفكرية، المضايقة الجنسية والغش. وحتى تكون قواعد السلوك، ينبغي إيصالها إلى كل العمال بطريقة مفهومة. ينبغي كذلك تطويرها بصورة تشاركية إيجابية مما يؤدي إلى مساهمة كل من الإدارة والعمال في مضمونها. وأخيرا ينبغي أن تصدر قواعد السلوك في شكل كتيبات للعمال أو دليل سياسة، أو في مستند أو مكان قانوني آخر (مثلا في موقع الانترنت للمؤسسة entity's intranet)، مما يسمح بالرجوع إليها عند الحاجة.<sup>1</sup> من الطرق التي تبين الإيصال الجيد لقواعد السلوك، يقوم كل عامل عبر المنظمة بإمضاء وثيقة تأكيد تحفظ في ملفه المهني للتدليل على اطلاعه على قواعد السلوك. بل أبعد من ذلك، يمكن الاحتفاظ بوثيقة تأكيد ممضاه من طرف كل المتعاقدين والعمال المؤقتين.<sup>2</sup>

تسمح قواعد السلوك المكتوبة للمؤسسة بتحقيق بعض أهداف الرقابة الجوهرية بطرق مختلفة وهي تتضمن زيادة الوعي والتحسيس بالمسائل الأخلاقية بين العمال، ودليل واضح للسلوك المسموح به وغير المسموح به. يمكن أن يختلف شكل ومضمون قواعد السلوك إختلافا كبيرا عما يوجد في مدونة سلوك نموذجية، لكن قد تعالج قواعد السلوك عادة:<sup>3</sup>

- قائمة قيم المؤسسة.
- الأشخاص أو المجموعة من الأشخاص الذين يتأثرون بالمؤسسة مثل: (المساهمين، الزبائن، الموردين والعمال).
- مناقشة أنواع المشكلات الأخلاقية التي قد يواجهها مستخدمو المؤسسة وإرشادات حول كيفية حلها.
- تحديد السلوكيات المقبولة وغير المقبولة في مكان العمل.
- كيفية تحديد وحل تعارض المصالح.
- كيف يتم الإبلاغ عن الإخلال بقواعد السلوك وإلى من يتم الإبلاغ.
- عواقب الإخلال بقواعد السلوك.
- عموما، كيف يتم التحقيق (التحري) حول الإخلالات المبلغه.

<sup>1</sup> Graham Lynford, Op.cit, 2008, p 200.

<sup>2</sup> Julie Harrer, Internal control strategies: A mid to small Business guide, Wiley, New Jersey, 2008, p 68.

<sup>3</sup> Michael J.Ramos, Op.cit, 2008, p 120.

#### 4- سياسات الموارد البشرية وكتيبات المستخدمين

ينبغي على المؤسسة أن تملك دليل للموارد البشرية الذي يشمل إجراءات التدريب، ترقية وتعويض العمال، وصف رسمي للمناصب، إنشاء مسار تقييم الأداء مع تقييم للعمال على الأقل مرة في السنة، ربط ترقية العمال أو تنزيلهم من الرتبة وفق مسار تقييم الأداء. ينبغي تطبيق هذه السياسات من طرف إدارة الموارد البشرية ورؤساء المصالح، ويتم مراقبتها من طرف مجلس الإدارة، وتقوم أغلب المؤسسات بتوثيق سياسات مواردها البشرية بإيصالها إلى عمالها من خلال دليل المستخدمين أو كتيبات مع إمضاءهم على وثائق تثبت استلامهم.<sup>1</sup> ينبغي التركيز على توثيق السياسات المرتبطة مباشرة بتوضيح التزام المؤسسة بالكفاءة، وإيصال رسائل إلى العمال المتعلقة بالمستويات المتوقعة من النزاهة، السلوك الأخلاقي والكفاءة. سياسات المستخدمين التي عادة لها تداعيات مهمة على الرقابة الداخلية تتضمن ما يلي:<sup>2</sup>

- توظيف عمال محتملين وأعضاء المجلس، بما في ذلك الغرلة و التحقق من الخلفية.
  - توظيف عمال جدد.
  - توجيه العمال الجدد، بما في ذلك الإدارة العليا، المستأجرين من خارج المؤسسة.
  - التدريب المستمر، بما في ذلك تدريب أعضاء مجلس الإدارة.
  - التعويضات والمنافع.
  - تقييم الأداء والتغذية العكسية.
  - المقاييس التأديبية (الانضباطية).
  - إجراءات توقيف العمال (فسخ العقد) فصل من العمل.
- يمكن تضمين قضايا مثل تعارض المصالح والاستعمال المقبول لممتلكات المؤسسة في كتيبات المستخدمين.

#### 5- الأدلة المحاسبية (Accounting Manuals)

يحدد دليل المحاسبة تفريعات حساب، ويعرف الحساب، ويصف المعالجة المحاسبية لأنواع المدخلات في اليومية المصنفة في الحساب، ويوفر أمثلة عن قيود محاسبية. بالإمكان توفير معلومات إضافية كمرجع للأدبيات المحاسبية ولوصف كيفية تنظيم الحسابات، أي ميثاق حسابات وإجراءات من

<sup>1</sup> Julie Harrer, Op.cit, 2008, p 272.

<sup>2</sup> Michael J.Ramos, Op.cit, 2008, p 122.

أجل إنشاء، تحيين وإلغاء حسابات.<sup>1</sup> ويوفر دليل محاسبة المؤسسة المعلومات المتعلقة بالإجراءات المستعملة لالتقاط ومعالجة المعلومة المحاسبية، الوثائق المطلوبة في المعالجة والإجراءات الرقابية ذات العلاقة، عادة ما تكون هذه المعلومات أكثر فائدة من أجل الضوابط على أنشطة المؤسسة ككل، غير أن دليل المحاسبة يمكن أن يوفر بعض التوثيق المهم لضوابط المؤسسة إجمالاً، خصوصاً تلك المتعلقة بعمليات الإبلاغ المالي في نهاية السنة. من أجل هذا الهدف، عند مراجعة دليل محاسبة المؤسسة، يجب النظر إلى التوثيق المتعلق ب:<sup>2</sup>

- الإجراءات والضوابط ذات العلاقة لإقفال الدفاتر في نهاية الدورة المحاسبية.

المسار المستعمل لتحديد المدخلات غير المنتظمة

### المطلب الثالث: تقييم تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية

- وغير الروتينية والإثباتات المطلوبة قبل تسجيل هذه المدخلات.
- إعادة التصنيف والتسويات الأخرى المطلوبة لدمج المعلومة المالية لمختلف أعمال الوحدات أو بطريقة أخرى تحضير القوائم المالية المجمعة.
- العملية مستعملة من أجل تحضير التقديرات المحاسبية الجوهرية.

## 2- وسائل توثيق نظام الرقابة الداخلية

هل ينبغي استعمال خريطة التدفق أم السرد من أجل توثيق مسار الأعمال؟ وهل نحتاج ل كليهما؟

لكل طريقة مزاياها وعيوبها، السرد يمكن استعماله بأكثر أريحية وأقل تخوف، يستطيع أغلب العمال كتابة القليل من الفقرات لوصف العمل الذي يقومون به يومياً، غير أن السرد يعد أقل منفعة إذا أسهب العمال في وصف أعمالهم في عدة صفحات دون ذكر التفاصيل التي الضرورية كما يمكن أن يشكل السرد تحدياً في حالة مؤسسة متقلبة بسبب التغييرات المستمرة. تظهر خرائط التدفق أكثر تركيزاً على مسارات الأعمال ولكن يمكن أن ينقصها المعلومات الخلفية الضرورية من أجل إعطاء سياق الضوابط، قد يتردد الأشخاص في فكرة مخططات التدفق، أو قد لا يعرفون حقيقة الرموز أو الشكل الواجب استعماله، قد تتطلب خرائط التدفق تدريباً ولكنها سهلة التحويل بين وحدات الأعمال أو البلدان ويمكن أن تكون أسهل للإحتفاظ من السرد.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Rose HIGHTOWER, Op.cit, 2009, p 97.

<sup>2</sup> Michael J.Ramos, Op.cit, 2008, p 122-123.

<sup>3</sup> Julie Harrer, Op.cit, 2008, pp 157-158.

### 3- الرقابة على توثيق النظام في ظل التشغيل الآلي للبيانات

تشمل هذه العملية توثيق السجلات، التقارير وأوراق العمل، وصف النظام وبرامجه، خرائط التدفق، تعليمات التشغيل وغيرها والتي تساعد على وصف النظام والإجراءات المستخدمة لتشغيل البيانات. يؤدي التشغيل الجيد للنظام إلى زيادة فهم المدقق للرقابة على تطبيقات النظام، ومن ثم الإقتصاد في زمن وتكلفة التدقيق، كما يقدم معلومات لمختلف الأطراف تقتضي الضرورة وجود إجراءات للرقابة على التوثيق لضمان موثوقيته، ومن أهمها ما يلي:<sup>1</sup>

- وجود معايير لتوثيق النظام، إذ أن فقدانها يؤدي إلى فقدان موثوقية النظام، صعوبة فحصه والتصديق عليه، فقدان سند التدقيق الجيد.
- استخدام البرامج المساعدة مثل برامج التدفق.
- توثيق البرامج من خلال إعداد خرائط تدفق البرامج، توصيف البرامج والهدف منها، شرح شكل المدخلات والمخرجات لكل برنامج، والإجراءات الرقابية التي يتضمنها، إعداد سجل بكافة التعديلات التي طرأت على البرامج، إضافة إلى توفير دليل مكتوب يهدف إلى إرشاد المستخدمين للتعامل مع هذه البرامج.
- توثيق تعليمات التشغيل اللازمة (دليل العمليات) من أجل مساعدة مستعملي الحاسوب على القيام بعمليات التشغيل

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية مرحلة مهمة لقيادة النظام وتحسينه، ويهتم كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية بهذا الموضوع، لهذا سوف يعالج هذا المطلب الحاجة إلى مقياس للرقابة الداخلية من أجل تقييمها، وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق، حيث يقوم بالحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية، ثم يقوم بتوثيق المعرفة والتوصل إلى تقييم أولي للنظام، وبعدها يقوم باختبارات التطابق والاستمرارية، ومن ثم التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية واستخراج أوجه القصور الخاصة بالتصميم والتشغيل.

### 1- الحاجة إلى مقياس الرقابة الداخلية من أجل تقييمها

مجموعة من المقاييس تشكل معيار، وهذا الأخير يمكن من خلاله القيام بالحكم على شيء معين، يعتبر اختبار مقياس رقابة مناسب شرطا مسبقا لأداء تقييم فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة في الولايات المتحدة الأمريكية، يعتبر الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة المنظمات الراعية (COSO)، هو المقياس الأكثر شيوعا المستعمل لتقييم فعالية الرقابة الداخلية، أصبحت تكنولوجيا

<sup>1</sup> زياد عبد الحليم الذبيبة ونضال محمود الرمحي، مرجع سبق ذكره، 2011، ص 78.

المعلومات متصلة بزيادة في مسارات وضوابط المؤسسة، حيث يجب إدراج اعتبار تكنولوجيا المعلومات المتعلقة بالضوابط في التقييم العام لنظام رقابتها الداخلية، فلم يعد من المقبول معالجة ضوابط تكنولوجيا المعلومات بمعزل عن المكونات الأخرى للرقابة الداخلية. مرجعية أهداف الرقابة على المعلومات والتكنولوجيا ذات العلاقة (كوبت COBIT) المنشورة من طرف جمعية تدقيق أنظمة المعلومات والرقابة (ISACA)، توفر مجموعة من أهداف الرقابة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات المقبولة عموماً.<sup>1</sup>

فرض قانون سوكس SOX بالولايات المتحدة الأمريكية على إدارة المنظمات المسجلة لدى لجنة القيم المنقولة (SEC) أن تنشر تقريراً حول موثوقية الرقابة الداخلية المتعلقة بالإبلاغ المالي. وقد ألقى هذا القانون مسؤولية التصميم والتنشغيل الفعلي للرقابة على عاتق الإدارة العامة لوحدها، وبالضبط على المدير العام والمدير المالي. وفقاً لهذا التشريع، قامت لجنة القيم المنقولة (SEC) بالزام المدير العام والمدير المالي للشركات المسعرة بالتصريح حول موثوقية الإبلاغ المالي (أي ملاءمة التصميم والتنشغيل الفعلي للرقابة الداخلية المرتبطة بالإبلاغ المالي) في إطار إيداع القوائم المالية لدى لجنة القيم المنقولة، وكذلك الإشارة إلى التغييرات الجوهرية التي دخلت على الرقابة الداخلية كل ثلاثة أشهر إذا لزم الأمر. قامت العديد من الدول الأخرى بوضع إزامات مشابهة.<sup>2</sup>

## 2- إجراءات تقييم مخاطر الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي

يتبع المدقق الخارجي مجموعة من الإجراءات والخطوات المنهجية من أجل تقييم الرقابة الداخلية، بداية بالحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية، إلى توثيق المعرفة والتوصل إلى تقييم أولي للنظام، إلى اختبارات التطابق والاستمرارية، انتهاءً إلى التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

### 2-1- الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية

نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 315 على ضرورة حصول المدقق على الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية، وهذا يعني الحصول على معلومات كافية عن المؤسسة ومكونات رقابتها الداخلية من حيث التصميم والتنفيذ، الأمر الذي يساعد في التدقيق. ويحصل المدقق على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من خلال ما يلي:<sup>3</sup>

- فهم بيئة الرقابة لتقدير اتجاه الإدارة نحو أهمية الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> Michael J.Ramos, op,cit, 2008, p26.

<sup>2</sup> Kurt F. Reding et autres, Op.cit, 2015, (chapitre 6) pp 37-38.

<sup>3</sup> عامر حاج دحو، تقييم مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة فيلامب، مجلة الحقيقة، العدد 42، الجزائر، 2018، ص665.

- فهم تقييم المخاطر وذلك من أجل اتخاذ قرار بشأن أدلة الإثبات المطلوبة في عملية التدقيق.
  - فهم أنشطة الرقابة من خلال فهم مؤشرات الأداء والفصل بين الوظائف المتعارضة.
- عند حصول المدقق على المعرفة، يقوم بتحديد، تقدير وتقييم عوامل المخاطر العامة، وعلى وجه الخصوص:<sup>1</sup>

- هيكله مجمل المؤسسة.
  - فلسفة ونمط تسيير الإدارة.
  - المخطط العام للتنظيم (توزيع الوظائف، تشكيل الإجراءات، تسيير المستخدمين...).
  - تصميم مجمل نظام المعلومات المالية والرقابة للمؤسسة.
- تؤثر هذه العناصر عموماً على مجمل دوران و تسجيل عمليات المؤسسة. فتقدير هذه المخاطر العامة سوف يسمح إذن للمدقق منذ بداية مهمته بتقرير ما إذا كانت البيئة العامة مواتية أم لا، وما إذا كانت تنطوي على عناصر تضر بنوعية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

أصبح التطور الجديد في معيار التدقيق الدولي 315 مطابقاً تماماً للتطور في هيكل الرقابة الداخلية الموضوعية من طرف لجنة المنظمات الراعية ، ومع العديد من معايير التدقيق والتأكيد الدولية المعاد صياغتها.<sup>3</sup>

كما تمت الإشارة إليه آنفاً، تعرف مرجعية لجنة المنظمات الراعية قبولاً عالمياً لدى الشركات وسلطات الضبط والأسواق العالمية، ويمثل منشور الرقابة الداخلية- الإطار المتكامل سنة 1992 صلب هذه المرجعية، وقد تم تحيينها في 2013. لقد تم تمثيل الإطار المتكامل للرقابة الداخلية في مكعب ذو ثلاثة أبعاد، البعد الأول يقدم المكونات الخمسة للرقابة الداخلية، والبعد الثاني يقدم أجزاء المنظمة أما البعد الثالث فيمثل أهداف الرقابة الداخلية، ويشرح أن كل هذه العناصر في تشابك وتكامل. والشكل الموالي يوضح عناصر الإطار المتكامل للرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> Mohamed LAHYANI, Op.cit, 2016, pp 99-100.

<sup>2</sup> Ibid, p 100.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، نرجع سبق ذكره، ص 133.

## الشكل رقم 2-5 : الرقابة الداخلية- الإطار المتكامل



المصدر: Olof Arwinge, Internal Control: A study of concept and themes, Phisica-

Verlag (a springer company), Berlin Haidelberg, 2013, p 41.

## 2-2- توثيق المعرفة والتوصل إلى تقييم أولي للنظام

هناك ثلاثة تقنيات مشهورها يستعملها المدقق (المراقب) أو مقيم آخر لوصف، تقييم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية، تتمثل هذه التقنيات في التقرير الوصفي أو السردي، قوائم استقصاء الرقابة الداخلية وخرائط التدفق.

### 2-2-1- أسلوب التقرير الوصفي

يتضمن هذا التقرير وصف لكل نظام فرعي من أنظمة المؤسسة محل فحص نظام رقابتها الداخلية، ويختلف هذا التقرير من مدقق لآخر حسب خبرته واحتياجاته، حيث يجب أن يوضح التقرير أصل المستندات وكيفية سيرها والتصرف النهائي فيها، مما يسمح بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية. إن الوصف غير الجيد للنظام يؤدي إلى فهم خاطئ للرقابة الداخلية، وبالتالي تكون عملية الفحص والتقييم موضوع خطر.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد زيدان، دور التدقيق أنظمة المحاسبة الالكترونية في تدقيق الرقابة الداخلية، مجلة الإقتصاد الصناعي، العدد 8، الجزائر (باتنة)، جوان 2018، ص ص 165-167.

يجب توفر الخصائص الآتية في الوصف النظري للملائم لنظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي:<sup>1</sup>

نشأة كل مستند وسجل داخل النظام، فمثلا يجب وصف مصدر طلبات الزبائن وكيف تصدر فواتير البيع. كافة عمليات التشغيل داخل النظام، فمثلا إذا كانت قيمة المبيعات تتحدد من خلال برنامج معالجة آلية، عن طريق ضرب الكميات المشحونة بأسعار البيع المعيارية المخزنة في البرنامج، يجب أن يتم وصف ذلك.

تنظيم كل مستند وسجل داخل النظام، فيجب التعبير عن كيفية ملء المستندات، إرسالها إلى الزبائن، أو التخلص منها بعد إتمام العملية المالية.

توضيح عناصر الرقابة التي تخدم تقدير خطر الرقابة، ويشمل ذلك عادة الفصل بين الواجبات، الترخيصات والموافقات، والتحقق الداخلي مثل مقارنة الوحدات المباعة مع عقود البيع.

## 2-2-1- قوائم الاستقصاء

هناك قوائم استقصاء نموذجية معدة مسبقا تستعمل على عدة مؤسسات، وهناك قوائم استقصاء مصممة خصيصا لتوثيق الرقابة الداخلية موضوع التقييم.

## 2-2-1-1- قوائم الاستقصاء المعدة مسبقا

تعتمد هذه التقنية على استعمال استقصاءات معدة مسبقا، والتي من أجل كل وظيفة في المؤسسة وكل هدف، تقوم بإدراج النقاط الرئيسية للرقابة الداخلية التي من الضروري النص عليها عموما. توفر هذه التقنية مجموعة من المزايا، أولها أنها تسمح بربح الوقت من خلال تجنب تحرير الأسئلة المطروحة في أغلب الأحيان، و ثانيا تسهل التفويض، بحيث يمكن للمدقق أن يلاحظ مدى التزام مساعديه بفحص الأسئلة الرئيسية. حتى تتحقق الفعالية، يجب أن تحترم كل قائمة استقصاء المبادئ الآتية:<sup>2</sup>

- يتم تصميمها من أجل كل وظيفة جوهرية (شراء، بيع، أجرة...).
- يتم تصنيفها حسب الأهداف داخل كل وظيفة (الاكتمال، الحقيقة...).
- يتم تحريرها بالشكل الذي توافق فيه الإجابة ب"نعم" تصميم جيد لنظام الرقابة الداخلية، والإجابة ب"لا" توافق وجود خطر.

<sup>1</sup> ألفين أرنز وجيمس لوباك، المراجعة: مدخل متكامل (ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي)، الجزء الأول، الطبعة السابعة، دار المريخ، الرياض، 2009، ص 398.

<sup>2</sup> Mohamed LAHYANI, Op.cit, 2016, pp 143-144.

وبالمقابل تعاب هذه التقنية بكون الاستقصاء يستعمل كنهاية بحد ذاته، دون تكييفه مع خصوصيات كل نظام، حيث قد يسهل إغفال نقطة رقابة أساسية بحيث لكل نظام نقاط تحويل المعلومة تزيد أو تنقص، والتي لا يمكن النص عليها في استقصاء معياري، وكذلك يمكن أن ينص الاستقصاء على نقاط رقابة ليست ضرورية في الواقع لنظام معطى، يمكن أن يؤدي استعمالها الآلي إلى تحديد مخاطر نظرية تحديد ضوابط رقابية قليلة المنفعة.<sup>1</sup>

## 2-2-1-1-1- قوائم الاستقصاء المصممة من قبل المدقق

يقوم المدقق بتصميم قائمة تتكون من مجموعة من الأسئلة موجهة إلى الموظفين بالمؤسسة، وتكون فيها كذلك الإجابة بنعم أو مطبق تسير إلى نقطة قوة، والإجابة بلا أو غير مطبق تشير إلى نقطة ضعف بالنظام، ويجب مراعاة النقاط الآتية عند تصميمها:<sup>2</sup>

التنويه في بداية القائمة بأن ذكر اسم المستجوب اختياري لتفادي إحراجه، وفي حالة عدم امتلاك إجابة على سؤال ما يترك فارغا تسهيلا للتحليل.

أن تكون الأسئلة شاملة لجميع عناصر النشاط والعمليات التي تمارسها المؤسسة موضوع التدقيق.

أن تكون صياغة الأسئلة بلغة سهلة ومفهومة ومختصرة تسهيلا للإجابة.

أن توضع الأسئلة في شكل مجموعات متجانسة، فمنها ما يتعلق بالمشتريات ومنها ما يتعلق بالمبيعات أو الأجور أو الأصول أو الخصوم ...

إمكانية إعادة صياغة بعض الأسئلة في موضع آخر من القائمة، وذلك من أجل اختبار دقة وصدق الإجابة السابقة.

يترك في آخر القائمة مجالاً للمستجوب من أجل إبداء رأيه بحرية على شكل ملاحظات عامة.

استعمال مدى (مجال) معين من القيم (النقاط) لأسئلة الاستبيان، بحيث تتناسب القيمة المعطاة لكل سؤال مع أهميته النسبية، وتعطى القيم الكبيرة للأسئلة ذات الأهمية النسبية العالية لفعالية الرقابة الداخلية. يقوم المدقق بإسناد قيمة من المجال لكل إجابة بـ"نعم" وإسناد قيمة صفر للإجابة بـ"لا"، ثم يستخرج مجموع القيم المعطاة نسبة للقيمة القياسية للمجال لنحصل على درجة فعالية الرقابة الداخلية في ذلك المجال (1-100).

$$100 \text{ أو } (5-1)، \text{ حيث تحسب درجة فعالية النظام بـ } = \frac{\text{مجموع القيم المعطاة لأسئلة المجال}}{\text{القيمة القياسية للمجال}} \times 100.$$

<sup>1</sup> Mohamed Lahyani, Op.cit, 2006, p 144.

<sup>2</sup> محمد زيدان، مرجع سبق ذكره، جوان 2018، ص ص 165-167.

## 3-2-2- خرائط التدفق (Flow charts)

تعتبر خريطة التدفق للرقابة الداخلية تصور رمزي بياني لمستندات المؤسسة، وتدفعها المتتابع داخل الشركة، وتتميز خريطة التدفق الملائمة بالخصائص الأربعة نفسها المذكورة للوصف النظري الملائم. توفر خريطة التدفق نظرة عامة موجزة عن نظام المؤسسة، مما يسمح للمدقق باستعمالها كأداة تحليلية مفيدة. وتساعد خريطة التدفق المعدة بشكل جيد بالتعرف على أوجه القصور من خلال توفير فهم واضح لطريقة تشغيل النظام، وهي تتفوق في معظم الاستخدامات عن الوصف النظري كأسلوب يصف خصائص النظام، وبصفة خاصة لإظهار مدى وجود الفصل بين الواجبات، حيث يكون من الأسهل تتبع رسم بياني بالمقارنة بالوصف النظري. نادرا ما يتم استخدام الأسلوبين معا لوصف النظام، لأن كلاهما يهدف إلى توضيح تدفق المستندات والسجلات، غير أنه أحيانا يتم دمجهما. ويتوقف قرار استخدام أحدهما أو معا على عاملين هما: السهولة النسبية للفهم والتكلفة النسبية للإعداد.<sup>1</sup> توفر تقنية الخرائط العديد من المزايا:<sup>2</sup>

تعطي لغة مشتركة لكل متدخل في فريق المكتب.

تسمح برؤية كافة النظام والتسلسل الزمني للعمليات.

الرؤية الواضحة السريعة للانحرافات الصارخة في تصميم نظام الرقابة الداخلية ( مثلا عدة دورات في حركة الوثائق، انقطاع تدفق المعلومات، غياب أو الإفراط في الرقابة...).

ومن جهة أخرى تنطوي هذه التقنية على عيب الحاجة إلى بعض التدريب حتى لا تستهلك الكثير من الوقت. في الواقع توجد عدة تقنيات للخرائط، سيتم عرض واحدة بسيطة منها تفاديا للوصف المعقد، فنعطي مثلا عن خريطة وصف الرقابة الداخلية لمصلحة الأجور (عملية متجانسة وبسيطة)، علما أن المصلحة تشمل العمليات الآتية: إدراج ساعات العمل، إعداد كشف الأجرة، التسجيل المحاسبي للأجرة وتسديد الأجور. كما أن المصالح المتدخلة في نظام الأجرة هي: ورشة العمل، مصلحة الأجرة، مصلحة المحاسبة ومصلحة الخزينة. يمكن اختصار الخطوط العريضة لخريطة الأجرة في الشكل الموالي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ألفين أرنز وجيمس لوباك، مرجع سبق ذكره، 2009، ص ص 398-399.

<sup>2</sup> Mohamed LAHYANI, op,cit, 2016, p 141.

<sup>3</sup> Ibid, pp 141-142.

## الشكل 2-6: خريطة نظام الأجرة



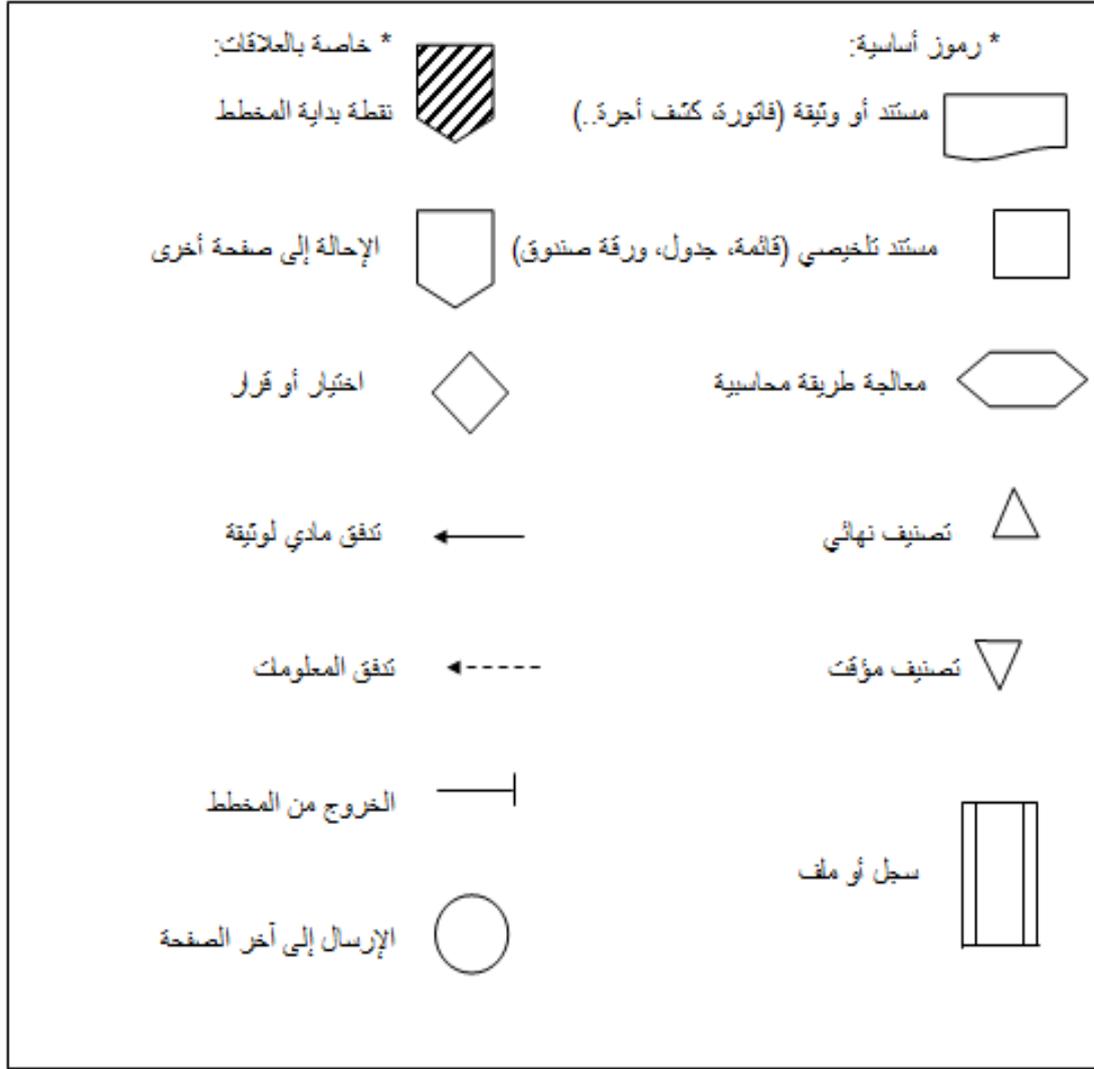
المصدر: Mohamed LAHYANI, op.cit, 2016, p 142.

تمثل الأسهم تدفق الوثائق.

في نماذج أخرى معقدة وشاملة، هناك عدد مهم من الرموز المستخدمة في تصميم خرائط التدفق سوف يتم توضيحها في الشكل الموالي. يوجد عدة ألواح من الرموز على قدر من صمّمها، اختيار لوحة رموز ليس مهم، ولكن يحدد تبني لوحة واحدة من طرف الجميع في نفس مجموعة العمل. وبالتالي يجب أن تستعمل مكاتب الخبرة المحاسبية التي تجتمع من أجل مهمة جوهرية نفس طرق العمل.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit : Manuel et application, 2eme Édition, DUNOD, Paris, 2009, p 536

## الشكل رقم 2-7 : أشكال ورموز خريطة التدفق



المصدر: Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit : Manuel et application, 2eme Édition, DUNOD, Paris, 2009, pp 537-538.

إضافة إلى التقنيات السابقة، هناك بعض الأدبيات في التدقيق التي تصنف تقنيتان في توثيق الرقابة الداخلية هما:<sup>1</sup>

تقنية الهيكل التنظيمي، الذي هو تمثيل بياني إما سلمي يتعلق بمسؤولية الإدارة العامة، أو وظيفي يمكن أن يحضره المدقق من أجل اكتشاف الأشخاص الذين يمارسون أكثر من وظيفة، الوظائف الموزعة على عدة أشخاص، الوظائف غير المسندة، والأشخاص بدون وظائف. تسمح هذه التقنية بدراسة الفصل بين المهام والرقابة المتبادلة.

<sup>1</sup> Micheline FRIEDERICH et George LANGOIS, Le meilleur du DSCG 4 comptabilité et audit, 2eme édition, Édition Foucher, Vanves (France), 2010, pp 138-139.

تقنية شبكة تحليل المهام، التي تتمثل في جدول ذو مدخلين، تهدف إلى كشف قصور التنظيم (مهام مسندة إلى أشخاص غير مناسبين، عمليات ضرورية غير مخططة...). فهي قائمة ساكنة يتم إعدادها من أجل كل وظيفة أساسية، ومن أجل أنشطة كل مسار أساسي. يتم حجز سطر لكل مهمة وعمود لكل قائم بمهمة (فاعل) و سطر فارغ يوافق عدم وجود فاعل مخطط.

### 2-3- اختبارات التطابق والاستمرارية

تقتضي اختبارات التطابق أو الالتزام أن يقوم المدقق بالتأكد من أن الإجراءات والضوابط الرقابية التي قرر أن يضع ثقته فيها يتم تطبيقها وأنها تعمل بفعالية خلال فترة التدقيق. يتم القيام باختبارات مدى الالتزام بالرقابة الداخلية من خلال عينة من العمليات التي حدثت خلال فترة التقييم أو التدقيق، ومن ثم فحصها وتعميم النتائج على كافة العمليات وتحديد الثقة في مدى الالتزام بالرقابة الداخلية، ويتدخل الحكم الشخصي للمدقق في تحديد حجم العينة واختيار العمليات التي تدخل في العينة وفي تقييم وتفسير نتائج الفحص.<sup>1</sup>

يمكن استخدام التحليل الإحصائي في تنفيذ اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية، يعتمد هذا التحليل على نموذج معاينة الصفات الذي يقوم على بعض المبادئ العملية في نظرية العينات واختبار الفرضيات، يهدف هذا النموذج إلى تقدير نسبة مفردات المجتمع التي تحمل صفة معينة يطلق عليها معدل الحدوث (Average of occurrence). يقترح الباحثان محمد هادي العدناني وعبد الرحيم خلف راهي في تنفيذ هذه الاختبارات تحديد الهدف الذي يسعى إليه المدقق والتأكد من تطبيق وتنفيذ الإجراءات والخطوات الرقابية، حيث يمكن تحديد هذه الإجراءات والضوابط من خلال خريطة التدفق (Flow chart) أو التقرير الوصفي (Descriptive report) الذي تم إعدادها خلال مرحلة توثيق المعرفة لنظام الرقابة الداخلية، كما يقوم المدقق بتحديد كل من:<sup>2</sup>

مجتمع التدقيق Audit population

وحدة المعاينة Sampling unit

إطار المعاينة Sampling form

فمثلا في حالة القيام باختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة التي حدثت خلال الفترة، يمكن اعتبار مجتمع التدقيق هو كافة عمليات البيع الآجلة التي تمت خلال الفترة،

1 محمد الهادي العدناني وعبد الرحيم خلف راهي، فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية باستخدام المعاينة الإحصائية، مجلة العلوم الاقتصادية (جامعة البصرة)، العدد 19، البصرة، 2007، ص 90.

2 المرجع نفسه، ص 91.

كما يعتبر القيد الواحد في دفتر يومية المبيعات الآجلة هو وحدة المعاينة، ويتمثل إطار المعاينة في ملف مستندات البيع الذي يحتوي على صور أو أوامر البيع المرفقة مع صورة فواتير البيع.<sup>1</sup>

أما اختبارات الإستمرارية فتهدف إلى التحقق من أن الإجراءات التي تشكل نقاط قوة للنظام هي موضوع تطبيق فعلي ومستمر.<sup>2</sup>

#### 2-4- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بعد القيام بالفحص المبدئي واختبارات الاستمرارية يكون قد توافر قدر من المعلومات تسمح بالحكم على نظام الرقابة الداخلية بشكل عام وتحديد مجالات سوء سيره أو عدم تطبيق نقاط القوة فيه أو نقاط ضعفه. بالاعتماد على هذه النتائج يقدم حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين هذه الإجراءات. تمثل وثيقة الحوصلة هذه عادة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما يمثل أحد إسهامات مهمته في زيادة قيمة المؤسسة.<sup>3</sup>

يعتبر النشاط التقييمي للمدقق هذا جزء من قيادة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث يعتبر تقرير الرقابة الداخلية تغذية عكسية للنظام تستفيد منه الإدارة أو مجلس الإدارة من أجل توجيه أنشطة النظام نحو تحقيق أهداف الرقابة الداخلية المنضوية في الفئات الثلاثة السالفة الذكر، وهي أمثلة العمليات، موثوقية الإبلاغ وكذا التطابق مع القوانين والأنظمة السارية المفعول. وتستثمر الإدارة هذه التغذية العكسية في مواجهة المخاطر المتعلقة بأوجه قصور الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تصميم استراتيجي يسد العجز المسجل في التصميم والتشغيل.

#### 5- أوجه قصور الرقابة بعد التقييم

تعتبر الرقابة الداخلية عاجزة (قاصرة) إذا لم يسمح التصميم أو التشغيل للإدارة أو العمال بمنع أو اكتشاف الانحرافات في وقتها خلال أداء المهام المسندة إليهم. يمكن أن يظهر عجز في الرقابة الداخلية من طريقتين:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد الهادي العدناني وعبد الرحيم خلف راهي، مرجع سبق ذكره، ص 91.

<sup>2</sup> Réda KHELASSI, Op.cit, 2010, p 79.

<sup>3</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 74-75.

<sup>3</sup> Michael J.Ramos, Op.cit, 2008, pp 238-239.

**عجز في التصميم** الذي يعتبر موجودا سواء عندما يكون أحد الضوابط الضرورية لتحقيق أهداف الرقابة غائبا، أو أن الرقابة الموجودة غير مصممة بطريقة صحيحة، بحيث حتى وإن تم تشغيل الرقابة كما هو مصمم، لن يتم الوصول إلى الهدف من الرقابة..

**عجز تشغيلي:** يكون العجز التشغيلي موجودا عندما تكون الرقابة المصممة بطريقة صحيحة إما لا تعمل كما هو مصمم، وإما أن الشخص الذي يقوم بأدائها لا يملك السلطة أو الكفاءة الكافيتين لأداء الرقابة بفعالية.

تم في هذا المبحث تناول أهمية المقاربة حسب المخاطر في تصميم نظام الرقابة الداخلية، والعناصر الواجب توثيقها في نظام الرقابة الداخلية وكذا تقنيات التوثيق، كما رأينا تقييم تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، وقد خلصنا إلى أن هناك تقاطع في تقنيات توثيق نظام الرقابة الداخلية وتقنيات تقييمه، حيث كلاهما يستعمل التقرير الوصفي وخرائط التدفق.

### خلاصة الفصل الثاني

تمت دراسة الأطراف الفاعلة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية انطلاقاً من المبادئ الخمسة الأولى لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بمكون بيئة الرقابة، وقد نصت تلك المبادئ الصادرة سنة 2013 عن لجنة المنظمات الراعية على دور مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ودور الإدارة العليا بتفويض السلطات والمسؤوليات، كما نصت على سياسات وممارسات الموارد البشرية ودورها في استقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية، وكذلك فلسفة الإدارة ونمط التسيير، إضافة إلى الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية.

من خلال المبحث الأول من هذا الفصل، تم استنتاج أن لمجلس الإدارة تأثير فعال في نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة وفي البيئة الرقابية بصفة خاصة. كما تم استنتاج أن أهم خصائص مجلس الإدارة هي الاستقلالية والتي تتحقق من خلال كثرة الأعضاء غير التنفيذيين، تم التوصل كذلك إلى أن أهم لجان مجلس الإدارة هي لجنة التدقيق، وهي لجنة ذات اختصاص محاسبي ومالي، تحرص على الإعداد الجيد للقوائم المالية والتنسيق بين مجلس الإدارة والأطراف الأخرى فيما يخص السياسة المحاسبية والمالية، وكذا تعمل على دراسة وتطوير نظم رقابة داخلية فعالة، وتتميز باستقلالية جميع أعضائها عن الإدارة التنفيذية.

كما تمت معالجة من خلال المبحث الثاني من هذا الفصل، الدور الفعال للإدارة التنفيذية والمدير التنفيذي في بناء البيئة الرقابية، كما عولج الدور المهم لإدارة الموارد البشرية في بث رسائل ذات بعد أخلاقي من خلال استقطاب، تكوين وكسب ولاء موارد بشرية ذات كفاءة، تم كذلك في هذا المبحث التعرف على الدور المفتاحي لوظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسينه.

درس المبحث الثالث من هذا الفصل أهمية المقاربة حسب المخاطر في تصميم نظام الرقابة الداخلية، والعناصر الواجب توثيقها في نظام الرقابة الداخلية وكذا تقنيات التوثيق، كما درس تقييم تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، وقد تم التوصل إلى أن هناك تقاطع في تقنيات توثيق نظام الرقابة الداخلية وتقنيات تقييمه، حيث كلاهما يستعمل التقرير الوصفي وخرائط التدفق.

هذا وسوف يعالج الفصل الثالث والدراسة الميدانية تأثير بيئة الرقابة بمكوناتها في جودة تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية الذي يعكسه مدى تحقيق الفئات الثلاثة من أهداف الرقابة الداخلية كما أوضحه في الفصل الأول.

**الفصل الثالث: دراسة ميدانية لتأثير بيئة الرقابة في تصميم  
وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بعينة من المؤسسات الجزائرية**

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لتأثير بيئة الرقابة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بعينة من المؤسسات الجزائرية

تمهيد

بعد أن تمت دراسة الإطار النظري للرقابة الداخلية في الفصل الأول، ودراسة الفاعلين الأساسيين في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، سوف يستخدم هذا الفصل المفاهيم النظرية التي رأيناها سابقا في الدراسة الميدانية، حيث تتمحور هذه الدراسة في تأثير متغير مستقل في متغير تابع، يتمثل المتغير المستقل في مبادئ الرقابة الداخلية التي رأيناها في الفصل الأول، وأما المتغير التابع فيتمثل في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية والذي تم قياسه بأهداف الرقابة الداخلية الثلاثة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، سيعالج المبحث الأول منهجية الدراسة الميدانية بتوضيح أداة جمع البيانات وتقديم عينة الدراسة مع اختبار الثبات لهذا الاستبيان، أما المبحث الثاني فسيعالج الاتساق الداخلي لأبعاد المتغير المستقل وكذا لأبعاد المتغير التابع، بالإضافة إلى اختبار الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان مع أبعادها وللاستبيان مع محاوره. سيعالج المبحث الثالث عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة باستخدام اختبار T، وتحديد درجة إجابات أفراد العينة لاختبار وجود متغير ما من عدمه. من خلال المبحث الرابع سنقوم بدراسة الأثر الذي تنشؤه بيئة الرقابة بمبادئها الخمسة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وذلك من خلال المعالجة الاحصائية والقياسية لنتائج إجابات عينة الدراسة، وذلك ببناء نماذج انحدار بسيطة بين كل مبدأ من مبادئ الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، ثم بناء نموذج انحدار متعدد يضم المبادئ الملائمة في تفسير تحقيق أهداف الرقابة الداخلية. كما سيتم معالجة اختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية في إجابات العينة عن محوري الدراسة تعزى لمتغيرين ديمغرافيين يتمثلان في رأس المال المؤسسات المدروسة و شكلها القانوني.

### المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

نهدف في هذه الدراسة إلى إبراز وجود أثر لمبادئ بيئة الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وبالتالي في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، ونعتمد في القيام بذلك على المسح بالاستبيان لعينة من المؤسسات الجزائرية من خلالها يتم جمع بيانات ميدانية عن المتغيرين في كل مؤسسة. يتم الاعتماد على مرجعية لجنة المنظمات الراعية في تعريف محددات المتغير المستقل والمتغير التابع. سوف يتناول هذا المبحث مطلبين، يتعلق الأول منهما بتوضيح نموذج الدراسة التي سيتم القيام بها، وأما المطلب الثاني فيصف خصائص أداة جمع البيانات بالتنفيذ.

### المطلب الأول: نموذج الدراسة وأداة جمع البيانات

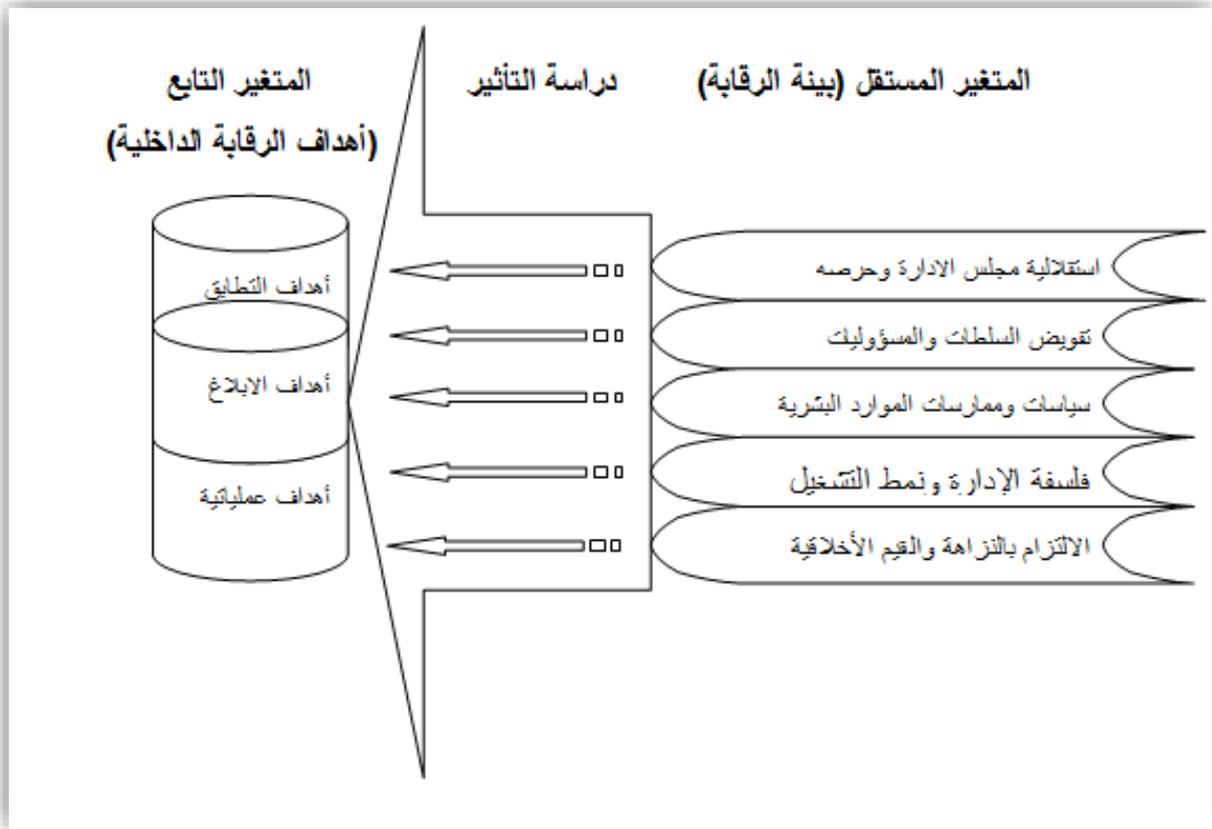
سوف يعالج هذا المطلب نموذج الدراسة بتوضيح المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما سيعرض أسلوب جمع البيانات والأداة المستخدمة في الدراسة، وذلك من خلال عرض محاور الاستبيان وكيفية تحكيمه واختبار صدقه وثباته.

#### 1- نموذج الدراسة

لقد تم الاعتماد على ما عالجنه في الجانب النظري من أجل تحديد المتغيرات المستقلة والتغيرات التابعة، حيث يتمثل المتغير المستقل الأساسي في بيئة الرقابة، الذي هو المكون الأول من مكونات الرقابة الداخلية حسب مرجعية لجنة المنظمات الراعية ومرجعيات أخرى، وحسب الأدبيات السابقة يتحدد هذا المتغير بخمسة أبعاد أساسية هي: استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية، قيام الإدارة بتفويض السلطات ومجالات المسؤولية، قيام المؤسسة باستقطاب وتكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة، فلسفة الإدارة ونمط التشغيل اتجاه التحسيس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية، وأخيرا الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة. أما المتغير التابع فيتمثل في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية والذي تم الاعتماد في قياسه على مدى تحقيق الفئات الثلاثة المشهورة لأهداف نظام الرقابة الداخلية، والمتمثلة في الأهداف العملية، أهداف الإبلاغ، وأهداف التطابق، حيث كما تم ذكره حسب الأدبيات السابقة، مستوى تحقيق هذه الأهداف يعكس نوعية وجودة الرقابة الداخلية المصممة والمشغلة بالمؤسسة.

يمكن تمثيل نموذج الدراسة في الشكل الآتي:

الشكل رقم 3-1 : نموذج الدراسة الميدانية



المصدر: تم إعداده بناء على الدراسة النظرية

## 2- المنهجية وكيفية جمع البيانات

لقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي وقد تم استعمال بيانات ثانوية في الجانب النظري، من خلال مراجعة الكتب والمقالات والمنشورات والنصوص التشريعية والتنظيمية التي تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، وذلك من أجل الحصول على فهم لمتغيرات الموضوع ومستجداته، أما في الجانب الميداني فقد تم جمع بيانات أولية ميدانية من خلال توزيع استبيان خاص بالرقابة الداخلية على أفراد العينة المدروسة من أجل حصر وتجميع المعلومات اللازمة لاختبار الفرضيات، وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي الحزمة الإحصائية في العلوم الاجتماعية SPSS وبرنامج إفيوز Eviews وبرنامج إكس أل ستات xlstat.

## 3- تحضير الاستبيان

لقد تم إعداد الاستبيان بالاعتماد على المفاهيم النظرية المحصلة من الفصل الأول والفصل الثاني من هذه الدراسة، وقد تم تحضيره بناء على أدبيات الرقابة الداخلية وخاصة بيئة الرقابة، من خلال صياغة مجموعة من الأسئلة التي تقيس مستوى تواجد بيئة رقابية جيدة بالمؤسسة، ومن أجل ترقية وتثمين

محتوى الاستبيان تم استشارة مجموعة من المحكمين المختصين في المحاسبة والتدقيق وفي التقنيات الاحصائية ليتم تعديله وإنشاء النسخة الالكترونية منه تحضيراً لتوزيعه ومشاركته مع أفراد العينة المدروسة.

#### 4- محتوى الاستبيان

حيث تم صياغته حتى يغطي ثلاثة جوانب أساسية، هي البيانات الديمغرافية، مبادئ المتغير المستقل الذي هو بيئة الرقابة، وأبعد المتغير التابع الذي هو تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية والذي تم محاكاته بمستوى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

#### 4-1- البيانات الديمغرافية

يتعلق الجانب الأول بالبيانات الديمغرافية والشخصية للمشاركين في الدراسة ومؤسساتهم، وقد تضمنت أولاً قطاع نشاط المؤسسة وملكية رأسمالها، حيث يتيح الاستبيان الاختيار من بين القطاعات الآتية: الفلاحة والزراعة، الصناعة الغذائية، الطاقة، البناء والأشغال العمومية، البنوك والتأمينات، قطاع متعاملي هاتف نقال، خدمات نقل، الصناعات الأخرى والخدمات الأخرى، كما يتيح في نفس الوقت الاختيار في كل قطاع ملكية رأسمال المؤسسة التي ينتمي إليها المشارك من بين الملكية الخاصة، العمومية أو المختلطة. ثانياً، بيانات متعلقة بالشكل القانوني للشركة وجنسية رأسمالها، حيث يتيح الاستبيان الاختيار بين شركات ذات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات فردية ذات المسؤولية المحدودة وشركات عمومية صناعية تجارية، وفي نفس الوقت تحديد ما إذا كان رأس المال جزائري، أجنبي أم مختلط. ثالثاً، بيانات متعلقة بعنصر المشارك الذي توزع على أربعة فئات. رابعاً بيانات تتعلق بالمؤهل العلمي للمشارك لتحديد قدرته على فهم أسئلة الاستبيان. خامساً، بيانات متعلقة بالتخصص العلمي للمشارك لتحديد اطلاعه على المفاهيم النظرية الخاصة بالرقابة الداخلية. سادساً، بيانات خاصة بسنوات الخبرة الخاصة بالمشارك، والتي يفترض أن تساهم في اطلاعه عن نشاط الشركة وسلوكها الرقابي. وأخيراً، بيانات خاصة بامركز الوظيفي للمشارك وعضويته في مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق من عدمها. تم إدماج هذه البيانات لمعرفة الفروقات في إجابات العينة تبعاً لها.

#### 4-2- المحور الأول: بيئة الرقابة بمؤسسات العينة

لقد تضمن هذا المحور خمسة أبعاد أساسية كما أكدت عليها الأدبيات السابقة في مبادئ الرقابة الداخلية وبيئة الرقابة، وخاصة مرجعية لجنة المنظمات الراعية COSO. في كل بُعد تم طرح مجموعة من الأسئلة ذات خمسة مواقف على سلم ليكرت من أجل تكميم المتغير الأول المستقل في هذه الدراسة والمتمثل في بيئة الرقابة (انظر الملحق رقم 1).

- كانت الإجابة عن أسئلة الاستبيان مغلقة باتخاذ المشارك أحد المواقف الآتية: غير موافق تماما، غير موافق، محايد، موافق ، موافق تماما وذلك على كل سؤال من المبادئ الآتية:
- 4-2-1-المبدأ الأول:** استقلالية مجلس الإدارة (أو الهيئة المماثلة) وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية، والذي تضمن ستة أسئلة.
- 4-2-2- المبدأ الثاني:** قيام الإدارة، تحت إشراف مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة، بتفويض السلطات ومجالات المسؤولية، والذي تضمن سبعة أسئلة.
- 4-2-3- المبدأ الثالث:** تقوم المؤسسة باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة، والذي تضمن خمسة أسئلة.
- 4-2-4- المبدأ الرابع:** فلسفة الإدارة ونمط التشغيل اتجاه التحسيس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية، والذي تضمن سبعة أسئلة.
- 4-2-5- المبدأ الخامس:** الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة، والذي بدوره تضمن ستة أسئلة.

#### **4-3- المحور الثاني: مستوى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية**

- يمثل هذا المحور المتغير التابع، حيث يحاكي مستوى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية للمؤسسة جودة تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية كما تؤكد الدراسات السابقة، بعبارة أخرى، كلما كان نظام الرقابة الداخلية ذو تصميم وتشغيل جيد زاد مستوى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية التي تم الاعتماد في تحديدها على مرجعية لجنة المنظمات الراعية COSO، وهي أهداف عملياتية تشمل إنجاز العمليات بفعالية وكفاءة وحماية الأصول، أهداف الإبلاغ والتي تشمل موثوقية وملاءمة الإبلاغ الداخلي والخارجي المالي وغير المالي، وكذا أهداف التطابق مع القوانين والاجراءات الداخلية والخارجية.
- 4-3-1- الهدف الأول:** تحقيق المؤسسة للأهداف العملياتية والذي اشتمل على تسعة أسئلة.
- 4-3-2- الهدف الثاني:** تحقيق المؤسسة لأهداف الإبلاغ، والذي تضمن إحدى عشر سؤالا.
- 4-3-3- الهدف الثالث:** تحقيق المؤسسة لأهداف التطابق، والذي اشتمل على ستة أسئلة.

#### **5- اختبار صدق وثبات أداة الدراسة**

- يعني الثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أما الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات.
- ارتفاع معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات لأجل تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة، وقد تم حساب معامل الثبات لجميع أسئلة الاستبيان الـ 57، فتم الحصول على معامل ألفا كرونباخ بقيمة 0,967 وهي قيمة مرتفعة جدا كما يظهر الجدول الموالي:

الجدول رقم 3-1: معامل الثبات ألفا كرونباخ

معامل ألفا Cronbach's Alpha كرونباخ	عدد الفقرات
0,967	57

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، تدل قيمة معامل ألفا كرونباخ على ثبات الاستبيان، بعبارة أخرى، لو تم افتراض إعادة توزيع الاستبيان على أفراد العينة عدة مرات سيتم الحصول على نفس الاجابات ونفس النتائج.

المطلب الثاني: الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات

من أجل تحليل بيانات الاستبيان واختبار الفرضيات تم الاستعانة بمجموعة من الأساليب الاحصائية، والتي تعد ضرورية لاستخراج نتائج ذات دلالة إحصائية، وسنذكر في هذا المطلب مجمل الأساليب الاحصائية التي تم استخدامها.

1- اختبار الثبات

يعتبر معامل ألفا كرونباخ أحد الاختبارات المشهورة لمعرفة ثبات أداة الدراسة، وتتمثل قيمته المثلة فب الواحد الصحيح، حيث كلما اقتربت هذه القيمة من الواحد دلت على ثبات الأداة، وتفسر القيمة المرتفعة لقيمة معامل ألفا كرونباخ بأن الأداة لو وزعت على مجموعات أخرى لتم الحصول على نفس النتائج.

2- الأساليب الاحصائية الوصفية والقياسية

تم الاستعانة بأساليب الإحصاء الوصفي الآتية:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف بيانات متغيرات الدراسة، وتحديد عدد الملاحظات والمشاهدات في كل متغير، ولتحديد الاجابة على كل محور من محاور الاستبيان.
- معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) لمعرفة الاتساق الداخلي بين كل بعد من أبعاد المتغير التابع وأسئلته، بين كل محور وأبعاده وبين الاستبيان ومحاوره.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد معدل تقييم أفراد العينة لكل متغير ومتغير جزئي، ومعرفة تشتت إجابات أفراد العينة في كل متغير.
- اختبار التوزيع الطبيعي كورموغروف-سميرنوف (Kolmogrov-smirnov)، لمعرفة ما إذا كانت بيانات الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري لتحديد نوع الاختبارات الواجب

استعمالها لاختبار الفرضيات، فإذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي يمكن استعمال الاختبارات المعلمية، وإلا يتم استعمال الاختبارات اللامعلمية.

كما تم استخدام اختبار T ببينة الواحدة لمعرفة معنوية التقدير والمعاملات.

- استخدام اختبار فيشر لمعرفة معنوية نماذج الامحدار المقدر.
- استخدام معامل الارتباط  $R^2$  لمعرفة التساق الداخلي لبيانات الاستبيان.
- استخدام التحليل العاملي من أجل استخراج العامل الأساسي الممثل للمتغير التابع.
- استخدام نماذج الارتباط الخطي البسيط و المتعدد لاختبار تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير التابع.
- استخدام اختباري Durbin-watson و Breusch-godfrey لمعرفة وجود ارتباط ذاتي للأخطاء من عدمه.
- الاستعانة باختبار اختبار ARCH لمعرفة وجود تجانس في تباين الأخطاء من عدمه.
- اختبار تحليل التباين الأحادي لمعرفة وجود فروق ذات دلالة إحصائية في محاور الدراسة تبعا لملكية رأسمال المؤسسات والمدروسة وتبعا لشكلها القانوني.
- بالإضافة استخدام مقياس ليكرت الخماسي، وذلك من أجل تكميم آراء أفراد العينة حول متغيرات الدراسة، حيث كانت درجاته كالآتي:

غير موافق تماما=1، غير موافق=2، محايد=3، موافق=4، موافق تماما.

ولتصنيف متوسط إجابات أفراد العينة حيال كل متغير تم إيجاد طول المدى الذي يساوي أعلى قيمة منقوصا منها أدنى قيمة (4=1-5)، ثم قسمة المدى على عدد الفئات (4=5÷4)، وبعد ذلك يضاف 0,8 إلى الحد الأدنى للمقياس، ليصبح كما يلي:

### الجدول رقم 3-2: مقياس درجة الموافقة

قيم المتوسط الحسابي	مقياس ليكرت	درجة التقدير
[1.80-1.00]	غير موافق تماما	منخفض جدا
[2.60-1.81]	غير وافق	منخفض
[3.40-2.61]	محايد	متوسط
[4.20-3.41]	موافق	مرتفع
[5.00-4.21]	موافق تماما	مرتفع جدا

المصدر: أنس عبد الله محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 203.

### المطلب الثالث: تقديم عينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في 50 مؤسسة تنشط في الاقتصاد الوطني، منها مؤسسات تنتمي إلى القطاع الفلاحي، قطاع البنوك والتأمينات، قطاع الصناعات الغذائية وقطاع الطاقة، قطاع البناء والأشغال العمومية، قطاع النقل وقطاعات صناعية وخدمية أخرى.

#### 1- بيانات حول عينة الدراسة

تم التقاط مجموعة من البيانات الديمغرافية خاصة بالأفراد المساركن في الاستبيان، من أهمها قطاع نشاط المؤسسة وملكية رأس مالها، الشكيب القانوني للشركة وملكية رأس مالها، سنوات خبرة المشارك مركزه الطيفي وعضويته في مجلس الإدارة من عدمها.

وقد تم دراسة عينة غرضية تم اختيارها على أساس قدرة الحصول على الاجابات والتحاور مع المسؤولين التنفيذيين وأعضاء مجلس الادارة أو لجنة التدقيق. تم التواصل مع أكثر من 400 مسؤول تنفيذي منهم أعضاء مجلس إدارة أو لجنة تدقيق، أكثر من 250 منهم قبل استلام الاستبيان وقام 53 منهم بإرجاع الاستبيان مملوء، تم رفض 3 منها وقبول 50 الأخرى.

#### 2- توزيع مؤسسات عينة الدراسة حسب قطاع النشاط وملكية رأس المال

تتوزع مؤسسات عينة الدراسة حسب قطاع نشاطها وملكية رأس مالها بنسب مختلفة، وهذا ما يوضحه الجدول الموالي.

الجدول رقم 3-3 : توزيع مؤسسات عينة الدراسة حسب قطاع النشاط وملكية رأس المال

النسبة	المجموع	مختلط	عمومي	خاص	القطاع / ملكية رأس المال
4%	2	0	0	2	الفلاحة والزراعة
8%	4	0	0	4	صناعة غذائية
8%	4	1	3	0	الطاقة
20%	10	2	3	5	البناء والأشغال العمومية
16%	8	2	2	4	بنوك وتأمينات
2%	1	1	0	0	متعامل هاتف نقل
6%	3	1	0	2	خدمات نقل
8%	4	0	0	4	صناعات أخرى
28%	14	2	1	11	خدمات أخرى
%100	50	9	9	32	المجموع
	%100	18%	18%	64%	النسبة

المصدر: تم إعداده بناء على الاجابات المجمعّة

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن عينة الدراسة تتشكل من 32 مؤسسة ذات ملكية خاصة، 9 مؤسسات ذات ملكية عمومية و9 مؤسسات ذات ملكية مشتركة بين الدوبة والخواص. تتوزع أغلب المؤسسات من حيث الكثافة في قطاع الخدمات الأخرى بتكرار 14 مؤسسة، ثم في قطاع البناء والأشغال العمومية بتكرار 10 مؤسسات، ثم في قطاع البنوك والتأمينات بتكرار 8 مؤسسات، أما قطاع الصناعة الغذائية والطاقة والصناعات الأخرى فيضم كل واحد منها مؤسسات، ما في قطاع الفلاحة والزراعة فوجد مؤسستين، و 3 مؤسسات في قطاع خدمات النقل ومؤسسة واحدة في قطاع خدمات الهاتف النقال.

#### 1- توزيع مؤسسات عينة الدراسة حسب شكلها القانوني جنسية رأسمالها

تتوزع مؤسسات عينة الدراسة حسب شكلها القانوني جنسية رأسمالها بنسب مختلفة، وهذا ما يوضحه الجدول الموالي.

#### الجدول رقم 3-4 : توزيع مؤسسات عينة الدراسة حسب شكلها القانوني جنسية رأسمالها

النسبة	المجموع	رأسمال مختلط	رأسمال أجنبي	رأسمال جزائري	الشكل القانوني/ جنسية رأس المال
76%	38	11	7	20	شركة ذات أسهم SPA
18%	9	2	0	7	شركة ذات مسؤولية محدودة SARL
6%	3	0	0	3	شركة فردية ذات مسؤولية محدودة EURL
0%	0	0	0	0	شركة عمومية صناعية وتجارية EPIC
100%	50	13	7	30	المجموع
	100%	26%	14%	60%	النسبة

المصدر: تم إعداده بناء على الاجابات المجمعة

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن 76% من مؤسسات عينة الدراسة هي شركات ذات أسهم، و 18% منها هي شركات ذات مسؤولية محدودة و6% منها فقط هي شركات فردية ذات المسؤولية المحدودة، ولا توجد أية شركة عمومية صناعية وتجارية. كما تتوزع مؤسسات العينة إلى 60% ذات رأسمال جزائري، 14% ذات رأسمال أجنبي و26% ذات رأسمال مختلط.

### 3- توزيع مؤسسات عينة الدراسة حسب الصفات الشخصية والمهنية للمشاركين في الدراسة

سيتم القيام بإعداد جداول إحصائية تصنف الاجابات حسب المتغيرات الديمغرافية.

#### 3-1- توزيع المشاركين حسب صفة العمر

تتوزع أعمار المشاركين في الدراسة إلى أربعة فئات كما يوضحه الجدول الموالي.

#### الجدول رقم 3-5 : توزيع المشاركين في الدراسة حسب أعمارهم

الفئات العمرية	عدد المشاركين	النسبة
أقل من 30 سنة	8	16%
بين 30 و 40 سنة	27	54%
بين 41 و 50 سنة	11	22%
أكبر من 50 سنة	4	8%
المجموع	50	100%

المصدر: تم إعداده بناء على الاجابات المجمعّة

من خلال إجابات أفراد العينة، يُلاحظ أن 54% من المشاركين أعمارهم تتراوح بين 30 و 40 سنة وهي أكبر نسبة، بينما أقل نسبة هي 08% خاصة بالمشاركين الذين تزيد أعمارهم عن 50 سنة.

#### 3-2- توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي

تتوزع المؤهلات العلمية للمشاركين في الدراسة إلى ست درجات كما يوضحه الجدول الموالي.

#### الجدول رقم 3-6 : توزيع المشاركين في الدراسة حسب مؤهلاتهم العملية

المؤهل العلمي	عدد المشاركين	النسبة
أقل من ليسانس	2	4%
ليسانس	15	30%
ماستر/مهندس	21	42%
ماجستير	8	16%
دكتوراه	3	6%
مؤهلات أخرى	1	2%
المجموع	50	100%

المصدر: تم إعداده بناء على الاجابات المجمعّة

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن أغلبية الأفراد المشاركين يحمل شهادة ليسانس فما فوق، بمعدل 30% حامل شهادة ليسانس، 42% حامل شهادة ماستر و/أو مهندس، 16% حامل شهادة ماجستير، و6% حملة شهادة دكتوراه.

### 3-3- توزيع المشاركين حسب التخصص العلمي

تتوزع التخصصات العلمية للمشاركين في الدراسة إلى خمسة تخصصات كما يوضحه الجدول الموالي.

الجدول رقم 3-7 : توزيع المشاركين في الدراسة حسب تخصصاتهم العلمية

التخصص العلمي	عدد المشاركين	النسبة
محاسبة	8	16%
تدقيق	12	24%
مالية	16	32%
إدارة أعمال	9	18%
تخصصات أخرى	5	10%
المجموع	50	100%

المصدر: تم إعداده بناء على الاجابات المجمع

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن أغلبية الأفراد المشاركين يحمل شهادة ليسانس فما فوق، بمعدل 30% حامل شهادة ليسانس، 42% حامل شهادة ماستر و/أو مهندس، 16% حامل شهادة ماجستير، و6% حملة شهادة دكتوراه.

### 3-4- توزيع المشاركين حسب سنوات الخبرة

يتوزع المشاركون في الدراسة حسب سنوات خبرتهم كما يوضحه الجدول الموالي.

الجدول رقم 3-8 : توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات خبرتهم

سنوات الخبرة	عدد المشاركين	النسبة
أقل من 5	6,00	12%
بين 5 و 10	16,00	32%
بين 11 و 15	11,00	22%
أكثر من 15	17,00	34%
المجموع	50,00	100%

المصدر: تم إعداده بناء على الاجابات المجمع

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن 32% من المشاركين تتراوح أعمارهم بين 5 و 10 سنوات، 22% منهم تتراوح أعمارهم بين 11 و 15 سنة، بينما 34 % تزيد أعمارهم عن 50 سنة.

### 3-4- توزيع المشاركين حسب صفاتهم الوظيفية

يتوزع المشاركون في الدراسة حسب الوظيفة التي يشغلونها وعضويتهم في مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق كما يوضحه الجدول الموالي.

الجدول رقم 3-9 : توزيع المشاركين في الدراسة حسب صفاتهم الوظيفية

النسبة	المجموع	لست عضوا في المجلس ولا اللجنة	عضو لجنة التدقيق أو الهيئة المماثلة	عضو في مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة	رئيس مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة	المركز الوظيفي/ العضوية في مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق
6%	3	0	0	2	1	مدير عام
6%	3	1	0	2	0	مدير المالية والمحاسبة أو نائبه
16%	8	7	0	0	1	مدير الإدارة والمالية أو نائبه
26%	13	7	5	0	1	مدقق داخلي
22%	11	8	2	1	0	رئيس مصلحة
24%	12	8	2	1	1	وظيفة أخرى
%100	50	31	9	6	4	المجموع
	%100	62%	18%	12%	8%	النسبة

المصدر: تم إعداده بناء على الاجابات المجمعة

يبين الجدول أعلاه الصفات الوظيفية للأفراد المشاركين في الاستبيان، حيث 8% منهم هم رؤساء مجالس الإدارة بمؤسساتهم، و12% منهم لهم عضوية في مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة، ويمثل 18% منهم أعضاء لجنة التدقيق أو الهيئة المماثلة، بينما أغلبيتهم (62%) لسوا أعضاء في مجلس الإدارة ولا لجنة التدقيق. ومن جهة أخرى يشغل 6% منهم مركز مدير عام، ونفس النسبة تشغل مركز مدير المالية والمحاسبة أو نائبه، و16% من المشاركين هم مدراء الإدارة والمالية أو نوابهم، و26% منهم يشغلون وظيفة مدقق داخلي، بينما 22% منهم يمثلون رؤساء مصالح بمؤسساتهم، أما 24% منهم فلهم وظائف أخرى.

### المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي لأبعاد المحاور، المحاور والاستبيان

سيتم القيام في هذا المطلب باختبار ما إذا كانت أبعاد محاور الاستبيان الثماني، ومحاور الاستبيان الاثنى عشر والاستبيان في حد ذاته يتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وذلك لتحديد نوع الاختبارات التي تستعمل في تحليل البيانات، حيث إذا كان لها التوزيع الطبيعي سيتم استخدام الاختبارات المعلمية أما في حالة العكس يتم استعمال اختبارات الاشارة.

#### 1- اختبار التوزيع الطبيعي لأبعاد المحاور

يبين الجدول الموالي حالة كل بعد من أبعاد الاستبيان حيال التوزيع الطبيعي.

#### الجدول رقم 3-10 : اختبار التوزيع الطبيعي لأبعاد محاور الاستبيان

##### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

مستوى المعنوية Sig	قيمة الاختبار Kolmogorov- Smirnov Z	الانحراف المعياري Std. Deviation	المتوسط الحسابي Mean	حجم العينة N	البعد
0,370	0,917	0,84142	3,6133	50	الأول
0,248	1,022	0,83882	3,8314	50	الثاني
0,365	0,921	0,95084	3,3280	50	الثالث
0,463	0,851	0,90576	3,3876	50	الرابع
0,209	1,063	0,87366	3,5767	50	الخامس
0,036	1,420	0,59149	3,9756	50	السادس
0,707	0,702	0,59698	3,7291	50	السابع
0,341	0,939	0,68432	3,5467	50	الثامن

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، ويُلاحظ أن مستوى المعنوية Sig يزيد عن 0,05 في كل أبعاد الاستبيان ما عدا البعد السادس و المتمثل في تحقيق الأهداف العملية الذي تقل فيه المعنوية عن 0,05، وعليه يمكن الحكم على أن الأبعاد تتبع التوزيع الطبيعي ما عدا بعد تحقيق الأهداف العملية. بصفة عامة يمكن استخدام الاختبارات المعلمية في تحليل وتفسير نتائج الاستبيان واختبار فرضياته.

#### 2- اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان

يبين الجدول الموالي حالة كل محور من محاور الاستبيان حيال التوزيع الطبيعي.

**الجدول رقم 3-11 : اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان**

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

المحور	حجم العينة N	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	قيمة الاختبار Kolmogorov- Smirnov Z	مستوى المعنوية Sig
الأول	50	3,5474	0,73864	1,111	0,169
الثاني	50	3,7504	0,54956	1,110	0,170

**المصدر:** تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يتبين أن قيمة المعنوية Sig في كلا المحورين أكبر من 0,05، ومن ثم يمكن الحكم على أن محاور الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي.

**3- اختبار التوزيع الطبيعي للاستبيان**

يبين الجدول الموالي حالة الاستبيان حيال التوزيع الطبيعي.

**الجدول رقم 3-12 : اختبار التوزيع الطبيعي للاستبيان**

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

أسئلة	حجم العينة N	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	قيمة الاختبار Kolmogorov- Smirnov Z	مستوى المعنوية Sig
الاستبيان	50	3,6489	0,59197	1,077	0,197

**المصدر:** تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يتبين أن قيمة المعنوية Sig أكبر من 0,05، ومن ثم يمكن الحكم على أن الاستبيان يتبع التوزيع الطبيعي.

**المبحث الثاني: اختبار الاتساق الداخلي لأبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع**

يساهم الاتساق الداخلي في معرفة مدى جدارة مكونات المتغير في تكوينه، أي يعطي معنوية الاتساق أو الارتباط مدى أهمية كل سؤال في تشكل أحد أبعاد المتغير المستقل أو التابع، وكذا مدى أهمية كل بعد في تكوين المحور الذي ينتمي إليه، إضافة إلى أهمية وارتباط المحاور في الاستبيان. سنعالج في

هذا المطلب الأول اختبار الاتساق الداخلي لمبادئ المتغير المستقل وأسئلته، وسنعالج في المطلب الثاني اختبار الاتساق الداخلي لمبادئ المتغير التابع وأسئلته، أما في المطلب الثالث فسنعالج اختبار الاتساق الداخلي بين كل محور وأبعاده وبين الاستبيان ومحاوره.

### المطلب الأول: اختبار الاتساق الداخلي لمبادئ المتغير المستقل وأسئلته

سوف يتم في هذا المطلب باختبار الاتساق الداخلي بين أجزاء الاستبيان باستعمال معامل الارتباط سبيرمان Spearman لأن كل المبادئ تتبع التوزيع الطبيعي، حيث سنعالج اتساق أسئلة كل بعد من أبعاد المتغير المستقل مع المتغير الذي تنتمي إليه.

#### 1- اختبار الاتساق الداخلي لمبدأ استقلالية مجلس الإدارة مع أسئلته

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط الخطي بين فقرات المبدأ الأول ودرجته الكلية.

#### الجدول رقم 3-13 : الاتساق الداخلي للمبدأ الأول من المتغير المستقل مع أسئلته

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية sig
1	يتمتع مجلس إدارتكم أو الهيئة المماثلة بالاستقلالية عن الإدارة التنفيذية	0,713**	0,000
2	يتمتع مجلس إدارتكم أو الهيئة المماثلة بالخبرة الملائمة	0,693**	0,000
3	يتم مناقشة موضوع الرقابة الداخلية في اجتماعات مجلس إدارتكم أو الهيئة المماثلة	0,736**	0,000
4	يوجد ميثاق يحدد صلاحيات ومسؤوليات مجلس إدارتكم أو الهيئة المماثلة	0,599**	0,000
5	توجد لجنة التدقيق أو الهيئة المماثلة في مؤسستكم	0,692**	0,000
6	كل أعضاء لجنة التدقيق أو الهيئة المماثلة خارجيين ومستقلين	0,755**	0,000

\*\* الارتباط معنوي عند 0,01

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن كل أسئلة المبدأ الأول متسقة مع درجته الكلية عند مستوى معنوية 1%، حيث يُلاحظ أن أقوى ارتباط كان بين السؤال الأخير لهذا المبدأ والدرجة الكلية للمبدأ، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,755، وهي علاقة ارتباط قوية إلى حد ما، أما أقل ارتباط أو اتساق فتم تسجيله بين هذا المبدأ والسؤال الرابع فيه، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,599، وهي علاقة ارتباطية تزيد عن العلاقة المتوسطة في الارتباط.

بصفة عامة يمكن الحكم بأن كل أسئلة المبدأ الأول ذات أهمية في تشكيله، أي أنها أسئلة يمكن أن تحدد مستوى استقلالية مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية.

## 2- اختبار الاتساق الداخلي لمبدأ "تفويض السلطات ومجالات المسؤولية" مع أسئلته

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط الخطي بين فقرات المبدأ الثاني ودرجته الكلية.

### الجدول رقم 3-14 : الاتساق الداخلي للمبدأ الثاني من المتغير المستقل مع أسئلته

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية sig
1	يتم تعريف كل موظف وعامل بمهامه ومسؤولياته بطريقة مكتوبة	0,763**	0,000
2	تقوم الإدارة بتزويد الموظفين بمخطط عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة	0,830**	0,000
3	يتم تفويض السلطات في حدود الأهداف الواجبة التحقق	0,800**	0,000
4	يتمكن الأفراد من تقديم المبادرات لحل المشكلات في مهنتهم	0,728**	0,000
5	يعرف الموظف الرابطة الموجودة بين عمله وعمل الآخرين	0,794**	0,000
6	يتم التفويض بناء على معرفة وقدرة الموظف على إنهاء المهام	0,816**	0,000
7	تعمل الإدارة على الفصل بين المهام المتعارضة	0,740**	0,000

\*\* الارتباط معنوي عند 0,01

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن كل أسئلة المبدأ الثاني متسقة مع درجته الكلية عند مستوى معنوية 1%، حيث يُلاحظ أن أقوى ارتباط كان بين السؤال الثاني لهذا المبدأ والدرجة الكلية للمبدأ، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,830، وهي علاقة ارتباط قوية، أما أقل ارتباط أو اتساق فتم تسجيله بين هذا المبدأ والسؤال الرابع فيه، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,728، وهي علاقة ارتباطية تزيد عن العلاقة المتوسطة في الارتباط.

من خلال اختبار الاتساق الداخلي للمبدأ الثاني من المتغير المستقل يمكن الحكم بأن كل أسئلة المبدأ الثاني ذات أهمية في تشكيله، أي أنها أسئلة يمكن أن تحدد مستوى قيام الإدارة تحت إشراف مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة بتفويض السلطات ومجالات المسؤولية.

### 3- اختبار الاتساق الداخلي لمبدأ "سياسات وممارسات الموارد البشرية" مع أسئلته

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط الخطي بين فقرات المبدأ الثالث ودرجته الكلية.

#### الجدول رقم 3-15 : الاتساق الداخلي للمبدأ الثالث من المتغير المستقل مع أسئلته

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية sig
1	تعتمد معايير اختيار الموارد البشرية الجديدة على الكفاءة والمؤهلات	0,788**	0,000
2	تعتمد ترقية الموارد البشرية على معايير الكفاءة والخبرة	0,803**	0,000
3	توجد تحفيزات كافية لكسب ولاء الموارد البشرية	0,760**	0,000
4	تقوم المؤسسة بالإبلاغ الداخلي الصريح عن معايير توزيع الأجور والمكافآت	0,730**	0,000
5	تتحقق إجراءات توزيع الأجور والمكافآت بدون تحيز	0,855**	0,000

\*\* الارتباط معنوي عند 0,01

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن كل أسئلة المبدأ الثالث مرتبطة مع درجته الكلية عند مستوى معنوية 1%، يتمثل أقوى ارتباط بين السؤال الخامس والدرجة الكلية لهذا المبدأ، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,855، وهي علاقة ارتباط قوية، أما أقل ارتباط أو اتساق فتم تسجيله بين هذا المبدأ والسؤال الرابع فيه، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,730، وهي علاقة ارتباطية تزيد عن العلاقة المتوسطة في الارتباط.

من خلال اختبار الاتساق الداخلي للمبدأ الثالث من المتغير المستقل يمكن الحكم بأن كل أسئلة هذا المبدأ ذات أهمية في تشكيله، أي أنها أسئلة يمكن أن تحدد مستوى قيام المؤسسة باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة.

### 4- اختبار الاتساق الداخلي لمبدأ "فلسفة الإدارة ونمط التشغيل" مع أسئلته

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط الخطي بين فقرات المبدأ الرابع ودرجته الكلية.

الجدول رقم 3-16 : الاتساق الداخلي للمبدأ الرابع من المتغير المستقل مع أسئلته

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية sig
1	يتم إبلاغ القرارات المتخذة داخليا في كل المستويات الوظيفية	0,704	0,000
2	يتم اتخاذ القرارات بالتعاون والتشارك مع الفاعلين الداخليين	0,796	0,000
3	توجد قنوات اتصال ملائمة داخل المؤسسة	0,755	0,000
4	يتم تحفيز العمال للالتزام بالأهداف الجماعية للمؤسسة	0,860	0,000
5	يتم تصحيح الأخطاء المخالفة للمعايير المتوقعة بطريقة ملائمة	0,797	0,000
6	توجد معايير أداء واضحة وموثقة لكل فرد	0,771	0,000
7	تؤدي معايير الأداء إلى مساءلة ومكافأة العمال في الواقع	0,818	0,000

\*\* الارتباط معنوي عند 0,01

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن كل أسئلة المبدأ الرابع مرتبطة مع درجته الكلية عند مستوى معنوية 1%، يتمثل أقوى ارتباط بين السؤال الرابع والدرجة الكلية لهذا المبدأ، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,860، وهي علاقة ارتباط قوية، أما أقل ارتباط فتم تسجيله بين هذا المبدأ والسؤال الأول فيه، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,704، وهي علاقة ارتباطية تزيد عن العلاقة المتوسطة في الارتباط.

من خلال اختبار الاتساق الداخلي للمبدأ الرابع من المتغير المستقل يمكن القول بأن كل أسئلة هذا المبدأ ذات أهمية في تحديد قيمته، أي أنها أسئلة يمكن أن تحدد مستوى فلسفة الإدارة ونمط التشغيل اتجاه التحسيس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية.

##### 5- اختبار الاتساق الداخلي لمبدأ "الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية" مع أسئلته

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط الخطي بين فقرات المبدأ الرابع ودرجته الكلية.

**الجدول رقم 3-17 : الاتساق الداخلي للمبدأ الخامس من المتغير المستقل مع أسئلته**

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية sig
1	يوجد مدونة قواعد السلوك المهني بالمؤسسة	0,731	0,000
2	يتم دوريا مناقشة الالتزام بقواعد السلوك في مجلس الإدارة	0,844	0,000
3	يلتزم الموظفون بمعايير السلوك المهني داخل المؤسسة	0,817	0,000
4	هناك معايير سلوك غير رسمية تحفز على الالتزام بالنزاهة	0,591	0,000
5	يحرص إطارات المستوى الأعلى على الالتزام بقواعد السلوك	0,858	0,000
6	يتم الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة الخارجية	0,683	0,000

\*\* الارتباط معنوي عند 0,01

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن كل أسئلة المبدأ الخامس مرتبطة مع درجته الكلية عند مستوى معنوية 1%، يتمثل أقوى ارتباط بين السؤال الخامس والدرجة الكلية لهذا المبدأ، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,858، وهي علاقة ارتباط قوية، أما أقل ارتباط فقد تم تسجيله بين هذا المبدأ والسؤال الرابع فيه، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,591، وهي علاقة ارتباطية تزيد عن العلاقة المتوسطة في الارتباط.

من خلال اختبار الاتساق الداخلي للمبدأ الخامس والأخير من المتغير المستقل يمكن القول بأن كل أسئلة هذا المبدأ ذات أهمية في تشكيله، أي أنها أسئلة يمكن أن تحدد مستوى التزام المؤسسة بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة.

**المطلب الثاني: اختبار الاتساق الداخلي لأبعاد المتغير التابع وأسئلته**

سوف يتم في هذا المطلب باختبار الاتساق الداخلي لأبعاد المتغير التابع وأسئلته من خلال معامل الارتباط سبيرمان Spearman لأن كل الأبعاد تتبع التوزيع الطبيعي، حيث سنعالج اتساق أسئلة كل بعد من أبعاد أهداف نظام الرقابة الداخلية مع البعد الذي تنتمي إليه.

**1- اختبار الاتساق الداخلي لبعد "تحقيق الأهداف العملية" مع أسئلته**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط الخطي بين فقرات البعد الأول ودرجته الكلية.

الجدول رقم 3-18 : الاتساق الداخلي للبعد الأول من المتغير التابع مع أسئلته

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية sig
1	تقوم الشركة بالتأمين على أصولها المتعرضة للخطر	0,694**	0,000
2	يتم الاحتفاظ بجميع الأصول في أماكن آمنة	0,705**	0,000
3	تقوم المؤسسة بالصيانة الدورية للتجهيزات والآلات الإنتاجية	0,667**	0,000
4	يتم صيانة ومراجعة التجهيزات المكتبية والمعلوماتية بشكل دوري	0,751**	0,000
5	يتم إعادة استثمار جزء من الأرباح الصافية	0,584**	0,000
6	لا توجد مبالغ كبيرة لخسائر القيمة على الأصول	0,620**	0,000
7	تدفع الشركة أقساط تأمين لحماية أصولها ضد الخطر	0,716**	0,000
8	يتم إنجاز العمليات بكفاءة وفعالية	0,759**	0,000
9	المردودية المالية للشركة مرتفعة	0,650**	0,000

\*\* الارتباط معنوي عند 0,01

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن كل أسئلة البعد الأول من المتغير التابع متسقة مع درجته الكلية عند مستوى معنوية 1%، حيث يُلاحظ أن أقوى ارتباط كان بين السؤال الثامن لهذا البعد والدرجة الكلية للبعد، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,759، وهي علاقة ارتباط قوية إلى حد ما، أما أقل ارتباط أو اتساق فتم تسجيله بين هذا البعد والسؤال الخامس فيه، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,584، وهي علاقة ارتباطية تزيد عن العلاقة المتوسطة في الارتباط.

بصفة عامة يمكن الحكم بأن كل أسئلة هذا البعد ذات أهمية في تشكيله، أي أنها أسئلة يمكن أن تحدد مستوى تحقيق المؤسسة للأهداف العملية.

## 2- اختبار الاتساق الداخلي للبعد "تحقيق أهداف الإبلاغ" مع أسئلته

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط الخطي بين فقرات البعد الثاني ودرجته الكلية.

الجدول رقم 3-19 : الاتساق الداخلي للبعد الثاني من المتغير التابع مع أسئلته

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية sig
1	يتم استعمال الموقع الالكتروني الشركة للنشر الفوري للقرارات والمعلومات	0,600	0,000
2	تستعمل المؤسسة لوحات عرض خاصة لنشر القرارات والمعلومات ورقيا	0,607	0,000
3	يتم الإفصاح العادل عن المعلومات بمراعاة احتياجات الأطراف ذات العلاقة	0,607	0,000
4	تصل المعلومات من أطراف داخلية في الوقت المناسب	0,636	0,000
5	يتم إعداد تقرير عن الرقابة الداخلية	0,451	0,001
6	يتم إعداد قوائم 3 مرحلية أو سداسية	0,532	0,000
7	يتم الإبلاغ عن الأصول والخصوم والاتفاقيات خارج الميزانية	0,602	0,000
8	يتم الإبلاغ عن الأحداث المهمة اللاحقة لإقفال الحسابات	0,604	0,000
9	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية	0,687	0,000
10	يحتوي تقرير التسيير على معلومات حول الوضعية الجبائية، الاقتصادية والقانونية للشركة	0,619	0,000
11	المؤسسة تودع التصريحات الجبائية والحسابات السنوية دون مداومة الوقت	0,541	0,000

\*\* الارتباط معنوي عند 0,01

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن معظم أسئلة البعد الثاني من المتغير التابع متسقة مع درجته الكلية عند مستوى معنوية 1%، ما عدا السؤال الخامس الذي بلغ معامل ارتباطه 0,451 وهو أقل من العلاقة الارتباطية المتوسطة، ويُلاحظ أن أقوى ارتباط كان بين السؤال التاسع لهذا البعد والدرجة الكلية للبعد، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,687، وهي علاقة ارتباط قوية نوعا ما.

من خلال اختبار الاتساق الداخلي للبعد الثاني من المتغير التابع يمكن القول بأن معظم أسئلة هذا البعد ذات أهمية في تشكيله، أي أنها أسئلة يمكن أن تحدد مستوى تحقيق المؤسسة لأهداف الإبلاغ المالي وغير المالي، الداخلي والخارجي، ما عدا السؤال الخامس.

### 3- اختبار الاتساق الداخلي لبعد "تحقيق أهداف التطابق" مع أسئلته

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط الخطي بين فقرات البعد الثالث ودرجته الكلية.

الجدول رقم 3-20: الاتساق الداخلي للبعد الثالث من المتغير التابع مع أسئلته

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية sig
1	تستعين المؤسسة بالمستشار القانوني	0,590**	0,000
2	يتم الالتزام بدليل الإجراءات في أداء المهام	0,476**	0,000
3	لا يوجد منازعات مع أحد الأطراف ذات العلاقة	0,277**	0,051
4	تملك المؤسسة مصلحة لمراقبة الجودة	0,795**	0,000
5	تلتزم المؤسسة بتطبيق أحد معايير الجودة (ISO) على منتجاتها وخدماتها	0,780**	0,000
6	لا توجد أية مردودات للبضاعة غير المطابقة	0,642**	0,000

\*\* الارتباط معنوي عند 0,01

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن معظم أسئلة هذا البعد مرتبطة ومتسقة مع درجته الكلية عند مستوى معنوية 1% ما عدا السؤال الثالث الذي سجل أقل معامل ارتباط بقيمة 0,277 أي أن هذا السؤال غير متسق مع هذا البعد، والسؤال الثاني الذي قيمه ارتباطه هي 0,476 وهي أقل من العلاقة الارتباطية المتوسطة، أي أن هذا السؤال اتساقه ضعيف مع هذا البعد، يتمثل أقوى ارتباط بين السؤال الرابع والدرجة الكلية لهذا البعد، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,795، وهي علاقة ارتباط قوية.

من خلال اختبار الاتساق الداخلي للبعد الثالث من المتغير التابع يمكن القول بأن معظم أسئلة هذا البعد ذات أهمية في تحديد قيمته، أي أنها أسئلة يمكن أن تحدد إلى حد ما تحقيق المؤسسة لأهداف التطابق مع الإجراءات الداخلية والقوانين الخارجية، ما عدا السؤال الثاني والسؤال الثالث.

### المطلب الثالث: اختبار الاتساق الداخلي بين كل محور وأبعاده وبين الاستبيان ومحاوره

سوف يعالج هذا المطلب اختبار الاتساق الداخلي بين محور بيئة الرقابة والمبادئ الخمسة، والاتساق الداخلي بين محور أهداف الرقابة الداخلية وفنائه الثلاث، كما سنعالج الاتساق الداخلي بين الاستبيان كأداة المحور الأول الذي يشكل المتغير المستقل والمحور الثاني الذي يشكل المتغير التابع.

### 1- اختبار الاتساق الداخلي بين المحور الأول - بيئة الرقابة- وأبعاده الخمسة

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط الخطي بين المحور الأول -المتغير المستقل- وأبعاده ومستوى المعنوية المقابلة.

الجدول رقم 3-21 : الاتساق الداخلي للمحور الأول مع أبعاده الخمسة

الرقم	الأبعاد	معامل الارتباط	مستوى المعنوية sig
1	استقلالية مجلس الادارة وحرصه على تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية	0,617**	0,000
2	قيام الادارة بتفويض السلطات ومجالات المسؤولية	0,740**	0,000
3	تقوم المؤسسة باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة	0,865**	0,051
4	فلسفة الادارة ونمط التشغيل اتجاه التحسيس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية	0,899**	0,000
5	الالتزام بالنزاهة والقيم الاخلاقية مع الاطراف ذات العلاقة	0,822**	0,000

\*\* الارتباط معنوي عند 0,01

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن كل أبعاد المحور الأول المتمثل في بيئة الرقابة مرتبطة ومتسقة مع المحور الأول عند مستوى معنوية 1%، أقوى علاقة ارتباط للمتغير المستقل هي مع البعد الرابع المتمثل في فلسفة الدارة ونمط التشغيل، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,899، وهي علاقة ارتباط قوية، بين تتمثل أقل علاقة ارتباط للمتغير المستقل مع بعده الأول الذي يتمثل في استقلالية مجلس الادارة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0,617 وهي قيمة أعلى من علاقة الارتباط المتوسطة.

من خلال اختبار الاتساق الداخلي للمحور الأول مع أبعاده يمكن القول بأن كل أبعاد هذا المحور ذات أهمية في تشكيله، أي أنها أبعاد يمكن أن تحدد مستوى بيئة الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

### 2- اختبار الاتساق الداخلي بين المحور الثاني - أهداف الرقابة الداخلية - وأبعاده الثلاثة

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط الخطي بين المحور الثاني - المتغير التابع - وأبعاده ومستوى المعنوية المقابلة.

**الجدول رقم 3-22 : الاتساق الداخلي للمحور الثاني مع أبعاده الثلاثة**

الرقم	الأبعاد	معامل الارتباط	مستوى المعنوية sig
1	تحقيق المؤسسة للأهداف العملية	0,884	0,000
2	تحقيق المؤسسة لأهداف الإبلاغ	0,851	0,000
3	تحقيق المؤسسة لأهداف التطابق	0,828	0,051

\*\* الارتباط معنوي عند 0,01

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن كل أبعاد المحور الثاني المتمثل في أهداف الرقابة الداخلية مرتبطة ومتسقة مع المتغير التابع عند مستوى معنوية 1%، أقوى علاقة ارتباط لهذا المتغير هي مع البعد الأول فيه والمتمثل في تحقيق الأهداف العملية، حيث كانت قيمة معامل الارتباط سبيرمان هي 0,884، وهي علاقة ارتباط قوية، بينما كانت علاقة ارتباط المتغير التابع مع بقية أبعاده أيضا قوية تجاوز فيها معامل الارتباط 0,800، وهي علاقة ارتباط قوية.

من خلال اختبار الاتساق الداخلي للمحور الثاني مع أبعاده يمكن القول بأن كل أبعاد هذا المحور ذات أهمية في تشكيله، أي أنها أبعاد يمكن أن تحدد مستوى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

### 3- اختبار الاتساق الداخلي بين الاستبيان ومحاوره

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط الخطي بين إجابات الاستبيان وإجابات المحاور المكونة له ومستوى المعنوية المقابلة.

**الجدول رقم 3-23 : الاتساق الداخلي للاستبيان ومحاوره الاثنان**

الرقم	الأبعاد	معامل الارتباط	مستوى المعنوية sig
1	المحور الأول: المتغير المستقل المتمثل في بيئة الرقابة	0,941	0,000
2	المحور الثاني: المتغير التابع المتمثل في أهداف الرقابة الداخلية	0,795	0,000

\*\* الارتباط معنوي عند 0,01

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن كلا محوري الاستبيان مرتبطة ومتسقة مع الاستبيان، حيث قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل والاستبيان هي 0,941 عند مستوى معنوية 1%، وهي

تمثل علاقة ارتباط قوية، وهي علاقة ارتباط قوية، بينما قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل والاستبيان هي التابع 0,795 عند مستوى معنوية 1%، وهي أيضا علاقة ارتباط قوية.

من خلال اختبار الاتساق الداخلي للاستبيان مع محاوره (المتغير المستقل والمتغير التابع) يمكن القول بأن محاور الاستبيان ذات أهمية في تشكيله.

### المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة

بعد أن تم اختبار الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان وأبعاده، سيتم في هذا المبحث عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة والقيام باختبار وجود كل واحدة منها بمؤسسات العينة. حيث سيتم استعمال اختبار T-test لمعرفة وجود مبدأ من مبادئ الرقابة الداخلية وكذا هدف من أهداف الرقابة الداخلية. يتضمن هذا المبحث ثلاثة مطالب، يعالج أولها نتائج المحور الأول من الاستبيان، ويعالج الثاني نتائج المحور الثاني، أما الثالث فيعالج التحليل العملي لأبعاد ومحاور الاستبيان.

### المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول

سيتم استعمال اختبار T-test لمعرفة وجود وتحقق كل سؤال من أسئلة الاستبيان، وكل بعد من أبعاده، كما سيتم التحقق من وجود وتحقق كل محور من محاور الاستبيان باستعمال نفس الاختبار، حيث ستكون الفرضية الصفرية هي عدم وجود المتغير والفرضية البديلة هي وجود المتغير.

### 1- اختبار T-test لأبعاد المحور الأول

يتكون المحور الأول من خمسة أبعاد سيتم استعمال اختبار T-test من أجل دراسة فرضية توفر كل واحد منها.

### 1-1- اختبار وجود استقلالية المجلس الادارة وحرصه نظام الرقابة الداخلية

تتمثل الفرضية الصفرية لهذا الاختبار في عدم توفر استقلالية مجلس الادارة وعدم حرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية في مؤسسات العينة.

ويوضح الجدول الموالي إحصائيات حول إجابات أفراد عينة الدراسة في المبدأ الأول من المتغير المستقل.

الجدول رقم 3-24 : اختبار T للمبدأ الأول

المبدأ	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
استقلالية مجلس الادارة وحرصه على تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية	49	3,6133	0,84142	30,366	0,000

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن قيمة الاختبار المحسوبة هي  $t_c=30,366$ ، هي أكبر من القيمة المجدولة والتي تساوي  $t_i=1,67$ ، وهو ما يؤكد مستوى المعنوية الذي يقل عن 0,05، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن مؤسسات العينة لديها مجالس إدارة مستقلة وتحرص على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية. وقد كان متوسط الإجابات في هذا المبدأ 3,6133 على سلم ليكرت الخماسي، وهو ما يتطابق مع رأي الموافقة.

#### 1-2- اختبار وجود تفويض الادارة للسلطات والمسؤوليات بمؤسسات العينة

تتمثل الفرضية الصفرية لهذا الاختبار في أن الادارة لا تقوم بتفويض السلطات والمسؤوليات بمؤسسات العينة.

ويوضح الجدول الموالي إحصائيات حول إجابات أفراد عينة الدراسة في المبدأ الثاني من المتغير المستقل.

الجدول رقم 3-25 : اختبار T للمبدأ الثاني

المبدأ	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
قيام الادارة بتفويض السلطات ومجالات المسؤولية	49	3,8314	0,839	32,298	0,000

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن قيمة الاختبار المحسوبة هي  $t_c=32,298$ ، هي أكبر من القيمة المجدولة والتي تساوي  $t_i=1,67$ ، وهو ما يؤكد مستوى المعنوية الذي يقل عن 0,05، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن مؤسسات العينة تقوم بتفويض السلطات والمسؤوليات بمؤسسات العينة. وهو المبدأ الذي بلغ متوسطه 3,8314، ومن ثم يتطابق مع درجة الموافقة.

### 3-1- اختبار قيام مؤسسات العينة باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة

تتمثل الفرضية الصفرية لهذا الاختبار في توفر أن مؤسسات العينة لا تقوم باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة.

ويوضح الجدول الموالي إحصائيات حول إجابات أفراد عينة الدراسة في المبدأ الثالث من المتغير المستقل.

الجدول رقم 3-26 : اختبار T للمبدأ الثالث

المبدأ	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
قيام الادارة باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة	49	3,328	0,951	24,749	0,000

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن قيمة الاختبار المحسوبة هي  $t_c=24,749$ ، هي أكبر من القيمة المجدولة والتي تساوي  $t_i=1,67$ ، وهو ما يؤكد مستوى المعنوية الذي يقل عن 0,05، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن مؤسسات العينة تقوم باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة. وقد بلغ متوسط هذا المبدأ 3,328 والذي يتطابق مع مجال الحياد على سلم ليكرت.

### 4-1- اختبار وجود فلسفة الادارة ونمط لتشغيل ملائم اتجاه الرقابة الداخلية

تتمثل الفرضية الصفرية لهذا الاختبار في عدم وجود فلسفة الادارة ونمط التشغيل اتجاه التحسيس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة.

ويوضح الجدول الموالي إحصائيات حول إجابات أفراد عينة الدراسة في المبدأ الرابع من المتغير المستقل.

الجدول رقم 3-27 : اختبار T للمبدأ الرابع

المبدأ	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
فلسفة الادارة ونمط التشغيل	49	3,3876	0,90576	26,446	0,000

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن قيمة الاختبار المحسوبة هي  $t_c=26,446$ ، هي أكبر من القيمة المجدولة والتي تساوي  $t_t=1,67$ ، وهو ما يؤكد مستوى المعنوية الذي يقل عن 0,05، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن مؤسسات العينة تتوفر على فلسفة الإدارة ونمط التشغيل اتجاه التحسيس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية. وقد بلغ متوسط هذا المبدأ 3,3876، مما يتوافق مع درجة الحياد أيضا.

#### 5-1- اختبار وجود الالتزام بالنزاهة والقيم الاخلاقية مع الاطراف ذات العلاقة بمؤسسات العينة

تتمثل الفرضية الصفرية لهذا الاختبار في عدم وجود الالتزام بالنزاهة والقيم الاخلاقية مع الاطراف ذات العلاقة بمؤسسات العينة

ويوضح الجدول الموالي إحصائيات حول إجابات أفراد عينة الدراسة في المبدأ الخامس من المتغير المستقل.

الجدول رقم 3-28 : اختبار T للمبدأ الخامس

البعد	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
قيام مؤسسات العينة بالالتزام بالالتزام بالنزاهة والقيم الاخلاقية مع الاطراف ذات العلاقة	49	3,5767	0,8737	28,948	0,000

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن قيمة الاختبار المحسوبة هي  $t_c=28,948$ ، هي أكبر من القيمة المجدولة والتي تساوي  $t_t=1,67$ ، وهو ما يؤكد مستوى المعنوية الذي يقل عن 0,05، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن مؤسسات العينة تقوم بالالتزام بالالتزام بالنزاهة والقيم الاخلاقية مع الاطراف ذات العلاقة. وهو المبدأ الذي بلغ متوسطه 3,5767، مما يتطابق كذلك مع درجة الحياد.

#### المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني

سيتم استعمال اختبار T-test لمعرفة وجود وتحقق كل بعد من أبعاد المتغير التابع (المحور الثاني)، حيث ستكون الفرضية الصفرية هي عدم وجود البعد المعني بالاختبار والفرضية البديلة هي وجود ذلك البعد.

### 1- اختبار تحقيق مؤسسات العينة للأهداف العملياتية

سوف نقوم باختبار T-test لمعرفة تحقيق مؤسسات العينة للأهداف العملياتية، حيث ستكون الفرضية الصفرية هي عدم تحقيق مؤسسات العينة للأهداف العملياتية، أما الفرضية البديلة فهي تحقيق مؤسسات العينة للأهداف العملياتية المتمثلة في انجاز العمليات بكفاءة وفعالية وحماية الأصول.

ويوضح الجدول الموالي إحصائيات حول إجابات أفراد عينة الدراسة في البعد الأول من المتغير التابع.

الجدول رقم 3-29 : اختبار T للأهداف العملياتية

البعد	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
تحقيق مؤسسات العينة للأهداف العملياتية	49	3,9756	0,59149	47,527	0,000

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن قيمة الاختبار المحسوبة هي  $t_c=47,527$ ، هي أكبر من القيمة المجدولة والتي تساوي  $t_t=1,67$ ، وهو ما يؤكد مستوى المعنوية الذي يقل عن 0,05، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن مؤسسات العينة تحقق الأهداف العملياتية. وقد كان متوسط الاجابات في هذا الهدف 3,9756 وهو ما يوافق درجة الموافقة على سلم ليكرت.

### 2- اختبار تحقيق مؤسسات العينة لأهداف الإبلاغ

سوف نقوم باختبار T-test لمعرفة تحقيق مؤسسات العينة لأهداف الإبلاغ، حيث ستكون الفرضية الصفرية هي عدم تحقيق مؤسسات العينة لأهداف الإبلاغ، أما الفرضية البديلة فهي تحقيق مؤسسات العينة لأهداف الإبلاغ.

ويوضح الجدول الموالي إحصائيات حول إجابات أفراد عينة الدراسة في البعد الثاني من المتغير التابع.

الجدول رقم 3-30 : اختبار T لأهداف الإبلاغ

البعد	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
تحقيق مؤسسات العينة لأهداف الإبلاغ	49	3,7291	0,5970	44,170	0,000

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن قيمة الاختبار المحسوبة هي  $t_c=44,170$ ، هي أكبر من القيمة المجدولة والتي تساوي  $t_t=1,67$ ، وهو ما يؤكد مستوى المعنوية الذي يقل عن 0,05، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن مؤسسات العينة تحقق أهداف الإبلاغ. وقد كان متوسط الاجابات في هذا الهدف 3,7291 وهو ما يتطابق مع درجة الموافقة.

### 3- اختبار تحقيق مؤسسات العينة لأهداف التطابق

سوف نقوم باختبار T- test لمعرفة تحقيق مؤسسات العينة لأهداف التطابق، حيث ستكون الفرضية الصفرية هي عدم تحقيق مؤسسات العينة لأهداف التطابق، أما الفرضية البديلة فهي تحقيق مؤسسات العينة لأهداف التطابق مع القوانين والتنظيمات الداخلية والخارجية.

ويوضح الجدول الموالي إحصائيات حول إجابات أفراد عينة الدراسة في البعد الثالث من المتغير

التابع.

#### الجدول رقم 3-31 : اختبار T لأهداف التطابق

البعد	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
تحقيق مؤسسات العينة لأهداف التطابق	49	3,5467	0,6843	36,647	0,000

المصدر: تم إعداده بناء على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن قيمة المحسوبة للاختبار هي  $t_c=36,647$ ، هي أكبر من القيمة المجدولة والتي تساوي  $t_t=1,67$ ، وهو ما يؤكد مستوى المعنوية الذي يقل عن 0,05، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن مؤسسات العينة تحقق أهداف التطابق مع القوانين والتنظيمات الداخلية والخارجية. وقد بلغ متوسط هذا الهدف 3,5467 على سلم ليكرت الخماسي، وهو ما يتطابق مع درجة الموافقة أيضا.

#### المطلب الثالث: التحليل العاملي لأبعاد المتغير التابع

سوف يتناول هذا المطلب استخدام تقنية تحليل العامل الأساسي (ACP) Principle Component Analysis من أجل تحديد العوامل الأساسية التي تدخل في تفسير تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وهو المتغير التابع الذي يقيم مستوي تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية في دراستنا، وتكمن أهمية هذه التقنية في استخراج العامل الأساسي الذي يمثل المتغير التابع أحسن تمثيل.

1. عدد المحاور المأخوذة للتفسير.

بغية تحديد عدد الأبعاد المأخوذة لتفسير المتغير التابع نقوم بحساب القيم الذاتية والأشعة الذاتية لتكوين محاور المخطط العملي "Plan factoriel" الذي يمثل الأفراد والمتغيرات.

الجدول رقم 3-32: القيم الذاتية لتكوين محاور المخطط العملي

F3	F2	F1	
0,291	0,382	2,326	القيم الذاتية
9,712	12,739	77,548	النسبة المئوية
100,000	90,288	77,548	النسبة المئوية المتصاعدة

المصدر: مخرجات برنامج "xlstat"

يعرض الجدول أعلاه القيم الذاتية والنسب المئوية والنسب المئوية المتصاعدة، وتتمثل أهمية هذه القيم في تحليل ومن قم تمثيل مصفوفة البيانات.

القيمة الذاتية (2,326=1λ) الخاصة بالمحور العملي الأول (البعد الأول) أو المركبة الأساسية الأولى F<sub>1</sub>، تمثل حوالي 77,548% من قيمة الجمود الكلي، بعبارة أخرى، هي نسبة المعلومات التي يمكن المحافظة عليها وتفسيرها في المبدأ الأول المحدد للمتغير التابع، بالإضافة إلى القيم الذاتية الخاصة بالأبعاد (F<sub>2</sub>, F<sub>3</sub>) التي تساوي (0,382, 3=2λ و 0,291= 3λ) بنسبة (12,739% و 9,712%) على التوالي، وبالتالي فإنه سيتم مباشرة بتحليل و تفسير سحابة نقط المتغيرات والأفراد على المستوي (F<sub>2</sub>, F<sub>1</sub>)، فتكون نسبة التمثيل على المخطط العملي في الفضاء IR<sup>2</sup> ذو البعدين الأول والبعد الثاني والممثلة بنسبة جمود كلي 90,288% من التمثيل العام وهذه النسبة جيدة وكافية لإعطاء صورة واضحة لسحابة النقط على المخطط العملي لهذا نكتفي بتمثيل المتغيرات على معلم متعامد ومتجانس واحد ذو بعدين.

1. نسبة تمثيل المتغيرات على المحاور.

بعد إيجاد الأشعة الذاتية الوحودية المرفقة بالقيم الذاتية لمصفوفة الارتباط تم القيام بحساب إحداثيات المتغيرات على المحاور العملية وهي موضحة وفق الجدول التالي:

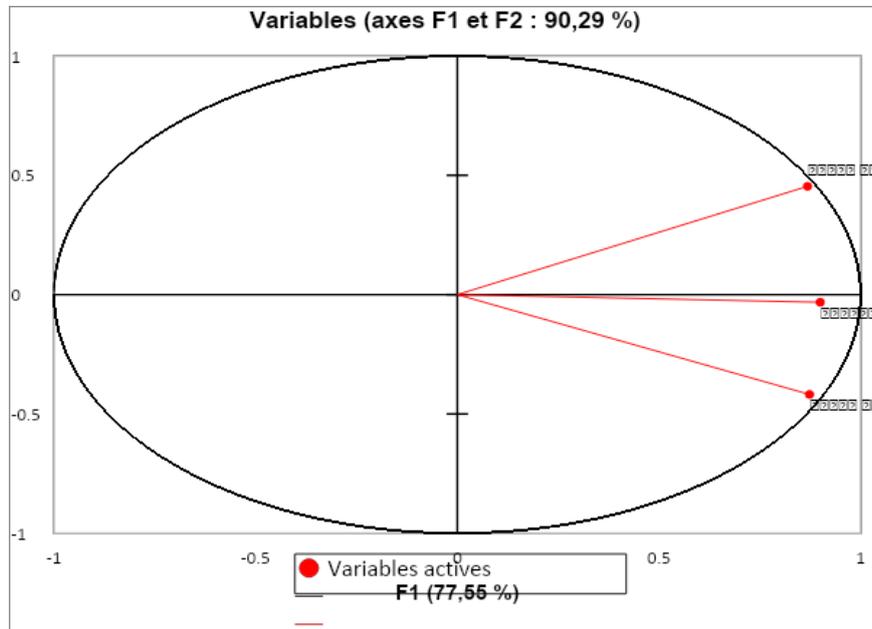
الجدول رقم 3-33: نسبة تمثيل المتغيرات على المحاور

F2	F1	
-0,052	0,590	الاهداف العملياتية
-0,677	0,573	أهداف الإبلاغ
0,734	0,569	أهداف التطبيق

المصدر: مخرجات برنامج "xlstat"

تستخدم الأشعة الذاتية في إيجاد وحساب المركبات الأساسية على المحاور العاملة، ومن خلالها تم القيام برسم التمثيل البياني لنقاط المتغيرات والذي كان على الشكل التالي:

الشكل رقم 2-3 : التمثيل البياني لإحداثيات نقاط المتغيرات (2F,1F)



المصدر: مخرجات برنامج "xlstat"

من خلال الشكل رقم (2-3) يمكن القول إن كل المتغيرات (الاهداف العملية، أهداف الابلاغ، أهداف التطابق) تساهم في تكوين البعد العامل الأول  $F_1$  بنسبة متقاربة (32,777%، 34,809%)، أما البعد العامل الثاني  $F_2$  فتساهم المتغيرات (أهداف الابلاغ، أهداف التطابق) في تكوينه بنسبة (45,806%، 53,925%) على التوالي في حين أن المتغير (الاهداف العملية) يساهم في تشكيله بنسبة ضعيفة جدا (0,269) ومنه يمكن القول إن البعد الأول يفسر بشكل جيد المتغيرات (الاهداف العملية، أهداف الابلاغ، أهداف التطابق) بنسبة 77,548% وذلك ما تؤكد قيم  $(2\cos)$ ، التي تعطي المساهمة النسبية للمتغيرات في تشكيل الأبعاد العاملة المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 3-34: المساهمة النسبية للمتغيرات في تشكيل الأبعاد العاملة

$2\theta^2 \cos$	$1\theta^2 \cos$	
0,001	<b>0,810</b>	الاهداف العملية
0,175	<b>0,763</b>	أهداف الابلاغ
0,206	<b>0,754</b>	أهداف التطابق

المصدر: مخرجات برنامج "xlstat"

### 3. تفسير معاملات الارتباط الخطي:

انطلاقاً من الشكل السابق (الشكل رقم 3-2) وبالاعتماد على الزوايا المحصورة بين المتغيرات وكذا مصفوفة الارتباط المبينة كما يلي:

جدول رقم 3-35 : مصفوفة الارتباط بين المتغيرات

أهداف التطبيق	أهداف الإبلاغ	الاهداف العملية	
0,680	0,691	1	الاهداف العملية
0,618	1	0,691	أهداف الإبلاغ
1	0,618	0,680	أهداف التطبيق

المصدر : مخرجات برنامج "xIstat"

يمكن القول إن الزاوية المحصورة بين كل من (الاهداف العملية وأهداف الإبلاغ، الاهداف العملية وأهداف التطبيق، أهداف التطبيق وأهداف الإبلاغ) هي زاوية حادة (تقترب من الصفر) وهذا ما يوضحه الشكل أعلاه مما يدل على وجود ارتباط قوي وموجب فيما بينها أي:  $\cos \theta \simeq 1$  لما  $\theta \simeq 0$ ، ومثال ذلك درجة الارتباط الموجودة بين الاهداف العملية وأهداف الإبلاغ والتي بلغت (0,691)، وهذا يدل على وجود اتساق بين أهداف الرقابة الداخلية.

### 4. المركبات الأساسية للأفراد على الأبعاد.

بعد إيجاد الأشعة الذاتية الوحيدة المرفقة بالقيم الذاتية لمصفوفة الارتباط تم القيام بحساب إحداثيات المتغيرات على المحاور العاملة وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 3-36 : إحدائيات الأفراد على الأبعاد العاملة

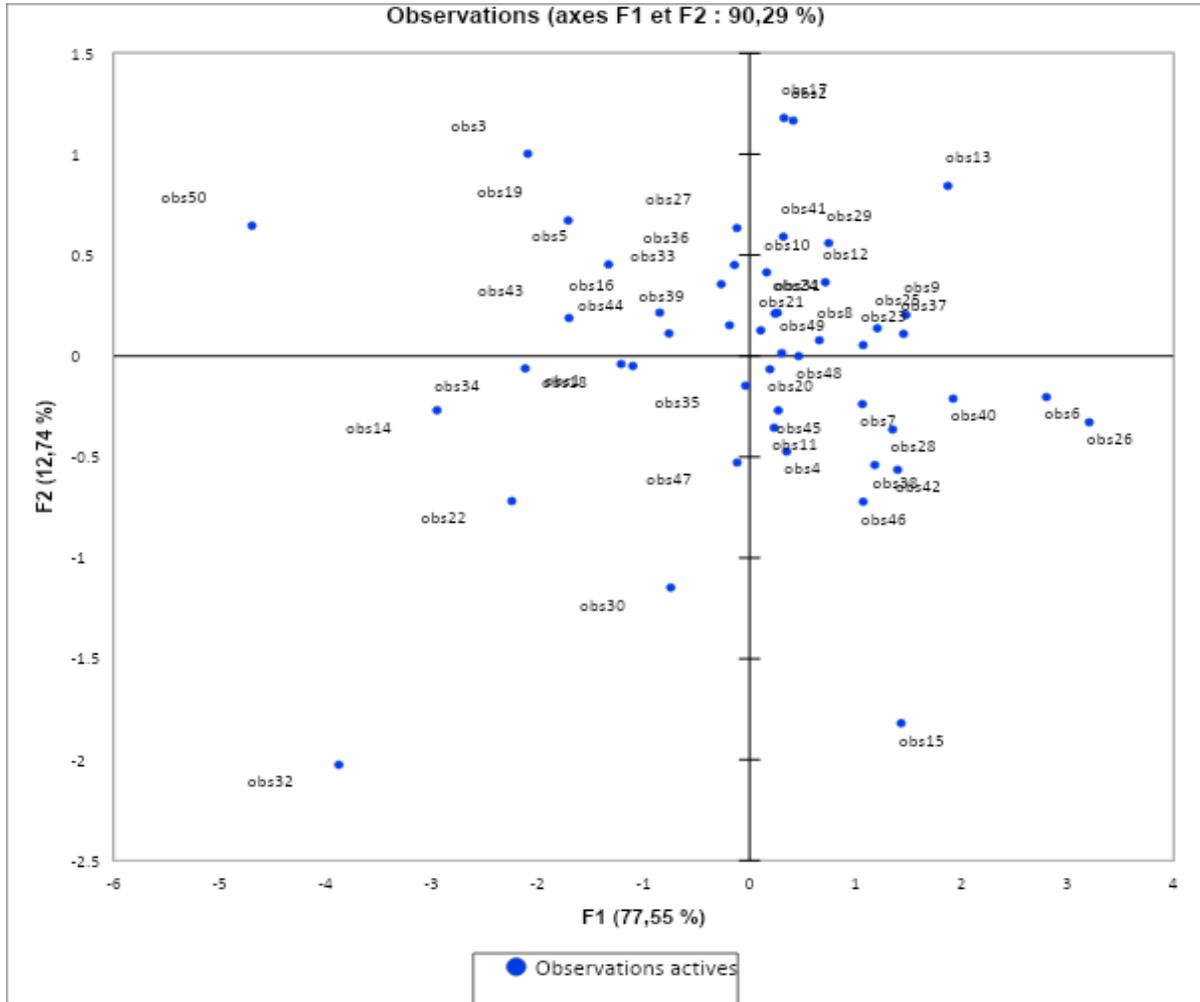
المحور الثاني 2F	المحور الأول 1F		المحور الثاني 2F	المحور الأول 1F	
-0,329	3,206	obs26	-0,040	-1,212	obs1
0,634	-0,119	obs27	1,166	0,412	obs2
-0,364	1,350	obs28	1,002	-2,093	obs3
0,559	0,747	obs29	-0,473	0,350	obs4
-1,147	-0,744	obs30	0,453	-1,331	obs5
0,214	0,263	obs31	-0,204	2,802	obs6
-2,025	-3,876	obs32	-0,238	1,065	obs7
0,356	-0,267	obs33	0,078	0,659	obs8
-0,062	-2,117	obs34	0,203	1,477	obs9
-0,147	-0,038	obs35	0,414	0,161	obs10
0,451	-0,143	obs36	-0,356	0,232	obs11
0,110	1,453	obs37	0,365	0,715	obs12
-0,540	1,182	obs38	0,843	1,871	obs13
0,152	-0,189	obs39	-0,269	-2,950	obs14
-0,212	1,921	obs40	-1,819	1,431	obs15
0,591	0,319	obs41	0,215	-0,848	obs16
-0,564	1,398	obs42	1,179	0,325	obs17
0,188	-1,704	obs43	-0,050	-1,101	obs18
0,112	-0,761	obs44	0,672	-1,712	obs19
-0,270	0,271	obs45	-0,066	0,192	obs20
-0,722	1,073	obs46	0,127	0,105	obs21
-0,528	-0,117	obs47	-0,719	-2,244	obs22
-0,001	0,463	obs48	0,054	1,072	obs23
0,014	0,303	obs49	0,210	0,239	obs24
0,645	-4,696	obs50	0,137	1,206	obs25

المصدر: مخرجات برنامج "xlstat"

من خلال إحدائيات المتغيرات على المحاور العاملة، تم رسم التمثيل البياني لنقاط الأفراد والذي

كان على الشكل الموالي:

## الشكل رقم 3-3 : التمثيل البياني لنقاط الأفراد



المصدر: مخرجات برنامج "xlstat"

من خلال الشكل رقم (03) يمكن تحديد ثلاث مجموعات حيث تساهم المجموعة الأولى (obs1)، obs3، obs5، obs6، obs7، obs8، obs9، obs12، obs13، obs14، obs16، obs18، obs19، obs22، obs23، obs25، obs26، obs28، obs29، obs32، obs34، obs37، obs38، obs40، obs42، obs43، obs44، obs45، obs46، obs50) في تكوين البعد العامل الأول  $F_1$ ، أما المجموعة الثانية (obs2، obs4، obs15، obs17، obs27، obs30، obs33، obs36، obs41، obs47) فتساهم في تكوين البعد العامل الثاني  $F_2$  وذلك ما تؤكد قيم  $(\cos^2)$  ونسب مساهمتها في تشكيل الأبعاد المبينة في الجدول أدناه، أما المجموعة الثالثة فهي تشمل باقي الأفراد والتي تساهم في تشكيل البعد العامل الثالث. الملاحظ من خلال ما سبق ذكره أن معظم الأفراد ممثلة بشكل جيد على المحور العامل الأول  $F_1$ .

الجدول رقم 3-37: المساهمة النسبية والمطلقة للأفراد في تشكيل الأبعاد العاملة

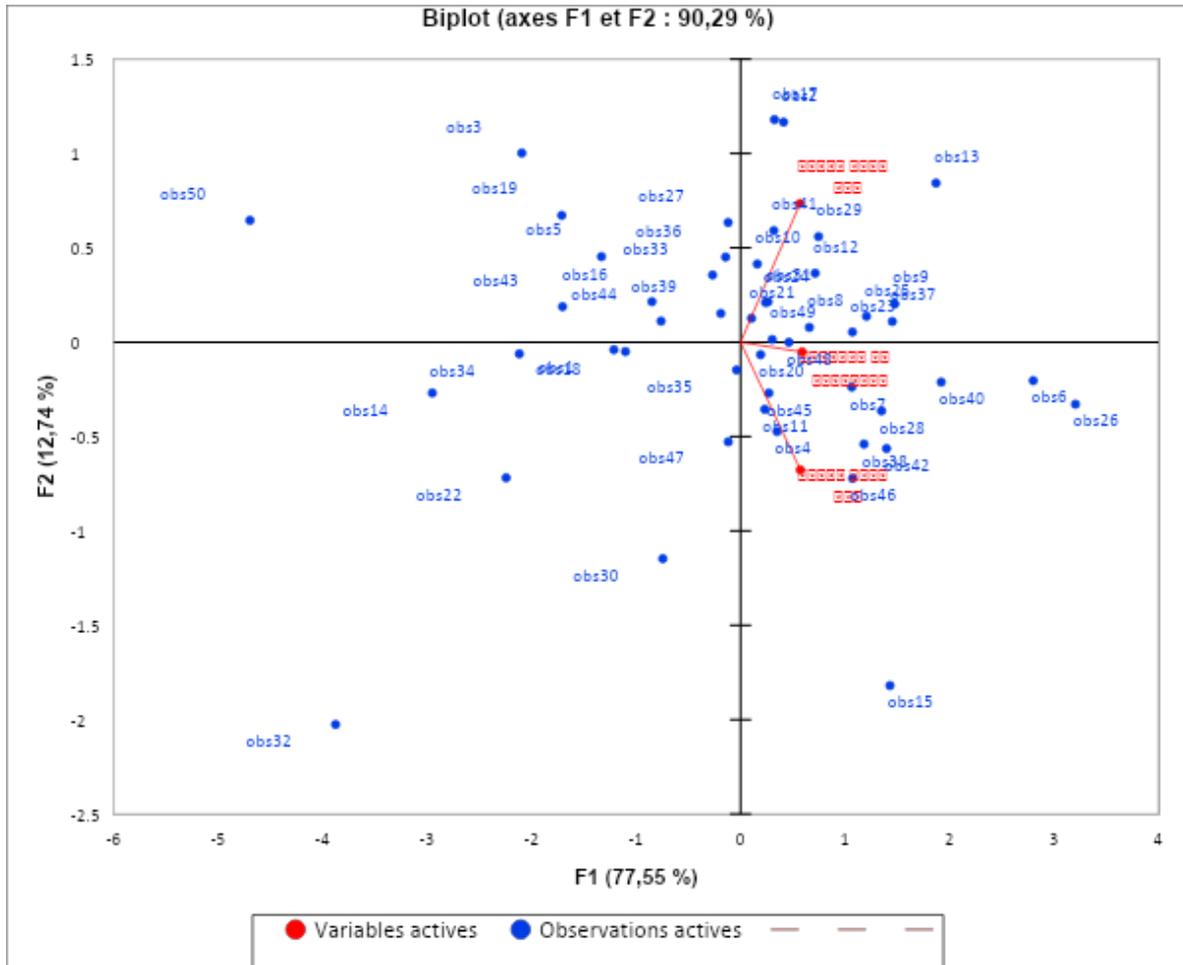
cos 2θ <sup>2</sup>	cos 1θ <sup>2</sup>	2F	1F		cos 2θ <sup>2</sup>	cos 1θ <sup>2</sup>	2F	1F	
0,010	<b>0,986</b>	0,565	8,836	obs26	0,001	<b>0,963</b>	0,008	1,263	obs1
<b>0,959</b>	0,034	2,103	0,012	obs27	<b>0,871</b>	0,109	7,115	0,146	obs2
0,066	<b>0,909</b>	0,694	1,567	obs28	0,160	<b>0,697</b>	5,253	3,768	obs3
0,339	<b>0,605</b>	1,637	0,479	obs29	<b>0,400</b>	0,218	1,173	0,105	obs4
<b>0,540</b>	0,227	6,889	0,475	obs30	0,098	<b>0,842</b>	1,076	1,523	obs5
0,200	0,303	0,239	0,059	obs31	0,005	<b>0,993</b>	0,217	6,748	obs6
0,214	<b>0,784</b>	21,468	12,917	obs32	0,034	<b>0,689</b>	0,297	0,975	obs7
<b>0,534</b>	0,301	0,663	0,061	obs33	0,014	<b>0,983</b>	0,032	0,373	obs8
0,001	<b>0,942</b>	0,020	3,853	obs34	0,014	<b>0,733</b>	0,216	1,875	obs9
0,431	0,029	0,113	0,001	obs35	0,230	0,035	0,897	0,022	obs10
<b>0,790</b>	0,079	1,064	0,017	obs36	0,142	0,061	0,662	0,046	obs11
0,005	<b>0,831</b>	0,063	1,815	obs37	0,207	<b>0,792</b>	0,699	0,439	obs12
0,159	<b>0,761</b>	1,527	1,201	obs38	0,157	<b>0,772</b>	3,718	3,011	obs13
0,237	0,363	0,121	0,031	obs39	0,006	<b>0,772</b>	0,379	7,482	obs14
0,012	<b>0,987</b>	0,234	3,172	obs40	<b>0,556</b>	0,344	17,324	1,759	obs15
<b>0,740</b>	0,215	1,827	0,087	obs41	0,060	<b>0,940</b>	0,241	0,618	obs16
0,110	<b>0,680</b>	1,663	1,680	obs42	<b>0,858</b>	0,065	7,277	0,091	obs17
0,011	<b>0,877</b>	0,185	2,495	obs43	0,002	<b>0,888</b>	0,013	1,043	obs18
0,021	<b>0,967</b>	0,065	0,497	obs44	0,109	<b>0,705</b>	2,360	2,518	obs19
0,483	<b>0,487</b>	0,381	0,063	obs45	0,029	0,248	0,023	0,032	obs20
0,284	<b>0,627</b>	2,726	0,989	obs46	0,030	0,020	0,084	0,009	obs21
<b>0,655</b>	0,032	1,458	0,012	obs47	0,085	<b>0,832</b>	2,704	4,328	obs22
0,000	0,210	0,000	0,184	obs48	0,002	<b>0,681</b>	0,015	0,987	obs23
0,000	0,184	0,001	0,079	obs49	0,201	0,260	0,232	0,049	obs24
0,018	<b>0,979</b>	2,180	18,955	obs50	0,012	<b>0,908</b>	0,099	1,251	obs25

المصدر: مخرجات برنامج "xlstat"

### 6. التمثيل البياني للمتغيرات والأفراد على المستوى الأول

من خلال النتائج السابقة نقوم بتمثيل المتغيرات والأفراد على المحور العاملي الأول كما يظهره الشكل الموالي.

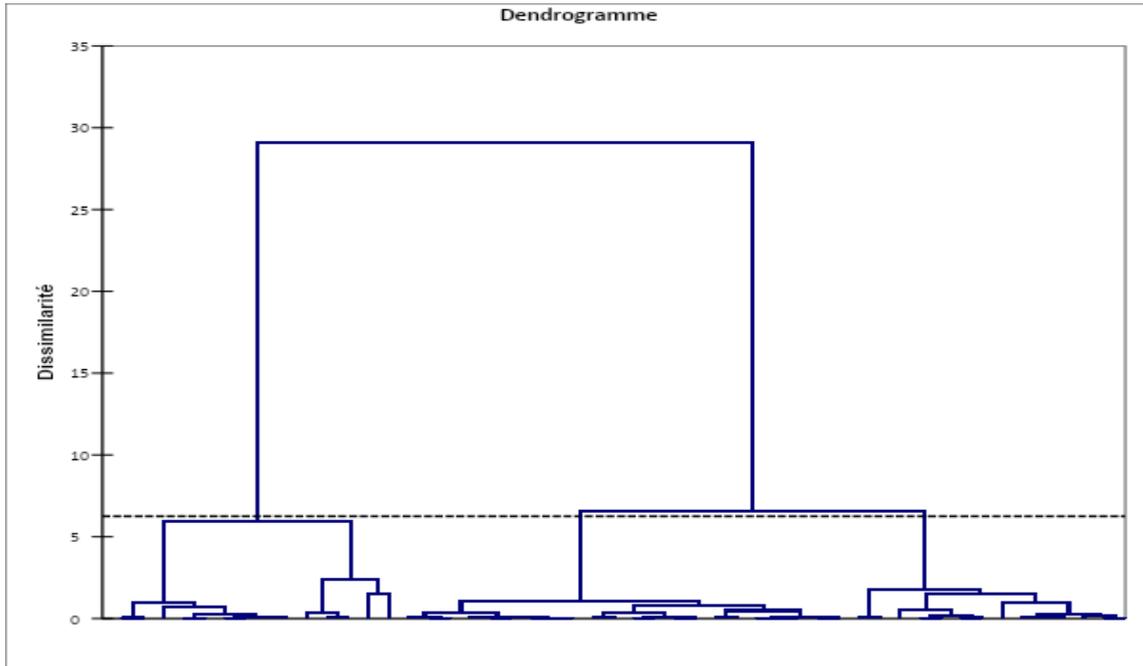
الشكل رقم 3-4 : التمثيل البياني للمتغيرات والأفراد على المستوى الأول.



المصدر: مخرجات برنامج "xlstat"

كانت إجابات أفراد العينة ذات تقييم (درجة) مرتفع حول بعد أهداف التطابق وهو ما يوضحه الشكل أعلاه، ومنه يمكن القول إن الإجابات المحصل عليها من خلال هذا الاستبيان تتركز وفق ثلاثة مجموعات وهذا ما يبرزه مخطط Dendrogramme وفق ما يلي:

## الشكل رقم 5-3 : مخطط Dendrogramme



المصدر: مخرجات برنامج "xlstat"

من خلال مخطط Dendrogramme يُلاحظ تشكل ثلاثة مجموعات هي:

- المجموعة الأولى: تتشكل من كل (obs3، obs19، obs30، obs16، obs44، obs1، obs18، obs5، obs43، obs14، obs22، obs34، obs32، obs50) حيث يُلاحظ أن درجة تقييم الأفراد في هذه المجموعة يتركز على متغير أهداف الإبلاغ؛
- المجموعة الثانية: وهي تتشكل من كل (obs20، obs11، obs45، obs35، obs47) حيث يُلاحظ أن درجة تقييم الأفراد في هذه المجموعة يتركز على متغير أهداف التطابق؛
- المجموعة الثالثة: وهي تتشكل من باقي الأفراد والملاحظ في هذه المجموعة أن درجة تقييم الأفراد تتركز على متغير الأهداف العملية.

تقييم أفراد عينة الدراسة لتحقيق أهداف التطابق أخذ أعلى درجة، مما يدل على اهتمام مؤسسات العينة باحترام القوانين والاجراءات الداخلية والخارجية أكثر من اهتمامها بتحقيق وإنجاز العمليات بكفاءة وفعالية أو اهتمامها بالإبلاغ الجيد للمعلومات داخليا وخارجيا.

من خلال تطبيق تقنية التحليل بالمركبات الأساسية ACP على عينة الدراسة تبين أنه يمكن الاعتماد على النتائج المتوصل إليها في تحليل المتغير التابع الممثل في البعد العامل الأول لتحليل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بنسبة ثقة تقدر بـ 77,548% مع فقدان 22,452% من المعلومات المفسرة في عينة

الدراسة، حيث كانت نسبة مساهمة المتغيرات في تشكيل البعد العملي الأول متقاربة بنسبة (34,809%، 32,777%، 32,415%) على التوالي.

#### المبحث الرابع: المعالجة الإحصائية والقياسية لنتائج الاستبيان

بعد استخراج العامل الأساسي الذي يشكل المتغير التابع الذي يضم تحقيق الأهداف العملية، تحقيق أهداف الإبلاغ وتحقيق أهداف التطابق، يمكن بناء نماذج لاختبار تأثير مبادئ الرقابة الداخلية الخمية منفردة ثم مجتمعة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية الثلاثة، لذا سوف نقسم هذا المطلب إلى ثلاثة مطالب، يعالج المطلب الأول نموذج الانحدار الخطي البسيط بين تحقيق أهداف الرقابة الداخلية مع استقلالية مجلس الإدارة ثم مع تفويض السلطات، ويعالج المطلب الثاني نموذج الانحدار الخطي البسيط بين تحقيق أهداف الرقابة الداخلية مع سياسات وممارسات الموارد البشرية ثم مع فلسفة الإدارة ونمط التسيير، أما الثالث فيتناول نموذج الانحدار الخطي البسيط بين تحقيق أهداف الرقابة الداخلية مع الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية ونموذج الانحدار الخطي المتعدد بين تحقيق أهداف الرقابة الداخلية مع المبادئ الخمسة لبيئة الرقابة.

#### المطلب الأول: تحليل علاقة المتغير التابع باستقلالية مجلس الإدارة وتفويض السلطات

سوف نعالج في هذا المطلب نموذج الانحدار الخطي البسيط بين تحقيق أهداف الرقابة الداخلية مع استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية، وكذا نموذج الانحدار الخطي البسيط بين تحقيق أهداف الرقابة الداخلية مع تفويض السلطات مجالات المسؤولية، حيث سنتناول في كل مطلب تقدير معاملات النموذج، اختبار المعنوية لمعاملات النموذج وللنموذج ككل، معامل التحديد ثم اختبار وجود مشاكل القياس في النموذج المقدر.

#### 1- تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع والمبدأ الأول من المتغير المستقل

من خلال علاقة الانحدار بين المتغير التابع الذي تم الحصول عليه من خلال التحليل العملي والذي رُمز له بـ  $OBJ\_CI$  والمبدأ الأول للمتغير المستقل (استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية) الذي رُمز له بـ  $DIMI$ ، وباستعمال برنامج  $Eviews$  تم الحصول على نموذج الانحدار الخطي البسيط الذي يوضحه الجدول الموالي، حيث يعطي هذا الجدول تقدير معاملات النموذج الممثلة للعلاقة الآتية:

$$OBJ\_CI = \beta_0 + \beta_1 DIMI_i + e_i$$

الجدول رقم 3-38: نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع ( $OBJ\_CI$ ) والمبدأ الأول من المتغير المستقل ( $DIM1$ )

Dependent Variable: OBJ_CI				
Method: Least Squares				
Date: 07/03/19 Time: 22:56				
Sample: 1 50				
Included observations: 50				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
DIM1	0.714361	0.105577	6.766231	0.0000
C	-2.710198	0.391484	-6.922885	0.0000
R-squared	0.488174	Mean dependent var	-0.128926	
Adjusted R-squared	0.477511	S.D. dependent var	0.859658	
S.E. of regression	0.621390	Akaike info criterion	1.925463	
Sum squared resid	18.53403	Schwarz criterion	2.001944	
Log likelihood	-46.13657	F-statistic	45.78188	
Durbin-Watson stat	1.556753	Prob(F-statistic)	0.000000	

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج Eviews

من خلال الجدول أعلاه يمكن صياغة النموذج الذي يعبر عن أثر المبدأ الأول من المتغير المستقل

( $DIM1$ ) في المتغير التابع ( $OBJ\_CI$ ) كما يلي:

$$OBJ\_CI = -2.7101 + 0.7143DIM1_i + e_i$$

$$n = 50 \quad (-6.92) \quad (6.76)$$

$$R^2 = 48.81\% \quad (.) : t - statistic$$

حيث  $e_i$  هي بواقي التقدير.

### 1-1- اختبار المعنوية الفردية معاملات النموذج

سوف نقوم باختبار المعنوية لكل معامل من معاملات الانحدار فيما يلي باستعمال اختبار T.

### 1-2-1- اختبار المعنوية الفردية للثابت $\beta_0$

يتمثل هذا الاختبار في الفرضية الصفرية القائلة:

$$\begin{cases} H_0 : b_0 = 0 \\ H_1 : b_0 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 6.92 > t_{tab} = 1.67$$

ومنه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن  $\beta$  معنوي إحصائياً عند مستوى 5%.

### 2-2-1- اختبار المعنوية الفردية للمعامل $\beta_1$

نقوم باختبار الفرضية الصفرية التي مفادها:

$$\begin{cases} H_0 : b_1 = 0 \\ H_1 : b_1 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 6.76 > t_{tab} = 1.96$$

ومنه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي أن  $\beta_1$  معنوي إحصائياً عند مستوى معنوية 5%، بعبارة أخرى المتغير المستقل (استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد للرقابة الداخلية) له أثر معنوي في المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية).

### 3-1- اختبار المعنوية الكلية

يتمثل هذا الاختبار بالتحقق من أن النموذج المقدر معنوي ككل باستعمال احصائية فيشر على النحو التالي:

$$\begin{cases} H_0 : b_0 = b_1 = 0 \\ H_1 : b_0 \neq b_1 \neq 0 \end{cases}$$

بمقارنة قيمة *Fisher* المحسوبة مع القيمة الحرجة على النحو التالي:

$$F_{cal} = 45.78 > F_{tab} = 4.03$$

احصائية فيشر المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية فيتم رفض فرض العدم، أي أنه يوجد أثر للمبدأ الأول من المتغير المستقل على المتغير التابع، وبعبارة أخرى النموذج معنوي ككل.

### 4-1- معامل التحديد

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن معامل التحديد  $R^2=0,488147$ ، معناه أن المتغير المستقل في هذا النموذج (استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد للرقابة الداخلية) يفسر

التغيرات في المتغير التابع بنسبة 48%، وتبقى نسبة 52% غير مفسرة أي توجد عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج لها أثر في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

### 5-1- اختبار وجود مشاكل القياس في النموذج

سوف نعالج فيما يلي اختبار الارتباط الذاتي للأخطاء واختبار مشكلة عدم تجانس تباين الأخطاء.

#### 1-5-1- اختبار الارتباط الذاتي للأخطاء.

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن إحصائية دوربين واتسون تساوي  $DW=1,556753$ ، وهي قيم واقعة في منطقة شك بوجود ارتباط ذاتي للأخطاء، بذلك سنعمد على اختبار (*BreuschGodfrey*) الذي يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم 3-39: اختبار (*BreuschGodfrey*)

Breusch-Godfrey Serial Correlation LM Test:				
F-statistic	0.627911	Probability	0.538217	
Obs*R-squared	1.328748	Probability	0.514595	
Test Equation:				
Dependent Variable: RESID				
Method: Least Squares				
Date: 07/03/19 Time: 22:57				
Presample missing value lagged residuals set to zero.				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
DIM1	-0.017701	0.110374	-0.160376	0.8733
C	0.062122	0.409781	0.151599	0.8802
RESID(-1)	0.168641	0.152992	1.102290	0.2761
RESID(-2)	-0.055295	0.160300	-0.344951	0.7317
R-squared	0.026575	Mean dependent var	4.62E-16	
Adjusted R-squared	-0.036909	S.D. dependent var	0.615017	
S.E. of regression	0.626264	Akaike info criterion	1.978528	
Sum squared resid	18.04149	Schwarz criterion	2.131490	
Log likelihood	-45.46321	F-statistic	0.418607	
Durbin-Watson stat	1.860796	Prob(F-statistic)	0.740489	

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج *Eviews*

من خلال الجدول رقم ( ) يتبين أن قيمة الاحتمال لكل من إحصائية ( $F_{cal} = 0.62$ ) وإحصائية ( $LM = 1.32$ ) يزيد عن 0.05 في كلا الإحصائيتين وبالتالي لا يوجد مشكل ارتباط ذاتي تسلسلي من الدرجة الثانية للأخطاء العشوائية، وعليه يتم قبول الفرضية القائلة بأنه لا يوجد ارتباط ذاتي للأخطاء في النموذج المقدر.

### 2-5-1- اختبار مشكلة عدم تجانس الأخطاء

نقوم في هذه الخطوة بدراسة وجود مشكلة عدم تجانس الأخطاء وذلك باستعمال اختبار ARCH وكانت النتائج موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 3- 40: اختبار (ARCH)

ARCH Test:			
F-statistic	0.194746	Probability	0.661019
Obs*R-squared	0.202195	Probability	0.652955

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج Eviews

من خلال الجدول رقم ( ) يتبين أن قيمة الاحتمال لكل من إحصائية (  $F_{cal} = 0.19$  ) وإحصائية (  $LM = 0.20$  ) يزيد عن 0.05 في كلا الإحصائيتين وبالتالي نرفض وجود مشكلة عدم تجانس تبايد الأخطاء.

### 6-1- تفسير نتائج التقدير

بما أن النموذج المقدر معنوي إحصائيا وقياسيا يمكن الاعتماد على نتائج التقدير وتفسيرها. حيث تتمثل معادلة النموذج في:

$$OBJ\_CI = -2.7101 + 0.7143DIM1_i + e_i$$

يُلاحظ أن قيمة المعامل الثابت تساوي -2,7101 وهي قيمة سالبة يأخذها المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية) عندما يكون المبدأ الأول من المتغير المستقل (استقلالية مجلس الإدارة) معدوم، ويمكن تفسير ذلك واقعا بعدم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية عند غياب استقلالية مجلس الإدارة وعدم حرصه على التصميم والتشغيل الجيد للرقابة الداخلية، بل بالحصول على نتائج معاكسة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية عند غياب هذا المتغير المستقل، وقد تتمثل الأهداف المعاكسة في عدم الفعالية في تحقيق الأهداف العملية تبذير الموارد عند إنجاز العمليات، وكذا ضياع الأصول وسرقتها، بالإضافة إلى إفراز إبلاغ مالي غير موثوق وغير ملائم وقد ينطوي على تقارير مغشوشة، كما يفسر هذا العدد السالب بمخالفة القوانين والتنظيمات والاجراءات والتعرض إلى عقوبات وغرامات حسب التشريعات السارية المفعول.

كما يُلاحظ أن قيمة معامل الانحدار تساوي  $\beta=0,7143$ ، ويمكن تفسير ذلك بأن "تحقيق أهداف الرقابة الداخلية" يتغير بـ 0,71% عندما تتغير قيمة "استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم

والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية" بـ 1% في نفس الاتجاه، وتتمثل أهداف الرقابة الداخلية في الفئات الثلاث من الأهداف (العلياتية، الإبلاغ والتطابق).

## 2- تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع والمبدأ الثاني من المتغير المستقل

من خلال علاقة الانحدار بين المتغير التابع (أهداف الرقابة الداخلية) الذي تم الحصول عليه من خلال التحليل العاملي والذي رُمز له بـ  $OBJ\_CI$  والمبدأ الثاني للمتغير المستقل (قيام الإدارة بتفويض السلطات ومجالات المسؤولية) الذي رُمز له بـ  $DIM2$ ، وباستعمال برنامج *Eviews* تم الحصول على نموذج الانحدار الخطي البسيط الذي يوضحه الجدول الموالي، حيث يعطي هذا الجدول من نتائج تقدير معاملات النموذج  $\beta_0$  و  $\beta_1$  الممثلة للعلاقة الآتية:

$$OBJ\_CI = \beta_0 + \beta_1 DIM2_i + e_i$$

الجدول رقم 3-41 : نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع ( $OBJ\_CI$ ) المبدأ الثاني من المتغير المستقل ( $DIM2$ )

Dependent Variable: OBJ_CI				
Method: Least Squares				
Date: 07/03/19 Time: 22:59				
Sample: 1 50				
Included observations: 50				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
DIM2	0.794781	0.093418	8.507818	0.0000
C	-3.173731	0.366192	-8.666855	0.0000
R-squared	0.601272	Mean dependent var	-0.128926	
Adjusted R-squared	0.592966	S.D. dependent var	0.859658	
S.E. of regression	0.548455	Akaike info criterion	1.675756	
Sum squared resid	14.43856	Schwarz criterion	1.752237	
Log likelihood	-39.89391	F-statistic	72.38296	
Durbin-Watson stat	2.002401	Prob(F-statistic)	0.000000	

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج *Eviews*

من خلال الجدول أعلاه يمكن صياغة النموذج الذي يعبر عن أثر المبدأ الثاني من المتغير المستقل

( $DIM2$ ) في المتغير التابع ( $OBJ\_CI$ ) كما يلي:

$$OBJ\_CI = -3.1737 + 0.7947 DIM2_i + e_i$$

$$n = 50 \quad (-8.66) \quad (8.50)$$

$$R^2 = 60.12\% \quad (.) : t - statistic$$

## 1-2- اختبار المعنوية الفردية لمعاملات النموذج

تتمثل معاملات النموذج في  $\beta_0$  و  $\beta_1$ ،

### 1-1-2- اختبار المعنوية الفردية للثابت $\beta_0$

يتمثل هذا الاختبار في الفرضية الصفرية القائلة:

$$\begin{cases} H_0 : b_0 = 0 \\ H_1 : b_0 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 8.66 > t_{tab} = 1.67$$

ومنه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن  $\beta_0$  معنوي إحصائياً عند مستوى 5%.

### 2-1-2- اختبار المعنوية الفردية للمعامل $\beta_1$

نقوم باختبار الفرضية الصفرية التي مفادها:

$$\begin{cases} H_0 : b_1 = 0 \\ H_1 : b_1 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 8.50 > t_{tab} = 1.67$$

ومنه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي أن  $\beta_1$  معنوي إحصائياً عند مستوى معنوية 5%، بعبارة أخرى المتغير المستقل هنا (قيام الإدارة بتفويض السلطات ومجالات المسؤولية) له أثر معنوي في المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية).

## 3-2- اختبار المعنوية الكلية

يتمثل هذا الاختبار بالتحقق من أن النموذج المقدر معنوي ككل باستعمال إحصائية فيشر على

النحو التالي:

$$\begin{cases} H_0 : b_0 = b_1 = 0 \\ H_1 : b_0 \neq b_1 \neq 0 \end{cases}$$

بمقارنة قيمة *Fisher* المحسوبة مع القيمة الحرجة على النحو التالي:

$$F_{cal} = 72.38 > F_{tab} = 4.03$$

احصائية فيشر المحسوبة أكبر من احصائية فيشر الجدولية، وعليه نقرر فرضية العدم، أي أنه يوجد أثر للمبدأ الثاني من المتغير المستقل "تفويض السلطات ومجالات المسؤولية" في المتغير التابع "تحقيق أهداف الرقابة الداخلية"، وبعبارة أخرى النموذج معنوي ككل.

#### 4-2- معامل التحديد

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن معامل التحديد يساوي  $R^2=0,6012$ ، معناه أن المتغير المستقل في هذا النموذج (قيام الإدارة بتفويض السلطات ومجالات المسؤولية) يفسر التغيرات في متغير التابع بنسبة 60%، وتبقى نسبة 40% غير مفسرة وتوجد عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج تفسرها.

#### 5-2- اختبار وجود مشاكل القياس في النموذج المقدر

سنعالج في هذا الجزء مشكلة الارتباط الذاتي للأخطاء ومشكلة عدم تجانس تباين الأخطاء.

#### 1-5-2- اختبار الارتباط الذاتي للأخطاء

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن إحصائية دوربين واتسون تساوي  $DW=2,002401$ ، وهي قيمة تفوق 2، أي لا يوجد مشكل الارتباط الذاتي للأخطاء.

#### 2-5-2- اختبار مشكلة عدم تجانس الأخطاء

نقوم في هذه الخطوة بدراسة وجود مشكلة عدم تجانس الأخطاء وذلك باستعمال اختبار ARCH وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم 3-42 : اختبار (ARCH)

ARCH Test:			
F-statistic	1.893125	Probability	0.175371
Obs*R-squared	1.897263	Probability	0.168385

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج Eviews

من خلال الجدول رقم ( ) يتبين أن قيمة الاحتمال لكل من إحصائية ( $F_{cal} = 1.89$ ) وإحصائية ( $LM = 1.89$ ) يزيد عن 0.05 في كلا الإحصائيتين وبالتالي نرفض وجود أثر عدم التجانس.

#### 6-2- تفسير نتائج التقدير

بما أن النموذج المقدر معنوي إحصائيا وقياسيا يمكن الاعتماد على نتائج التقدير وتفسيرها، حيث تتمثل معادلة النموذج في:

$$OBJ\_CI = -3.1737 + 0.7947DIM2_i + e_i$$

يُلاحظ أن قيمة المعامل الثابت تساوي **3,1737**-وهي قيمة سالبة يأخذها المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية) عندما يكون المبدأ الثاني من المتغير المستقل (تفويض السلطات والمسؤوليات) معدوم، ويمكن تفسير ذلك واقعياً بالمساهمة السلبية لغياب توزيع المهام والمسؤوليات في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، حيث يمكن تفسير ذلك بوجود مهام متعارضة وعدم وضوح المسؤوليات مما يسمح باختلاس الأصول، وتبذير الموارد عند إنجاز العمليات، بالإضافة تزوير التقارير وعدم موثوقية الإبلاغ، كما يفسر هذا العدد السالب بعدم التطابق مع القوانين والتنظيمات وتعريض المؤسسة لعقوبات جزائية وغرامات مالية.

كما يُلاحظ أن قيمة معامل الانحدار تساوي  $\beta_1=0,7947$ ، ويمكن تفسير ذلك بأن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية تتغير بـ 0,79% عندما يتغير تفويض السلطات ومجالات المسؤولية بـ 1% في نفس الاتجاه.

#### المطلب الثاني: تحليل علاقة المتغير التابع بسياسات وممارسات لموارد البشرية وفلسفة الإدارة

سيتناول هذا المطلب اختبار تأثير قيام الإدارة باستقطاب وتكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وكذا اختبار تأثير فلسفة الإدارة ونمط التشغيل في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وهذا من خلال تقدير نموذجي انحدار خطي بسيط لكل اختبار.

#### 1- تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع والمبدأ الثالث من المتغير المستقل

من خلال علاقة الانحدار بين المتغير التابع الذي رُمز له بـ  $OBJ\_CI$  والمبدأ الثالث للمتغير المستقل المتمثل في سياسات وممارسات الموارد البشرية الذي رُمز له بـ  $DIM3$ ، وباستعمال برنامج Eviews تم الحصول على نموذج الانحدار الخطي البسيط ذو الصياغة الرياضية الآتية:

$$OBJ\_CI = \beta_0 + \beta_1 DIM3_i + e_i$$

يوضح الجدول الموالي تقدير معاملات النموذج  $\beta_0$  و  $\beta_1$ .

الجدول رقم 3-43 : نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع (*OBJ\_CI*) المبدأ الثالث من المتغير المستقل (*DIM3*)

Dependent Variable: OBJ_CI				
Method: Least Squares				
Date: 07/03/19 Time: 23:01				
Sample: 1 50				
Included observations: 50				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
DIM3	0.425457	0.115144	3.695003	0.0006
C	-1.544847	0.398231	-3.879270	0.0003
R-squared	0.221450	Mean dependent var		-0.128926
Adjusted R-squared	0.205230	S.D. dependent var		0.859658
S.E. of regression	0.766384	Akaike info criterion		2.344912
Sum squared resid	28.19255	Schwarz criterion		2.421393
Log likelihood	-56.62280	F-statistic		13.65304
Durbin-Watson stat	1.927504	Prob(F-statistic)		0.000563

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج Eviews

من خلال الجدول أعلاه يمكن صياغة النموذج الذي يعبر عن أثر المبدأ الثالث من المتغير المستقل (*DIM3*) في المتغير التابع (*OBJ\_CI*) كما يلي:

$$OBJ\_CI = -1.5448 + 0.4254DIM3_i + e_i$$

$$n = 50 \quad (-3.87) \quad (3.69)$$

$$R^2 = 22.14\% \quad (.) : t - statistic$$

### 1-1-1 اختبار المعنوية الفردية لمعاملات النموذج

سوف نقوم باختبار معنوية كلا معاملي نموذج الانحدار البسيط المقدر.

#### 1-1-1-1 اختبار المعنوية الفردية للثابت $\beta_0$

يتمثل هذا الاختبار في الفرضية الصفرية القائلة:

$$\begin{cases} H_0 : b_0 = 0 \\ H_1 : b_0 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 3.87 > t_{tab} = 1.67$$

ومنه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن  $\beta_0$  معنوي إحصائياً عند مستوى 5%.

#### 1-1-1-2 اختبار المعنوية الفردية للمعامل $\beta_1$

نقوم باختبار الفرضية الصفرية التي مفادها:

$$\begin{cases} H_0 : b_1 = 0 \\ H_1 : b_1 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 3.69 > t_{tab} = 1.67$$

ومنه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي أن  $\beta_1$  معنوي إحصائياً عند مستوى معنوية 5%، بعبارة أخرى المتغير المستقل هنا (سياسات وممارسات الموارد البشرية) له أثر معنوي في المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية).

### 2-1- اختبار المعنوية الكلية

يتمثل هذا الاختبار بالتحقق من أن النموذج المقدر معنوي ككل باستعمال إحصائية فيشر على النحو التالي:

$$\begin{cases} H_0 : b_0 = b_1 = 0 \\ H_1 : b_0 \neq b_1 \neq 0 \end{cases}$$

بمقارنة قيمة *Fisher* المحسوبة مع القيمة الحرجة على النحو التالي:

$$F_{cal} = 13.65 > F_{tab} = 4.03$$

إحصائية فيشر المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية فيتم رفض فرض العدم، أي أنه يوجد أثر لسياسات وممارسات الموارد البشرية على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وعبارة أخرى هذا النموذج معنوي ككل.

### 3-1- معامل التحديد

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن معامل التحديد يساوي  $R^2=0,221450$ ، معناه أن المتغير المستقل في هذا النموذج (سياسات وممارسات الموارد البشرية) يفسر التغيرات في متغير التابع بنسبة 22%.

### 4-1- اختبار وجود مشاكل القياس في النموذج المقدر

سنقوم في مايلي باختبار وجود الارتباط الذاتي للأخطاء وعدم تجانس يباين الأخطاء.

#### 1-4-1- اختبار الارتباط الذاتي للأخطاء

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن إحصائية دوربين واتسون تساوي  $DW=1,927504$ ، وهي قيمة تقارب 2، ومنه يمكن القول إنه لا توجد مشكلة الارتباط الذاتي للأخطاء.

## 1-4-2- اختبار مشكلة عدم تجانس الأخطاء

نقوم في هذه الخطوة بدراسة وجود مشكلة عدم تجانس الأخطاء وذلك باستعمال اختبار ARCH وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

## الجدول رقم 3-44 : اختبار (ARCH)

ARCH Test:			
F-statistic	0.325985	Probability	0.570753
Obs*R-squared	0.337515	Probability	0.561267

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج Eviews

من خلال الجدول رقم ( ) يتبين أن قيمة الاحتمال لكل من إحصائية (  $F_{cal} = 0.32$  ) وإحصائية (  $LM = 0.33$  ) يزيد عن 0.05 في كلا الإحصائيتين وبالتالي نرفض وجود مشكلة عدم تجانس تباين الأخطاء.

## 1-5- تفسير نتائج التقدير

بما أن النموذج المقدر معنوي إحصائيا وقياسيا يمكن الاعتماد على نتائج التقدير وتفسيرها، حيث تتمثل معادلة النموذج في:

$$OBJ\_CI = -1.5448 + 0.4254DIM3_i + e_i$$

يُلاحظ أن قيمة المعامل الثابت تساوي  $\beta = -1,544847$  وهي قيمة سالبة يأخذها المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية) عندما يكون المبدأ الثالث من المتغير المستقل (سياسات وممارسات الموارد البشرية) معدوم، ويدل ذلك على المساهمة السلبية لغياب سياسات وممارسات الموارد البشرية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، حيث يتمثل انعدام سياسات وممارسات الموارد البشرية في غياب برامج لتوظيف الكفاءات على أساس موضوعي، عدم العدالة في تقييم العمال والترقية، غياب الشفافية والموضوعية في توزيع الأجور والمكافآت، وكذا غياب التحفيز، وحسب النموذج أعلاه تؤدي هذه الظروف إلى نتائج سلبية على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية يمكن تفسيرها بغياب الكفاءة والفعالية في إنجاز العمليات وزيادة التكاليف، تلف الأصول المادية والمساس بسمعة المؤسسة، كثرة الأخطاء في التقارير المالية وغير المالية، وعدم القدرة على التطابق مع القوانين والتنظيمات الداخلية والخارجية.

كما يُلاحظ أن قيمة معامل الانحدار تساوي  $\beta = 0,425457$ ، ويمكن تفسير ذلك بأن المتغير التابع يتغير بـ 0,4254% عندما يتغير المتغير المستقل بـ 1% في نفس الاتجاه مع ثبات العوامل الأخرى.

## 2- تحليل علاقة المتغير التابع بفلسفة الإدارة ونمط التشغيل

سنقوم فيما يلي بتقدير نموذج الانحدار البسيط بين فلسفة الإدارة ونمط التشغيل اتجاه التحسيس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

### 2-1- تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع والمبدأ الرابع من المتغير المستقل

من خلال علاقة الانحدار بين المتغير التابع الذي رُمز له بـ  $OBJ\_CI$  والمبدأ الرابع للمتغير المستقل المتمثل في فلسفة الإدارة ونمط التشغيل الذي رُمز له بـ  $DIM4$ ، وباستعمال برنامج *Eviews* يتم تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط ذو الصياغة الرياضية الآتية:

$$OBJ\_CI = \beta_0 + \beta_1 DIM4_i + e_i$$

يوضح الجدول الموالي تقدير معاملات النموذج  $\beta_0$  و  $\beta_1$ .

الجدول رقم 3-45 : نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع ( $OBJ\_CI$ ) والمبدأ الرابع من المتغير المستقل ( $DIM4$ )

Dependent Variable: OBJ_CI				
Method: Least Squares				
Date: 07/03/19 Time: 23:03				
Sample: 1 50				
Included observations: 50				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
DIM4	0.450702	0.120471	3.741155	0.0005
C	-1.655723	0.422178	-3.921860	0.0003
R-squared	0.225760	Mean dependent var		-0.128926
Adjusted R-squared	0.209630	S.D. dependent var		0.859658
S.E. of regression	0.764260	Akaike info criterion		2.339361
Sum squared resid	28.03648	Schwarz criterion		2.415842
Log likelihood	-56.48402	F-statistic		13.99624
Durbin-Watson stat	1.954207	Prob(F-statistic)		0.000489

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج *Eviews*

من خلال الجدول أعلاه تتمثل علاقة الانحدار الخطي البسيط الذي يعبر عن أثر المبدأ الرابع من المتغير المستقل ( $DIM4$ ) في المتغير التابع ( $OBJ\_CI$ ) فيما يلي:

$$OBJ\_CI = -1.6557 + 0.4507 DIM4_i + e_i$$

$$n = 50 \quad (-3.92) \quad (3.74)$$

$$R^2 = 22.57\% \quad (.) : t - statistic$$

## 1-2- اختبار المعنوية الفردية لمعاملات النموذج

فيما اختبار لمعنوية معاملي معادلة الانحدار الخطي البسيط.

### 2-1-2- اختبار المعنوية الفردية للثابت $\beta_0$

يتمثل هذا الاختبار في الفرضية الصفرية القائلة:

$$\begin{cases} H_0 : b_0 = 0 \\ H_1 : b_0 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 3.92 > t_{tab} = 1.67$$

ومنه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن  $\beta_0$  معنوي إحصائياً عند مستوى 5%.

### 2-1-2- اختبار المعنوية الفردية للمعامل $\beta_1$

نقوم باختبار الفرضية الصفرية التي مفادها:

$$\begin{cases} H_0 : b_1 = 0 \\ H_1 : b_1 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 3.74 > t_{tab} = 1.67$$

ومنه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي أن  $\beta_1$  معنوي إحصائياً عند مستوى معنوية 5%، بعبارة أخرى المتغير المستقل هنا (فلسفة الإدارة ونمط التشغيل) له أثر معنوي في المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية).

## 3-2- اختبار المعنوية الكلية

يتمثل هذا الاختبار بالتحقق من أن النموذج المقدر معنوي ككل باستعمال احصائية فيشر على

النحو التالي:

$$\begin{cases} H_0 : b_0 = b_1 = 0 \\ H_1 : b_0 \neq b_1 \neq 0 \end{cases}$$

بمقارنة قيمة  $Fisher$  المحسوبة مع القيمة المجدولة على النحو التالي:

$$F_{cal} = 13.99 > F_{tab} = 4.03$$

احصائية فيشر المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية فيتم رفض فرض العدم، أي أنه يوجد أثر لفلسفة الإدارة ونمط التشغيل في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وعبارة أخرى هذا النموذج معنوي ككل.

#### 4-2- معامل التحديد

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن معامل التحديد يساوي  $R^2=0,2257$ ، معناه أن المتغير المستقل في هذا النموذج (فلسفة الإدارة ونمط التشغيل) يفسر التغيرات في متغير التابع بنسبة 22,57%.

#### 5-2- اختبار وجود مشاكل القياس في النموذج المقدر

يقوم هذا الاختبار بالتحقق من عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي للأخطاء ومشكلة عدم تجانس تباين الأخطاء.

#### 1-5-2- اختبار الارتباط الذاتي للأخطاء

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن إحصائية دوربين واتسون تساوي  $DW=1,954207$ ، وهي قيمة تقارب 2، ومنه يمكن القول إنه لا وجود لمشكل الارتباط الذاتي للأخطاء.

#### 2-5-2- اختبار مشكلة عدم تجانس تباين الأخطاء

نقوم في هذه الخطوة بدراسة وجود مشكلة عدم تجانس الأخطاء وذلك باستعمال اختبار ARCH وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم 3- 46: اختبار (ARCH)

ARCH Test:			
F-statistic	0.221504	Probability	0.640073
Obs*R-squared	0.229847	Probability	0.631637

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج Eviews

من خلال الجدول رقم ( ) يتبين أن قيمة الاحتمال لكل من إحصائية ( $F_{cal} = 0.22$ ) وإحصائية ( $LM = 0.22$ ) يزيد عن 0.05 في كل الاحصائيتين وبالتالي نرفض وجود مشكلة عدم تجانس تباين الأخطاء.

#### 6-2- تفسير نتائج التقدير

بما أن النموذج المقدر معنوي إحصائيا وقياسيا يمكن الاعتماد على نتائج التقدير وتفسيرها، حيث تتمثل معادلة النموذج في:

$$OBJ\_CI = -1.6557 + 0.4507DIM4_i + e_i$$

يُلاحظ أن قيمة المعامل الثابت تساوي  $\beta = -1,6557$  وهي قيمة سالبة يأخذها المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية) عندما يكون المبدأ الرابع من المتغير المستقل (فلسفة الإدارة ونمط التشغيل) معدوم، ويدل ذلك على المساهمة السلبية لغياب فلسفة الإدارة ونمط التشغيل اتجاه التحسيس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، حيث يتمثل انعدام فلسفة الإدارة ونمط التشغيل أساساً في عدم توصيل القرارات المتخذة داخلياً إلى كل المستويات الوظيفية، غياب التشاور والتعاون مع الفاعلين الداخليين، عدم تحفيز العمال لإنجاز الأهداف الجماعية للمؤسسة، غياب الملاءمة في تصحيح الأخطاء، عدم توفر معايير أداء واضحة وموثقة لكل فرد، وغيرها...، وحسب النموذج أعلاه تؤدي هذه الظروف إلى نتائج سلبية على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية يمكن تفسيرها عدم إنجاز العمليات في الوقت المناسب، التأخير في إعداد الكشوف المالية وغيرها من التقارير، وعدم الاهتمام بالتطابق مع القوانين والتنظيمات الداخلية والخارجية.

كما يُلاحظ أن قيمة معامل الانحدار تساوي  $\beta = 0,4507$ ، ويمكن تفسير ذلك بأن المتغير التابع يتغير بـ 0,4507% عندما يتغير المتغير المستقل بـ 1% في نفس الاتجاه مع ثبات العوامل الأخرى.

#### المطلب الثالث: علاقة المتغير التابع مع الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية ومع بيئة الرقابة

سنقوم في هذا المطلب بتقديم نموذج الانحدار الخطي البسيط الذي يقيس أثر الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تقدير نموذج الانحدار المتعدد الذي يأخذ بنبذ الرقابة الداخلية كلها في التقدير.

#### 1- تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع والمبدأ الخامس من المتغير المستقل

من خلال علاقة الانحدار بين المتغير التابع الذي تم الحصول عليه من خلال التحليل العاملي والذي رُمز له بـ  $OBJ\_CI$  والمبدأ الخامس للمتغير المستقل (الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة) الذي رُمز له بـ  $DIM5$ ، وباستعمال نفس البرنامج ( $Eviews$ ) تم الحصول على نموذج الانحدار الخطي البسيط الذي يوضح الجدول الموالي، حيث يعطي هذا الجدول تقدير معاملات النموذج الممثلة للعلاقة الآتية:

$$OBJ\_CI = \beta_0 + \beta_1 DIM5_i + e_i$$

الجدول رقم 3-47: نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير التابع ( $OBJ\_CI$ ) والمبدأ الخامس من المتغير المستقل ( $DIM5$ )

Dependent Variable: OBJ_CI				
Method: Least Squares				
Date: 07/03/19 Time: 23:04				
Sample: 1 50				
Included observations: 50				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
DIM5	0.312386	0.134653	2.319938	0.0246
C	-1.246332	0.495537	-2.515115	0.0153
R-squared	0.100822	Mean dependent var	-0.128926	
Adjusted R-squared	0.082090	S.D. dependent var	0.859658	
S.E. of regression	0.823618	Akaike info criterion	2.488959	
Sum squared resid	32.56065	Schwarz criterion	2.565440	
Log likelihood	-60.22397	F-statistic	5.382114	
Durbin-Watson stat	1.922956	Prob(F-statistic)	0.024643	

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج *Eviews*

من خلال الجدول أعلاه يتمثل النموذج الذي يعبر عن أثر المبدأ الخامس من المتغير المستقل ( $DIM5$ ) في المتغير التابع ( $OBJ\_CI$ ) فيما يلي:

$$OBJ\_CI = -1.2463 + 0.3123DIM5_i + e_i$$

$$n = 50 \quad (-2.51) \quad (2.31)$$

$$R^2 = 10.08\% \quad (.): t - statistic$$

### 1-1-1 اختبار المعنوية الفردية لمعاملات النموذج

سوف يتم فيما يلي اختبار المعنوية الفردية لمعاملات النموذج.

#### 1-1-1-1 اختبار المعنوية الفردية للثابت $\beta_0$

يتمثل هذا الاختبار في الفرضية الصفرية القائلة:

$$\begin{cases} H_0 : b_0 = 0 \\ H_1 : b_0 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 2.51 > t_{tab} = 1.67$$

ومنه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن  $\beta_0$  معنوي إحصائياً عند مستوى 5%.

### 1-2-1- اختبار المعنوية الفردية للمعامل $\beta_1$

نقوم باختبار الفرضية الصفرية التي مفادها:

$$\begin{cases} H_0 : b_1 = 0 \\ H_1 : b_1 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 2.31 > t_{tab} = 1.67$$

ومنه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي أن  $\beta_1$  معنوي إحصائياً عند مستوى معنوية 5%، بعبارة أخرى المتغير المستقل (الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة) له أثر معنوي في المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية).

### 2-1- اختبار المعنوية الكلية

يتمثل هذا الاختبار بالتحقق من أن النموذج المقدر معنوي ككل باستعمال إحصائية فيشر على النحو التالي:

$$\begin{cases} H_0 : b_0 = b_1 = 0 \\ H_1 : b_0 \neq b_1 \neq 0 \end{cases}$$

بمقارنة قيمة *Fisher* المحسوبة مع القيمة المجدولة على النحو التالي:

$$F_{cal} = 5.38 > F_{tab} = 4.03$$

إحصائية فيشر المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية فيتم رفض فرض العدم، أي أنه يوجد أثر للبعد الخامس من المتغير المستقل على المتغير التابع، وبعبارة أخرى النموذج معنوي ككل.

### 3-1- معامل التحديد

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن معامل التحديد  $R^2 = 0,1008$ ، معناه أن المتغير المستقل في هذا النموذج (الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة) يفسر التغيرات في متغير التابع بنسبة 10%، وتبقى نسبة 90% غير مفسرة وتوجد عوامل أخرى غير مدرجة في هذا النموذج تفسرها.

### 5-1- اختبار وجود مشاكل القياس في النموذج المقدر

تتمثل مشكلات القياس في الارتباط الذاتي للأخطاء وعدم تجانس تباين الأخطاء

### 1-5-1- اختبار الارتباط الذاتي للأخطاء

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن إحصائية دوربين واتسون تساوي  $DW=1,9229$ ، وهي قيمة تقارب 2، وعليه يمكن القول إنه لا وجود لارتباط ذاتي للأخطاء.

### 1-5-2- اختبار مشكلة عدم تجانس الأخطاء

نقوم في هذه الخطوة بدراسة وجود مشكلة عدم تجانس الأخطاء وذلك باستعمال اختبار ARCH وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 3-48: اختبار (ARCH)

ARCH Test:			
F-statistic	0.513153	Probability	0.477322
Obs*R-squared	0.529211	Probability	0.466939

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج Eviews

من خلال الجدول رقم ( ) يتبين أن قيمة الاحتمال لكل من إحصائية ( $F_{cal} = 0.51$ ) وإحصائية ( $LM = 0.52$ ) يزيد عن 0.05 في كل الاحصائيتين وبالتالي نرفض وجود مشكلة عدم تجانس تباين الأخطاء.

### 1-6- تفسير نتائج التقدير

بما أن النموذج المقدر معنوي إحصائيا وقياسيا يمكن الاعتماد على نتائج التقدير وتفسيرها. حيث تتمثل معادلة النموذج في:

$$OBJ\_CI = -1.2463 + 0.3123DIM5_i + e_i$$

يُلاحظ أن قيمة المعامل الثابت تساوي  $\beta = -1,2463$  وهي قيمة سالبة يأخذها المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية) عندما يكون المبدأ الخامس من المتغير المستقل (الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة) معدوم، ويمكن تفسير ذلك واقعا بعدم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية عند غياب الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة، بل بالحصول على نتائج سلبية على مستوى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية عند غياب هذا المتغير المستقل، ويمكن تتمثل تداعيات غياب هذا المبدأ من المتغير المستقل في التواطؤ واختلاس الأصول، اختراق المبادئ المحاسبية والتورط في التزوير والغش في القوائم المالية، فقدان الثقة لدى الزبائن والموردين والبنوك وباقي الأطراف ذات

العلاقة، بالإضافة إلى مخالفة القوانين الاقتصادية وقوانين المنافسة الشريفة والتحايل على التشريع الجبائي.

كما يُلاحظ أن قيمة معامل الانحدار تساوي  $\beta_1=0,3123$ ، ويمكن تفسير ذلك بأن المتغير التابع يتغير بـ 0,3123% عندما يتغير المتغير المستقل بـ 1% في نفس الاتجاه.

## 2- تحليل علاقة المتغير التابع بالمبادئ الخمسة للمتغير المستقل

سيتم في هذا الجزء تقدير نموذج الانحدار الخطي المتعدد بين المتغير التابع والمبادئ الخمسة للمتغير المستقل.

### 1-2- تقدير نموذج الانحدار الخطي المتعدد بين المتغير التابع والأبعاد الخمسة للمتغير المستقل

من خلال علاقة الانحدار الخطي المتعدد بين المتغير التابع الذي رُمز له بـ  $OBJ\_CI$  والمبادئ الخمسة للمتغير المستقل المتمثلة في:

- استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم التشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية، الذي رُمز له بالرمز  $DIM1$ .

- قيام الإدارة، تحت إشراف مجلس الإدارة، بنفويض السلطات ومجالات المسؤولية، الذي رُمز له بالرمز  $DIM2$ .

- قيام المؤسسة باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة، الذي رُمز له بالرمز  $DIM3$ .

- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل اتجاه التحسيس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية، الذي رُمز له بالرمز  $DIM4$ .

- الالتزام بالنزاهة والقيم الاخلاقية مع الاطراف ذات العلاقة، الذي رُمز له بالرمز  $DIM5$ .

وباستعمال برنامج *Eviews* يتم الحصول على نموذج الانحدار الخطي المتعدد ذو الصياغة الرياضية الآتية:

$$OBJ\_CI = \beta_0 + \beta_1 DIM1_i + \beta_2 DIM2_i + \beta_3 DIM3_i + \beta_4 DIM4_i + \beta_5 DIM5_i + e_i$$

يوضح الجدول الموالي تقدير معاملات النموذج  $\beta_0, \beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$  و  $e_i$ .

الجدول رقم 3-49 : نتائج تقدير النموذج الملائم والمحدد للمتغيرات المفسرة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية (OBJ\_CI)

Dependent Variable: OBJ_CI				
Method: Least Squares				
Date: 07/03/19 Time: 23:06				
Sample: 1 50				
Included observations: 50				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
DIM1	0.287559	0.132045	2.177742	0.0345
DIM2	0.583336	0.132374	4.406729	0.0001
C	-3.402752	0.368044	-9.245492	0.0000
R-squared	0.637819	Mean dependent var	-0.128926	
Adjusted R-squared	0.622407	S.D. dependent var	0.859658	
S.E. of regression	0.528248	Akaike info criterion	1.619623	
Sum squared resid	13.11517	Schwarz criterion	1.734345	
Log likelihood	-37.49058	F-statistic	41.38461	
Durbin-Watson stat	1.840579	Prob(F-statistic)	0.000000	

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج *Eviews*

من خلال الجدول أعلاه يمكن صياغة النموذج الذي يعبر عن أثر المتغير المستقل في المتغير

التابع (OBJ\_CI) كما يلي:

$$OBJ\_CI = -3.4027 + 0.2875DIM1_i + 0.5833DIM2_i + e_i$$

$$n = 50 \quad (-9.24) \quad (2.17) \quad (4.40)$$

$$R^2 = 63.78\% \quad (.) : t - statistic$$

حيث  $e_i$  هي بواقي التقدير،  $\beta_0 = -3,4027$ ،  $\beta_1 = 0,2875$  و  $\beta_2 = 0,5833$

### 1-2- اختبار المعنوية الفردية لمعاملات النموذج

سنقوم فيما يلي باختبار المعنوية الفردية لمعاملات النموذج المقدر.

#### 1-1-2- اختبار المعنوية الفردية للثابت $\beta_0$

يتمثل هذا الاختبار في الفرضية الصفرية القائلة:

$$\begin{cases} H_0 : b_0 = 0 \\ H_1 : b_0 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 9.24 > t_{tab} = 1.67$$

ومنه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أن  $\beta$  معنوي إحصائياً عند مستوى 5%.

### 2-1-2- اختبار المعنوية الفردية للمعامل $\beta_1$

نقوم باختبار الفرضية الصفرية التي مفادها:

$$\begin{cases} H_0 : b_1 = 0 \\ H_1 : b_1 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 2.17 > t_{tab} = 1.67$$

ومنه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي أن  $\beta_1$  معنوي إحصائياً عند مستوى معنوية 5%، بعبارة أخرى المبدأ الأول من المتغير المستقل (استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم التشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية) له أثر معنوي في المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية).

### 2-1-3- اختبار المعنوية الفردية للمعامل $\beta_2$

نقوم باختبار الفرضية الصفرية التي مفادها:

$$\begin{cases} H_0 : b_2 = 0 \\ H_1 : b_2 \neq 0 \end{cases}$$

$$t_{cal} = 4.40 > t_{tab} = 1.67$$

ومنه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي أن  $\beta_2$  معنوي إحصائياً عند مستوى معنوية 5%، بعبارة أخرى المبدأ الثاني من المتغير المستقل (تفويض السلطات ومجالات المسؤولية) له أثر معنوي في المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية).

### 2-2- اختبار المعنوية الكلية للنموذج

يتمثل هذا الاختبار بالتحقق من أن النموذج المقدر معنوي ككل باستعمال احصائية فيشر على

النحو التالي:

$$\begin{cases} H_0 : b_0 = b_1 = b_2 = 0 \\ H_1 : b_0 \neq b_1 \neq b_2 \neq 0 \end{cases}$$

بمقارنة قيمة Fisher المحسوبة مع القيمة المجدولة على النحو التالي:

$$F_{cal} = 41.38 > F_{tab} = 3.18$$

احصائية فيشر المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية فيتم رفض فرض العدم، أي أنه يوجد أثر للمبدأ الأول والمبدأ الثاني من المستقل (بيئة الرقابة) في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وبعبارة أخرى هذا النموذج معنوي ككل.

### 2-3- معامل التحديد

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن معامل التحديد يساوي  $R^2=0,6378$ ، معناه أن المبدأ الأول والثاني من مبادئ بيئة الرقابة تفسر التغيرات في المتغير التابع بنسبة 63%.

### 2-4- اختبار وجود مشاكل القياس في النموذج المقدر

فيما عرض لاختبار مشكلتي الارتباط الذاتي للأخطاء وعدم تجانس التباين الأحادي.

#### 2-4-1- اختبار الارتباط الذاتي للأخطاء

من خلال الجدول أعلاه، يُلاحظ أن إحصائية دوربين واتسون تساوي  $DW=1,840579$ ، وهي قيمة تقارب 2، ومنه يمكن القول إنه لا توجد مشكلة الارتباط الذاتي للأخطاء.

#### 2-4-2- اختبار مشكلة عدم تجانس الأخطاء

نقوم في هذه الخطوة بدراسة وجود مشكلة عدم تجانس الأخطاء وذلك باستعمال اختبار ARCH وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

### الجدول رقم 3-50 : اختبار (ARCH)

ARCH Test:			
F-statistic	0.697425	Probability	0.407875
Obs*R-squared	0.716471	Probability	0.397304

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج Eviews

من خلال الجدول رقم ( ) يتبين أن قيمة الاحتمال لكل من إحصائية (  $F_{cal} = 0.69$  ) وإحصائية (  $LM = 0.71$  ) يزيد عن 0.05 في كل الاحصائيتين وبالتالي نرفض وجود مشكلة عدم تجانس تباين الأخطاء.

### 2-5- تفسير نتائج التقدير

بما أن النموذج المقدر معنوي إحصائيا وقياسيا يمكن الاعتماد على نتائج التقدير وتفسيرها، حيث تتمثل معادلة النموذج في:

$$OBJ\_CI = -3.4027 + 0.2875DIM1_i + 0.5833DIM2_i + e_i$$

يُلاحظ أن قيمة المعامل الثابت تساوي  $\beta_0 = -3,4027$  وهي قيمة سالبة يأخذها المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية) عندما تكون مبادئ المتغير المستقل (استقلالية مجلس الإدارة وتفويض السلطات ومجالات المسؤولية) معدومة، ويدل ذلك على المساهمة السلبية لغياب هذين المبدأين من مبادئ بيئة رقابة ملائمة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، حيث يقتضي انعدام هذه المبادئ عدم استقلالية مجلس الإدارة وعدم حرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية وعدم قيام الإدارة بتفويض السلطات ومجالات المسؤولية بالشكل اللازم. وحسب قيمة المعامل الثابت  $\beta_0$ ، تؤدي هذه الظروف إلى نتائج سلبية على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، تكمن تداعياتها في اللاكفاءة واللافعالية عند إنجاز العمليات وعدم حماية الأصول، لاموثوقية الإبلاغ المالي وغير المالي الداخلي والخارجي، وعدم التطابق مع القوانين والتنظيمات الداخلية والخارجية.

كما يُلاحظ أن قيمة المعامل الأول للانحدار تساوي  $\beta_1 = 0,2875$ ، وقيمة المعامل الثاني للانحدار تساوي  $\beta_2 = 0,5833$  ويمكن تفسير ذلك بأن المتغير التابع يتغير بنسبة 0,2875% وبنسبة 0,5833% عندما يتغير المبدأ الأول والثاني من المتغير المستقل بـ 1% في نفس الاتجاه مع ثبات العوامل الأخرى.

#### المطلب الرابع: تحليل الفروق في المتغيرين المستقل والتابع الناتجة عن متغيرات ديمغرافية

من أجل اختبار مدى تبعية إجابات عينة الدراسة عن أسئلة الاستبيان إلى متغيرات ديمغرافية، سنقوم باختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متغير بيئة الرقابة تعزى لمتغير ملكية رأسمال المؤسسات المدروسة ولمتغير الشكل القانوني، كما سنقوم باختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية تعزى لمتغيري ملكية رأس المال والشكل القانوني للمؤسسات المدروسة.

#### 1- اختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية في بيئة الرقابة تعزى لملكية رأسمال مؤسسات العينة

سنعالج فيما يلي إحصائيات وصفية تتعلق بإجابات أفراد العينة عن متغير بيئة الرقابة في كل نوع المؤسسات المدروسة (عمومية، خاصة ومختلطة)، ثم سنقوم برسم هذه البيانات، وبعدها نقوم بعرض اختبار التباين الأحادي One way ANOVA الذي يختبر وجود فروق أم لا.

#### 1-1- التحليل الوصفي

سوف نقوم بدراسة المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن المتغير المستقل في كل من المؤسسات الخاصة، العمومية والمختلطة. وفيما يلي الإحصائيات الوصفية.

الجدول رقم 3-51 : الإحصائيات الوصفية لبيئة الرقابة حسب ملكية رأس المال

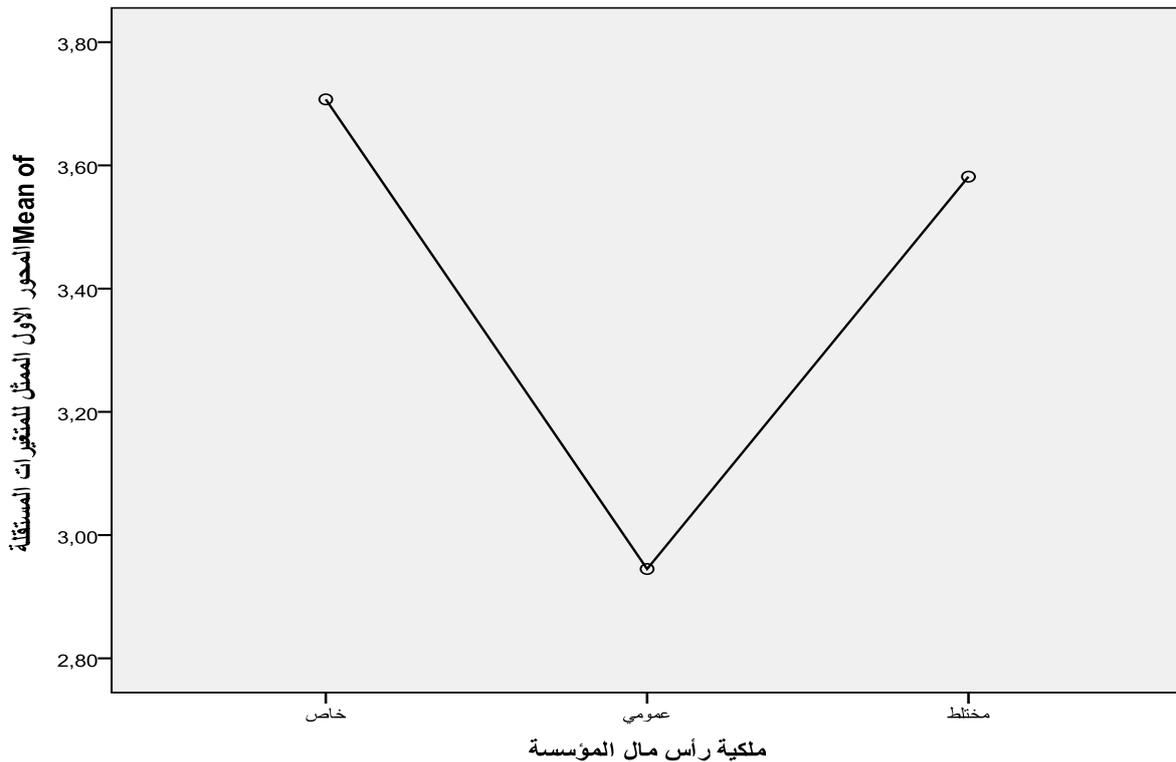
المتغير المستقل	ملكية رأس مال المؤسسة	عدد المؤسسات	المتوسط الحسابي Mean
بيئة الرقابة	خاص	32	3,7072
	عمومي	9	2,9450
	مختلط	9	3,5817

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج SPSS

يُلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أعلى قيمة متوسطات هذا المحور (بيئة الرقابة) كانت في المؤسسات ذات رأس المال الخاص، لكن لا نعلم هل هذا الفرق ذو دلالة إحصائية أم لا. فيما يلي التمثيل البياني لمتوسطات الاجابات حول المتغير المستقل تبعا لملكية رأسمال مؤسسات العينة.

الشكل رقم 3-6: التمثيل البياني لمتوسطات الاجابات حول المتغير المستقل تبعا لملكية رأسمال

الشركة



المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج SPSS

يوضح الشكل أعلاه أن مؤسسات العينة ذات رأس المال الخاص لها أعلى متوسط في متغير بيئة الرقابة (3,7072)، ثم تأتي بعدها المؤسسات ذات رأس المال المختلط بمتوسط 3,5817، لتأتي في الأخير المؤسسات ذات رأس المال العمومي بأقل متوسط (2,9450).

### 2-1- اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Anova

تتمثل الفرضية الصفرية لهذا الاختبار في أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة على المتغير المستقل (بيئة الرقابة) تبعا لمتغير ملكية رأسمال الشركة، أي أن  $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = 0$ ، ضد الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية في بيئة الرقابة تعزى لمتغير ملكية رأس مال الشركة أي  $H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \neq 0$ . يوضح الجدول الموالي اختبار تحليل التباين الأحادي.

الجدول رقم 3-52 : اختبار تحليل التباين الأحادي للمتغير المستقل تبعا لمتغير رأسمال المؤسسة

المحور الأول	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية Sig
بيئة الرقابة	بين المجموعات	4,094	2	2,047	4,250	0,020
	داخل المجموعات	22,640	47	0,482		
	المجموع	26,734	49			

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج SPSS

تشير المعطيات الإحصائية من خلال الجدول أعلاه، أن مستوى المعنوية يساوي 0,02 وهي أقل من 0,05، وعليه يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في "بيئة الرقابة" تعزى لمتغير "ملكية رأسمال المؤسسات المدروسة".

### 2- اختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية في المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية) تعزى لملكية رأس مال المؤسسة

سيتم فيما يلي تحليل وصفي للبيانات المحصل عليها، ثم تحليل التباين الأحادي.

### 1-2- التحليل الوصفي

سوف نقوم بدراسة المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن المتغير التابع في كل من المؤسسات الخاصة، العمومية والمختلطة. وفيما يلي الإحصائيات الوصفية.

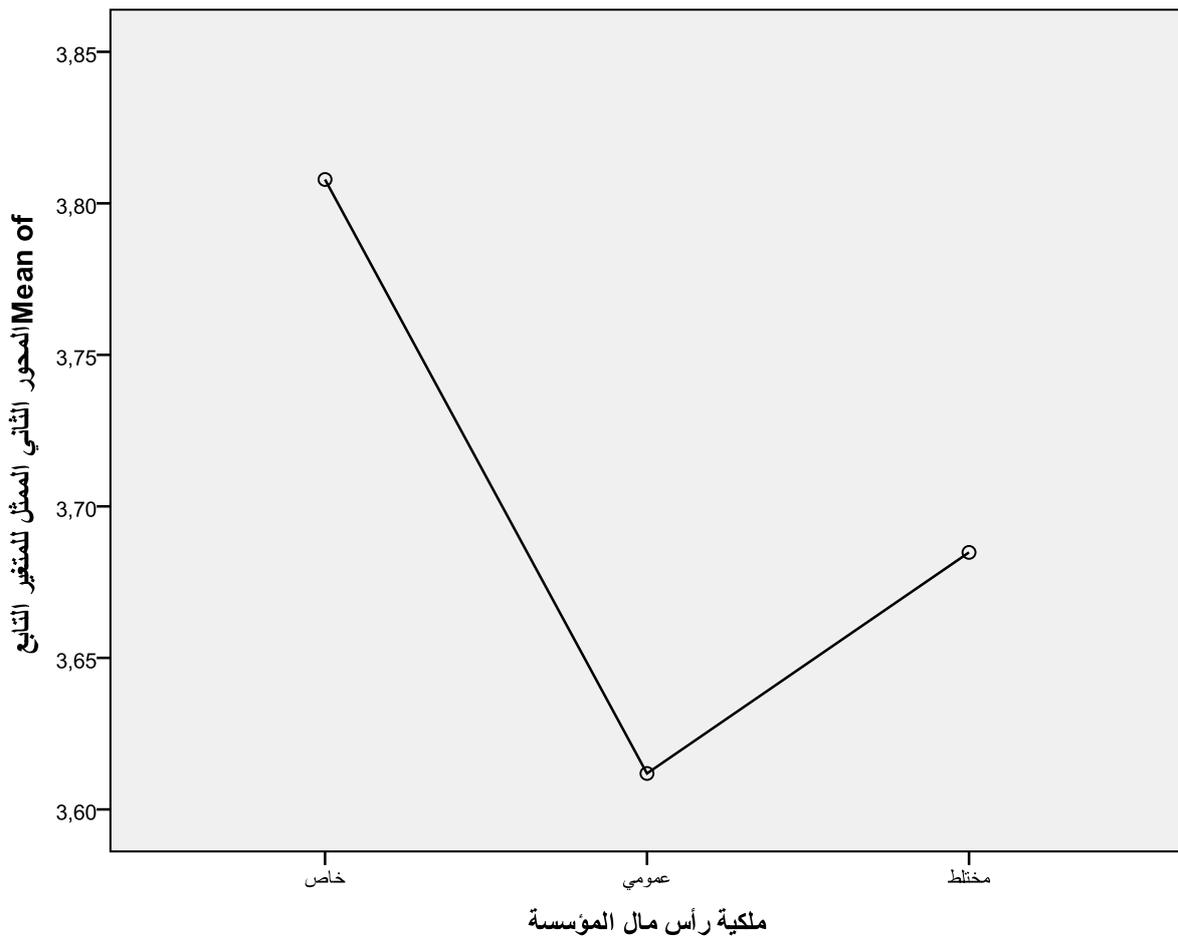
الجدول رقم 3-53 : الإحصائيات الوصفية لأهداف الرقابة الداخلية حسب ملكية رأس المال

المتغير المستقل	ملكية رأس مال المؤسسة	عدد المؤسسات	المتوسط الحسابي Mean
بيئة الرقابة	خاص	32	3,8079
	عمومي	9	3,6119
	مختلط	9	3,6848

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج SPSS

يُلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أعلى قيمة لمتوسطات هذا المتغير كانت في المؤسسات ذات رأس المال الخاص. فيما يلي التمثيل البياني لمتوسطات الاجابات حول المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية) تبعا لملكية رأسمال مؤسسات العينة.

الشكل رقم 3-7 : التمثيل البياني لمتوسطات الاجابات حول المتغير التابع تبعا لملكية رأسمال الشركة



المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج SPSS

يوضح الشكل أعلاه أن مؤسسات العينة ذات رأس المال الخاص لها أعلى متوسط في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بقيمة (3,8079)، ثم تأتي بعدها المؤسسات ذات رأس المال المختلط (3,6848)، لتأتي في الأخير المؤسسات ذات رأس المال العمومي بأقل متوسط (3,6119).

## 2-2- اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Anova

تتمثل الفرضية الصفرية لهذا الاختبار في أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة حول المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية) تبعاً لمتغير ملكية رأسمال الشركة، أي أن  $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = 0$ ، ضد الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية تعزى لمتغير ملكية رأس مال الشركة أي  $H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \neq 0$ . يوضح الجدول الموالي اختبار تحليل التباين الأحادي.

الجدول رقم 3- 54 : اختبار تحليل التباين الأحادي للمتغير التابع تبعاً لمتغير ملكية رأسمال المؤسسة

المحور الثاني	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية Sig
تحقيق أهداف الرقابة الداخلية	بين المجموعات	0,317	2	0,159	0,515	0,601
	داخل المجموعات	14,481	47	0,308		
	المجموع	14,799	49			

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج SPSS

تشير المعطيات الإحصائية من خلال الجدول أعلاه، أن مستوى المعنوية يساوي  $Sig=0,6$  وهو أكبر من  $0,05$ ، وعليه يتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في "تحقيق أهداف الرقابة الداخلية" تعزى لمتغير "ملكية رأسمال مؤسسات العينة".

## 3- الفروق في المتغير المستقل والمتغير التابع الناتجة عن متغير الشكل القانوني

سيكون في هذا الاختبار متغير الشكل القانوني هو العامل الذي تقارن به إجابات أفراد عينة الدراسة، وسنقوم فيما يلي بعرض وصفي لهذه البيانات ثم باختبار تحليل التباين الأحادي.

### 3-1- اختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المتغير المستقل تعزى للشكل القانوني

فيما يلي تحليل وصفي لإجابات أفراد العينة عن بيئة الرقابة مصنفة حسب الشكل القانوني لمؤسسات العينة.

### 3-1-1- التحليل الوصفي

سوف نقوم بدراسة المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن المتغير المستقل في كل من المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة، المؤسسات ذات الأسهم و المؤسسات الفردية ذات المسؤولية المحدودة، وفيما يلي الإحصائيات الوصفية.

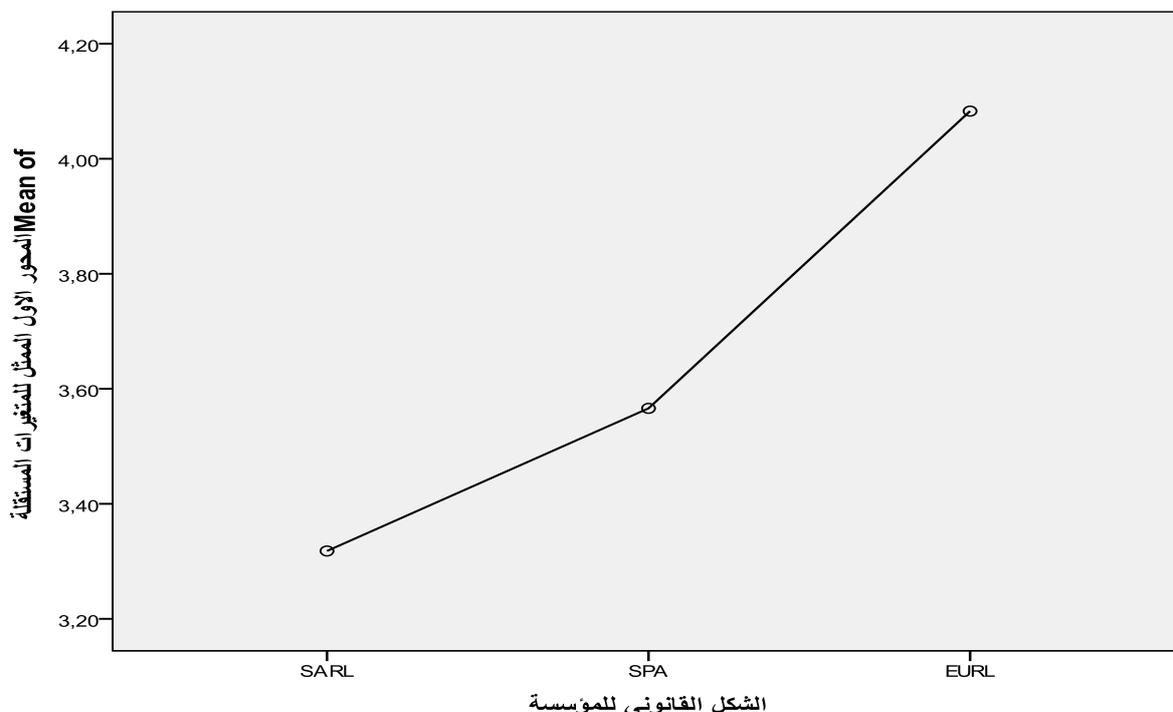
**الجدول رقم 3-55: الإحصائيات الوصفية لبيئة الرقابة حسب الشكل القانوني للمؤسسات**

المتغير المستقل	الشكل القانوني	عدد المؤسسات	المتوسط الحسابي Mean
بيئة الرقابة	SARL	32	3,3180
	SPA	9	3,5660
	EURL	9	4,0829

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج SPSS

يُلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أعلى قيمة لمتوسطات هذا المحور الأول (بيئة الرقابة) كانت في المؤسسات الفردية ذات المسؤولية المحدودة (EURL)، لكن لا نعلم هل هذا الفرق ذو دلالة إحصائية أم لا. فيما يلي التمثيل البياني لمتوسطات الاجابات حول المتغير المستقل تبعا للشكل القانوني لمؤسسات العينة.

**الشكل رقم 3-8: التمثيل البياني لمتوسطات الاجابات حول المتغير المستقل تبعا للشكل القانوني لمؤسسات العينة**



المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج SPSS

يوضح الشكل أعلاه أن المؤسسات الفردية ذات المسؤولية المحدودة (EURL) المدروسة لها أعلى تقييم في بيئة لرقابة (4,0829)، ثم تأتي بعدها المؤسسات ذات الأسهم (SPA) بمتوسط 3,5660، لتأتي في الأخير المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) بأقل متوسط (3,3180).

### 3-1-2- اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Anova

تتمثل الفرضية الصفرية لهذا الاختبار في أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة حول المتغير المستقل (بيئة الرقابة) تبعا لمتغير الشكل القانوني للمؤسسة، أي أن  $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = 0$ ، ضد الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية في بيئة الرقابة تعزى لمتغير الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة أي  $H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \neq 0$ . يوضح الجدول الموالي اختبار تحليل التباين الأحادي.

الجدول رقم 3-56 : اختبار تحليل التباين الأحادي للمتغير المستقل تبعا لمتغير الشكل القانوني للمؤسسة

المحور الأول	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية Sig
بيئة الرقابة	بين المجموعات	1,399	2	0,700	1,298	0,283
	داخل المجموعات	25,334	47	0,539		
	المجموع	26,734	49			

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، مستوى المعنوية يساوي 0,283 وهي أكبر من 0,05، وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في "بيئة الرقابة" تعزى لمتغير "الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة".

### 4- اختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية في المتغير التابع تبعا للشكل القانوني

فيما يلي تحليل وصفي لإجابات أفراد العينة عن المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية) حسب الشكل القانوني للمؤسسة التي ينتمون إليها، ثم اختبار تحليل التباين الأحادي.

#### 4-1- التحليل الوصفي

سوف نقوم بدراسة المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن المتغير التابع في كل من المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة، المؤسسات ذات الأسهم و المؤسسات الفردية ذات المسؤولية المحدودة، وفيما يلي الإحصائيات الوصفية.

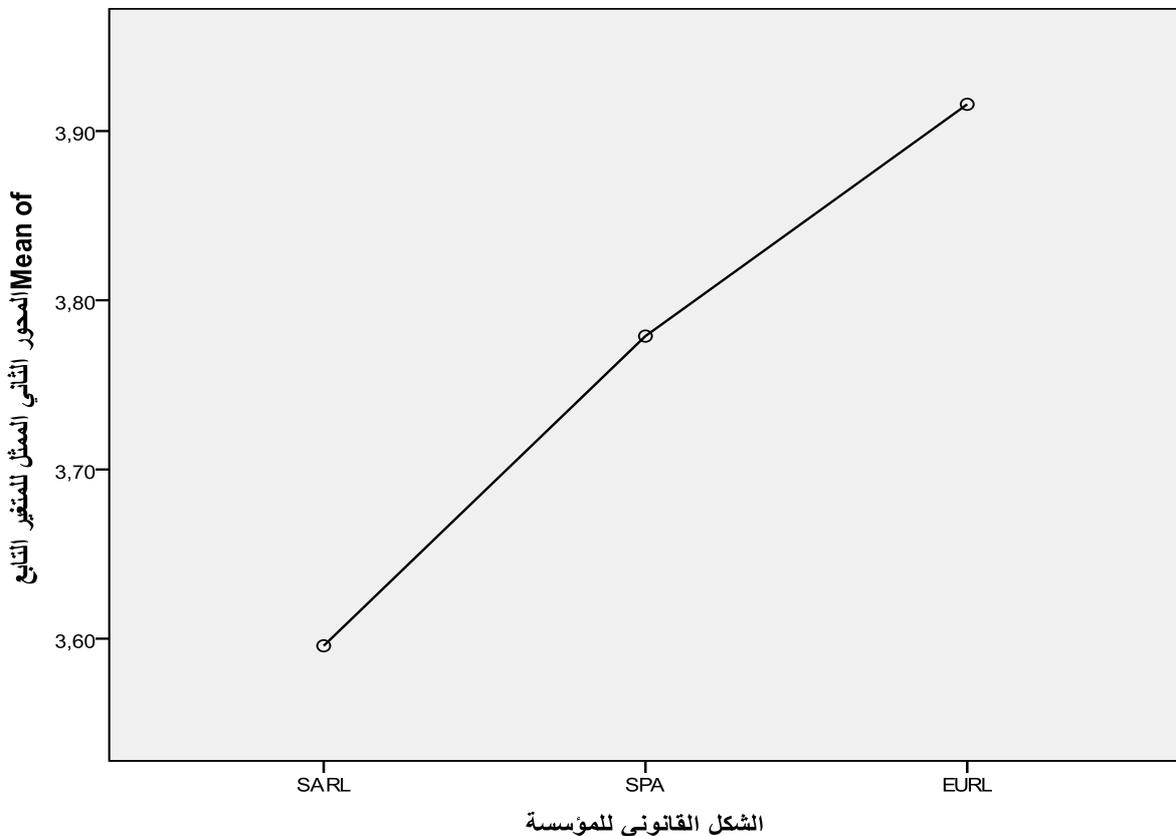
الجدول رقم 3-57 : الإحصائيات الوصفية لأهداف الرقابة الداخلية حسب الشكل القانوني للمؤسسات

المتغير المستقل	الشكل القانوني	عدد المؤسسات	المتوسط الحسابي Mean
بيئة الرقابة	SARL	32	3,5958
	SPA	9	3,7788
	EURL	9	3,9158

المصدر: تم إعداده باستعمال برنامج SPSS

يُلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أعلى قيمة المتوسطات لمتغير تحقيق أهداف الرقابة الداخلية كانت في المؤسسات الفردية ذات المسؤولية المحدودة. فيما يلي التمثيل البياني لمتوسطات الاجابات حول المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية) تبعا للشكل القانوني.

الشكل رقم 3-9 : التمثيل البياني لمتوسطات الاجابات حول المتغير التابع تبعا للشكل القانوني للمؤسسات المدروسة



المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج SPSS

يوضح الشكل أعلاه أن المؤسسات الفردية ذات المسؤولية المحدودة (EURL) المدروسة لها أعلى تقييم في بيئة لرقابة (3,9158)، ثم تأتي بعدها المؤسسات ذات الأسهم (SPA) بمتوسط 3,7788، لتأتي في الأخير المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) بأقل متوسط (3,5958).

#### 2-4- اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Anova

تتمثل الفرضية الصفرية لهذا الاختبار في أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة حول المتغير التابع (تحقيق أهداف الرقابة الداخلية) تبعا لمتغير الشكل القانوني، أي أن  $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = 0$ ، ضد الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية تعزى لمتغير الشكل القانوني أي  $H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \neq 0$ . يوضح الجدول الموالي اختبار تحليل التباين الأحادي.

الجدول رقم 3-58 : اختبار تحليل التباين الأحادي للمتغير التابع تبعا لمتغير الشكل القانوني

المحور الثاني	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية Sig
أهداف الرقابة الداخلية	بين المجموعات	0,351	2	0,176	0,571	0,569
	داخل المجموعات	14,448	47	0,307		
	المجموع	14,799	49			

المصدر: من إعداد الطالب باستعمال برنامج SPSS

تشير المعطيات الإحصائية من خلال الجدول أعلاه، أن مستوى المعنوية يساوي  $Sig=0,569$  وهي أكبر من 0,05، وعليه يتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في "تحقيق أهداف الرقابة الداخلية" تعزى لمتغير "الشكل القانوني لمؤسسات العينة".

### خلاصة الفصل الثالث

من خلال الفصل الثالث، تمت المعالجة الميدانية لبحثنا، والتي تمثلت في دراسة تأثير بيئة الرقابة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية في عينة من المؤسسات الجزائرية. تم تناول في هذا الفصل أربعة مباحث، تعلق المبحث الأول لتقديم أداة جمع البيانات ونموذج الدراية المقترح ومن خلاله توم توضيح النموذج المراد التأكد من صحته على عينة المؤسسات المدروسة، كما تم توضيح أداة الدراسة ومختلف أجزائها، أما المبحث الثاني فقد عالج مشكلة الاتساق الداخلي لأبعاد ومحاور الاستبيان للتحقق أن كل جزء منها له أهمية في تكوين الاستبيان وقد كانت جل أسئلة وأبعاد الاستبيان متنسقة مع بعضها داخليا، وأما المبحث الثالث فقد تم من خلاله اختبار درجة وجود أو عدم وجود الأبعاد المكونة للاستبيان والمحاور بمؤسسات العينة، فتم استنتاج من خلال اختبار T كل فرضيات الوجود قبلت لكل الأبعاد والمحاور، أما المبحث الرابع والأخير فقد تم من خلاله معالجة نموذج الدراسة، وذلك بدراسة تأثير الأبعاد أو المبادئ الخمسة لبيئة الرقابة التي تشكل المتغير المستقل في المتغير التابع الذي تم قياسه بالعامل الأساسي لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

من خلال الدراسة الميدانية، تم استنتاج مجموعة من النتائج أهمها أن كل نماذج الانحدار المقدره بين مبادئ بيئة الرقابة وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية هي معنوية، مما يدل على أن مبادئ الرقابة الداخلية لها تأثير معنوي في تحقيق هذه الأهداف وأن تغير درجات ترسخ هذه المبادئ بمؤسسات العينة يعطي نتائج مختلفة على مستوى تحقيق الأهداف، كما أن المعامل الثابت في كل نموذج كان سالبا، مما يدل على أنه 'إذا كانت قيمة المبدأ تساوي الصفر سوف تظهر نتائج سلبية على مستوى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية'. تم استنتاج كذلك من خلال المبحث الثالث من هذا الفصل إلى أن المبادئ التي كانت لها نسبة تفسير عالية للمتغير التابع هي فلسفة الإدارة ونمط التشغيل واستقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التوالي، أين كان معامل التحديد مرتفع، أما المبادئ الأخرى فلم تتجاوز نسبة تفسيرها 22 بالمئة، وهذا ما يبرر عدم ظهورها في نموذج الانحدار المتعدد الذي ظهرت فيه فقط المبادئ ذات نسبة التفسير العالية في النماذج البسيطة. كما تم استنتاج أن بيئة الرقابة لها فروق تعزى لملكية رأس المال لها دور في درجة بمؤسسات العينة وليس لها فروق تعزى للشكل القانوني لهذه المؤسسات، كما أن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية ليس لها فروق دالة إحصائية تعزى إلى ملكية رأس المال ولا فروق تعزى للشكل القانوني لمؤسسات العينة.

خاتمة

### خاتمة

عالجت هذه الدراسة تأثير بيئة الرقابة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية في عينة من المؤسسات الجزائرية، حيث كانت الإشكالية المطروحة هي: ما مدى تأثير مبادئ بيئة الرقابة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لدى عينة من المؤسسات الجزائرية؟ كان المتغير المستقل هو بيئة الرقابة مجسدة في مبادئها الخمسة التي نصت عليها مرجعية لجنة المنظمات الراعية، وكان المتغير التابع هو تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية الذي تم قياسه بالمحاكاة مع تحقيق أهداف الرقابة الداخلية الثلاثة، والتمتية في الأهداف العملية، أهداف الإبلاغ وأهداف التطابق.

تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في هذه الدراسة، حيث تم وصف وتحليل متغيرات الدراسة في الفصل الأول والثاني. فقد تناول الفصل الأول الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية، وقد تم التعرف من خلاله إلى على أهم المرجعيات الدولية في مجال الرقابة الداخلية، كما تم التعرف على أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة مكونات أساسية، وهي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والقيادة والمتابعة، كما تمت فيه معالجة الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات. ومن أهم ما استعملناه من الفصل الأول في الدراسة الميدانية المبادئ الخمسة لبيئة الرقابة (المتغير المستقل) والتي تتمثل في استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية، تفويض السلطات ومجالات المسؤولية، سياسات وممارسات الموارد البشرية، فلسفة الإدارة ونمط التشغيل اتحاه التحسيس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية. وقد تناول الفصل الثاني الأطراف الفاعلة في بيئة الرقابة تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، حيث يؤدي كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق دورا مهما في هذه العملية، إضافة إلى الإدارة التنفيذية ممثلة في المدير التنفيذي، مديرية الموارد البشرية، وإدارة التدقيق الداخلي، وهي كلها أطراف تساهم في بناء سلوك رقابي داخلي، كما عالج هذا الفصل منهجية تصميم وتشغيل وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

تم استعمال منهج المسح بالاستبانة في الدراسة الميدانية من خلال الفصل الثالث، حيث تم إعداد قائمة استبيان بهدف قياس أثر بيئة الرقابة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية. يتكون هذا الاستبيان من ثلاثة أجزاء رئيسية، يتمثل الجزء الأول في البيانات الديمغرافية أو الشخصية لمفردات العينة المدروسة، أما الجزء الثاني فخصص لبيانات المتغير المستقل الذي هو بيئة الرقابة بمؤسسات العينة، والذي يتكون من خمسة أبعاد أو مبادئ، وأما الجزء الثالث فقد خصص للمتغير التابع المتمثل في الفئات الثلاثة لأهداف الرقابة الداخلية والتي بدورها تقيس نوعية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية.

## 1- أهم النتائج

لقد أجريت الدراسة على خمسين (50) مؤسسة جزائرية من خلال إطاراتها المالية والمحاسبية، المدراء العاميين، مدراء الموارد البشرية، المدققين الداخليين، رؤساء المصالح وإطارات أخرى. من أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- تتعدى الرقابة الداخلية أن تكون مجرد قواعد وإجراءات، فهي تشمل جوانب أخرى مثل المبادئ، الثقة، القيم وثقافة المؤسسة.
- مرجعية لجنة المنظمات الراعية هي الرائدة في تطوير نظام الرقابة الداخلية.
- أهداف الرقابة الداخلية التي تنفرع أساسا إلى ثلاثة فئات مهمة وهي الأهداف العملية، أهداف موثوقية الإبلاغ وأهداف التطابق مع القوانين والتنظيمات.
- للرقابة الداخلية سبعة عشر مبدء توجيهيا للمكونات الخمسة. تتعلق المبادئ الخمسة الأولى بمكون بيئة الرقابة.
- التشغيل الجيد للرقابة الداخلية يشمل الفعالية في العمليات، موثوقية التقارير والتطابق مع القواعد.
- ممكن لأفراد المستوى الأعلى أن يقرروا إن كانت هذه الأهداف قد أنجزت أم لا.
- أسفر اختبار T بمستوى معنوية 0,05 على وجود استقلالية لمجلس الإدارة وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة، وقد كان متوسط الإجابات في هذا المبدأ 3,6133 على سلم ليكرت الخماسي، وهو ما يتطابق مع رأي الموافقة على سلم ليكرت.
- باستعمال نفس الاختبار T بمستوى معنوية 0,05، تم قبول وجود مبدء تفويض السلطات ومجالات المسؤولية بمؤسسات العينة المدروسة، وهو المبدأ الذي بلغ متوسطه 3,8314 على نفس السلم، ومن ثم يتطابق مع درجة الموافقة.
- تم قبول كذلك فرضية قيام الإدارة باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة بمؤسسات العينة باستعمال نفس الاختبار، وقد بلغ متوسط هذا المبدأ 3,328 والذي يتطابق مع مجال الحياد على سلم ليكرت.
- تم كذلك قبول فرضية وجود فلسفة الإدارة ونمط تشغيل يساعد في التحسيس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية، والذي بلغ متوسطه 3,3876، مما يتوافق مع درجة الحياد أيضا.
- نفس الاختبار طُبق على مبدء تحقيق الأهداف العملية بكفاءة وفعالية بمؤسسات العينة، فتم قبول هذا الفرض وقد كان متوسط الاجابات في هذا المبدأ 3,9756 وهو ما يوافق درجة الموافقة على سلم ليكرت.

- باستعمال نفس الاختبار تم قبول فرضية تحقيق مؤسسات العينة لأهداف التطابق مع القوانين والتنظيمات، وقد بلغ متوسط هذا المبدأ 3,5467 على سلم ليكرت الخماسي، وهو ما يتطابق مع درجة الموافقة أيضا.
  - لقد أظهر التحليل العاملي للمتغير التابع وجود علاقة ارتباط بين الفئات الثلاثة للرقابة الداخلية.
- 2- اختبار الفرضيات البحثية**

لقد تم استعمال برنامج إفيوز Eviews الإحصائي من أجل اختبار الفرضيات البحثية المتعلقة بالانحدار الذي يقيس أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة، واستعمال برنامج "إكس أل ستات" xlstat الذي يعطي العامل الأساسي الذي يشكل المتغير التابع من خلال التحليل العاملي، إضافة إلى استعمال برنامج "أس بي أس أس" SPSS الذي من خلاله تم القيام بعدة اختبارات.

**1-2- الفرضية الأولى:** استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية له تأثير ذو دلالة احصائية في درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة.

باستعمال نموذج الانحدار البسيط بين المبدأ الأول من المتغير المستقل والمتغير التابع تم الحصول على معاملات انحدار ذات معنوية، مع المعامل الثابت سالب  $\beta_0 = -2,710$ ، أي أن غياب هذا المبدأ له أثر سلبي في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وبالمحاكاة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى أن معامل التحديد في هذا النموذج ( $R^2 = 0,48$ ) يؤشر على أن لهذا المبدأ تفسير قوي نوعا ما للمتغير التابع. ومن ثم يتم قبول الفرضية البحثية الأولى، أي يوجد تأثير معنوي إحصائيا لاستقلالية مجلس الإدارة وحرصه في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية أي في التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية.

**2-2- الفرضية الثانية:** تؤثر نوعية تفويض السلطات ومجالات المسؤولية بمعنوية في درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة بنسبة تفسير قوية.

تشير إحصائيات معادلة الانحدار الخطي البسيط بين المبدأ الثاني من المتغير المستقل و المتغير التابع إلى أن نموذج الانحدار المحسوب معنوي ككل، بحيث كان المعامل الثابت سالب  $\beta_0 = -3,1737$  وقيمة معامل المتغير  $\beta_1 = 0,7947$ ، مما دل على الأثر الايجابي لوجود هذا المبدأ في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، أما عند غيابه فستتأثر هذه الأهداف سلبا، كما أن معامل التحديد في هذا النموذج فاق 0,5 مما يدل على أن لهذا المبدأ نسبة تفسير قوية. وعليه يتم قبول الفرضية البحثية الثانية، أي أن نوعية تفويض السلطات ومجالات المسؤولية تؤثر بمعنوية إحصائية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بالمؤسسات المدروسة بنسبة تفسير عالية، وبالمحاكاة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية.

**3-2- الفرضية الثالثة:** يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لسياسات وممارسات الموارد البشرية في درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة بنسبة تفسير قوية.

من خلال معادلة الانحدار البسيط بين المبدأ الثالث من المتغير المستقل والمتغير التابع، وباستعمال اختبار فيشر F، اتضح أن المعاملات معنوية، وكذا النموذج ككل، حيث بلغت قيمة معامل المتغير  $\beta_1 = 0,4254$  وقيمة المعامل الثابت  $\beta_0 = -1,5448$ ، أي يمكن القول بوجود تأثير ذو دلالة إحصائية لهذا المبدأ في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، إضافة إلى أن غيابه يؤدي إلى نتائج سلبية على مستوى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، غير أن معامل التحديد كان منخفض ( $R^2 = 0,2214$ )، مما يدل على أن لهذا المبدأ تفسير ضعيف في تغير درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة. ومن ثم يتم رفض هذه الفرضية البحثية، أي يمكن القول أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لسياسات وممارسات الموارد البشرية في درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة بنسبة تفسير ضعيفة، وبالتالي تؤثر في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، ولكن بنسبة تفسير ضعيفة.

**4-2- الفرضية الرابعة:** فلسفة الإدارة ونمط التشغيل لها تأثير ذو دلالة إحصائية في درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة بنسبة تفسير ضعيفة.

من خلال نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المبدأ الرابع من المتغير المستقل والمتغير التابع تظهر معاملات النموذج كما يلي:  $\beta_0 = -1,6557$  و  $\beta_1 = 0,4507$ ، وقد أشارت الإحصائيات المحسوبة إلى معنوية كل من المعاملين والنموذج ككل، غير أن معامل التحديد كان ضعيف كذلك ( $R^2 = 0,2257$ )، مما يدل على التفسير الضعيف، وعليه يمكن القول إنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لفلسفة الإدارة ونمط التشغيل في درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة بنسبة تفسير ضعيفة، وبالتالي يتم قبول الفرضية البحثية الرابعة، أي أن هذا المبدأ له تأثير ذو دلالة إحصائية في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لكن بنسبة تفسير ضعيفة.

**5-2- الفرضية الخامسة:** الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة له تأثير ذو دلالة إحصائية في درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة بنسبة تفسير قوية.

باستعمال نموذج الانحدار البسيط بين المبدأ الخامس من المتغير المستقل والمتغير التابع تم الحصول على معاملات انحدار ذات معنوية، مع المعامل الثابت  $\beta_0$  سالب بقيمة  $-1,2463$  ومعامل المتغير بقيمة  $\beta_1 = 0,3123$ ، أي أن غياب هذا المبدأ له أثر سلبي في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وبالمحاكاة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، غير أن معامل التحديد يدل على تفسير ضعيف جدا لهذا المبدأ ( $R^2 = 0,1$ ). ومن ثم يتم رفض الفرضية البحثية الخامسة، أي يوجد تأثير معنوي

إحصائيا للالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية ولكن بنسبة تفسير ضعيفة جدا.

**6-2- مناقشة الفرضية الأساسية:** تعتبر بيئة الرقابة، والمعرفة حسب لجنة المنظمات الراعية، ذات تأثير معنوي في جودة تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لدى العينة المدروسة من المؤسسات الجزائرية.

باستعمال نموذج الانحدار الخطي المتعدد بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع تم الحصول على نموذج انحدار معنوي بثلاثة معاملات، قيمة المعامل الثابت سالبة بقيمة  $\beta_0 = -3,4027$ ، وقيمة معامل المبدأ الأول من المتغير المستقل  $\beta_1 = 0,2875$ ، وقيمة معامل المبدأ الثاني من المتغير المستقل  $\beta_2 = 0,5833$ ، مع معامل تحديد قوي يقدر ب  $(R^2 = 0,6378)$ ، أما الأبعاد الأخرى من المتغير المستقل فلم تظهر في النموذج المتعدد، وقد كانت معاملات التحديد فيها ضعيفة في النماذج البسيطة الخاصة بكل واحد منها، حيث نسبة التفسير فيها لم تتجاوز (22%) لكل واحدة منها، وهذا ما يفسر عدم ظهورها في النموذج المتعدد الملائم المحدد للمتغيرات المفسرة. وعليه يتم قبول هذه الفرضية، أي أنه يوجد تأثير معنوي لبيئة الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وبالمحاكاة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، ويتمثل مصدر هذا التأثير في المبدأ الأول والثاني من المتغير المستقل، أي استقلالية مجلس الإدارة وتفويض السلطات ومجالات المسؤولية.

**7-2- الفرضية السادسة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في بيئة الرقابة وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية تبعا لمتغير ملكية رأس المال والشكل القانوني للمؤسسات المدروسة.

وتنقسم هذه الفرضية إلى أربع فرضيات فرعية كما يلي:

**1-7-2- الفرضية الفرعية الأولى:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في بيئة الرقابة تبعا لمتغير ملكية رأس المال المؤسسات المدروسة.

باستعمال اختبار تحليل التباين الأحادي One way Anova، تم التوصل إلى إثبات هذه الفرضية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في بيئة الرقابة تعزى لمتغير ملكية رأس المال المؤسسات المدروسة. وعليه يمكن القول إن متغير ملكية رأس المال المؤسسات المدروسة يؤثر في إجابات أفراد العينة عن بيئة الرقابة، وبالتالي بيئة الرقابة تختلف من المؤسسات الخاصة إلى المؤسسات العمومية إلى المؤسسات المختلطة المدروسة.

**2-7-2- الفرضية الفرعية الثانية:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية تبعا لمتغير ملكية رأس المال المؤسسات المدروسة.

باستعمال اختبار تحليل التباين الأحادي One way Anova، تم الوصول إلى نفي هذه الفرضية، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية تعزى لملكية رأس المال المؤسسات المدروسة (خاص، عمومي ومختلط).

**2-7-3- الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في بيئة الرقابة تبعا لمتغير الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة.

باستعمال اختبار تحليل التباين الأحادي One way Anova، تم نفي هذه الفرضية، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في بيئة الرقابة تعزى لمتغير الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة. وعليه يمكن القول إن متغير الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة لم يؤثر في إجابات أفراد العينة عن بيئة الرقابة.

**2-7-4- الفرضية الفرعية الرابعة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية تبعا لمتغير الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة.

باستعمال اختبار تحليل التباين الأحادي One way Anova، تم نفي هذه الفرضية، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية تبعا لمتغير الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة. وعليه يمكن القول إن متغير الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة لم يؤثر في إجابات أفراد العينة عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

### 3- الاقتراحات

من خلال ما تقدم، يتضح أن بيئة الرقابة بمبادئها الخمسة لها تأثير ذو معنوية في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وبالمحاكاة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بمؤسسات العينة المدروسة، وكل مبدأ (بعد) من مبادئ بيئة الرقابة له تأثير لوحده أو مع بقية المبادئ في المتغير التابع ولكن بنسب تفسير مختلفة، فتفسير المبدأين الأولين لدرجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية كان مرتفع، أما تفسير المبدأ الثلاثة الأخيرة فكان ضعيف. وعليه يمكن اقتراح النصائح الآتية على مؤسسات العينة من أجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية (تحسين تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية) بها:

- تعزيز استقلالية مجلس الإدارة، حيث ينبغي على هذه المؤسسات العمل على تشكيل مجالس إدارة تتمتع بالاستقلالية والخبرة الملائمة وتحرص على مناقشة موضوع نظام الرقابة الداخلية، كما يُنصح إنشاء لجان تدقيق بها يتمتع جميع أعضائها بالاستقلالية.
- ينبغي على الإدارات التنفيذية بهذه المؤسسات القيام بتفويض السلطات والمسؤوليات بطريقة علمية وموثقة، من خلال تعريف كل موظف وعامل بمهامه ومسؤولياته كتابيا، تفويض السلطات في حدود

- الأهداف الواجبة التحقق وبناء على كفاءات وقدرات الموظفين، تعريف الموظفين بالعلاقة بين أعمالهم وأعمال زملائهم والفصل بين المهام المتعارضة.
- تعزيز سياسات وممارسات الموارد البشرية، حيث يقتضي على هذه المؤسسات اعتماد معايير الكفاءة في توظيف الموارد البشرية، واعتماد الكفاءة والخبرة في ترقيتهم، تقديم تحفيزات للمحافظة عليهم، والتزام الشفافية والعدالة في توزيع الأجور والمكافآت.
  - إتباع فلسفة للإدارة ونمط للتشغيل ملائم للتحسس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على هذه المؤسسات الإبلاغ الجيد للقرارات المتخذة داخليا في كل المستويات، انتهاج التشارك والتعاون مع الفاعلين الداخليين في اتخاذ القرارات، تصحيح الأخطاء المعنية بطريقة ملائمة، وإعداد معايير أداء واضحة وموضوعية لكل موظف.
  - الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة الداخلية والخارجية، وذلك من خلال اعتماد مدونة قواعد السلوك المهني والحرص على احترامها، مناقشة الالتزام بها في اجتماعات مجلس الإدارة، إضافة إلى تعزيز احترام المبادئ الأخلاقية في التعامل مع الأطراف ذات العلاقة الخارجيين.

#### 4- آفاق الدراسة

- يمكن لهذا البحث أن يمتد في المستقبل إلى دراسات أخرى، خاصة من الجانب التطبيقي، حيث يمكن دراسة عينة أكبر من المؤسسات من أجل تعميم النتائج، كما يمكن إجراء الدراسة على أحد المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وعموما يمكن أن تكون المواضيع الآتية بحوثا مستقبلية:
- واقع بيئة الرقابة الداخلية بالمؤسسات الجامعية وعلاقتها بتحقيق أهدافها.
  - تأثير سياسة التوظيف بالمؤسسات العمومية الاقتصادية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بها.
  - دور تفويض السلطات ومجالات المسؤولية في تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الصحية الجزائرية.
  - تأثير إدراج المؤسسات في بورصة الجزائر في نوعية بيئة الرقابة بها.
  - مساهمة لجنة التدقيق وإدارة التدقيق الداخلي في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية.

## قائمة المراجع

## قائمة المراجع

## أولاً: باللغة العربية

## I. الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
2. أرنز ألفين و لوباك جمس، المراجعة: مدخل متكامل (ترجمة محمد عبد القادر الديسطي)، الجزء الأول، الطبعة السابعة، دار المريخ، الرياض، 2009.
3. الذبية زياد عبد الحليم والرمحي نضال محمود، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة، عمان، 2011.
4. السكارنة بلال خلف، أخلاقيات العمل، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
5. سويلم الحسين عطا الله أحمد، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
6. بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
7. منور أحمد محمد وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

## II. المقالات

1. الدوغجي علي حسين ومؤيد الخيرو إيمان، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 70، بغداد، 2013.
2. الرحاحلة محمد ياسين، فاعلية متطلبات نظام الرقابة الداخلية على تكنولوجيا المعلومات في الوزارات والمؤسسات العامة الأردنية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2012.
3. الشرع مجيد، الرقابة الداخلية ودلالاتها في الحد من الفساد المالي: دراسة تطبيقية في جهات رقابية، مجلة المنصور، العدد 14، بغداد، 2010.
4. الشطران حسين خليل جميل، مقومات الرقابة الداخلية وأثرها على تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية - دراسة ميدانية -، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، العدد 55، مصر، دون سنة النشر.
5. القدومي عبد الرحيم ونظمي إيهاب، تطبيق المصارف لمقررات لجنة بازل الثانية المتعلقة بالرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في الأردن، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 4، الوادي، 2011.
6. الهادي العدناني محمد وخلف راهي عبد الرحيم، فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية باستخدام المعاينة الإحصائية، مجلة العلوم الاقتصادية (جامعة البصرة)، العدد 19، البصرة، 2007.

7. أوصيف لخضر، طبيعة العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، المسيلة، 2017.
8. برودي مفروم ومصطفى عبد اللطيف، أثر خصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على الأداء المالي للشركة: دراسة تجريبية على الشركات المشكّلة مؤشر كاك 40 من 2010 إلى 2014، مجلة الواحات للبحوث والدراسات (جامعة غرداية)، المجلد 9، العدد 2، غرداية، 2016.
9. بوطورة فضيلة وبقة الشريف، دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية: دراسة ميدانية في بنك الفلاحة والتنمية الريفية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 5، العدد 1، 2015.
10. بوهلالة سعد، دور آليات الرقابة ولجان المراجعة في زيادة فعالية الحوكمة بإدارة المنظمات، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية (جامعة الشهيد حمة لخضر)، العدد 10، الجزء 2، الوادي، 2017.
11. حاج دحو عامر وقالون جيلالي، الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي ودورها في تقييم مخاطر الرقابة الداخلية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد الثالث، العدد 4، أدرار.
12. حاج دحو عامر، تقييم مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة فيلامب، مجلة الحقيقة، العدد 42، الجزائر، 2018.
13. حمادة رشا، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، دمشق، 2010.
14. حمزة كبلوتي ومحمد السعيد سعيداني، أثر تطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، الجزائر، مارس 2018.
15. خليصة مجيلي وروابي عبد الناصر، أثر الدور الحوكمي لمجلس الإدارة على الأداء المالي للشركات- دراسة تطبيقية على بعض الشركات ذات الأسهم الجزائرية، مجلة معارف (جامعة أكلي محند أولحاج)، العدد 21، البويرة، ديسمبر 2016.
16. ريمة هيدوب ليلي وزرقون محمد، دور الأطراف الداخلية لحوكمة الشركات في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي وتفعيل السوق المالية الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 2، 2017.
17. زيدان محمد، دور التدقيق أنظمة المحاسبة الالكترونية في تدقيق الرقابة الداخلية، مجلة الإقتصاد الصناعي، العدد 8، الجزائر (باتنة)، جوان 2018.
18. شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة سونالغاز، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2009/2008.
19. شلال نجا، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة الرقابة الداخلية في ظل نظم

- المعلومات المحاسبية، مجلة المالية والأسواق، العدد4، الحجم 2، 2016.
20. صديقي مسعود وأوصيف لخضر، المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية- دراسة حالة مجمع صيدال، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 6، المسيلة، 2011.
21. ضويفي حمزة، دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة المعيار(جامعة الأمير عبد القادر)، العدد 18، قسنطينة، جوان 2017.
22. طلال محمد الخميني بوشدوب، الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة والمراجعة في المصارف الجزائرية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة سعد دحلب، البلية، العدد 04، ديسمبر 2010.
23. عقلة غنيمات عبد الله وصيام وليد زكريا، العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 4، الأردن، 2011.
24. علوان بدر محمد ، فاعلية الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية بناء على معايير التدقيق وأثرها على التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 93، العراق، 2012.
25. غازي خالد عبود التمي وأرسلان إبراهيم عبد الكريم الأفندي، تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية في تقييم الأداء البيئي -دراسة استطلاعية في منشآت صناعية في مدينة الموصل-، مجلة تنمية الرفادين، جامعة الموصل، العراق، العدد 104، 2011.
26. قوبة كريم ، أثر تطور مهنة المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات، مجلة معارف (جامعة البويرة)، العدد 22، جوان 2017.
27. كبرى محمد الطاهر وحاتم رشيد تركي، «متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحكومة الالكترونية»، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 28، تكريت (العراق)، 2013
28. لعماري إيمان، تقييم الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية لنظم البيانات المحاسبية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 6، جوان 2014.
29. منى كشاط وبالرقي تيجاني، الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، مجلة رؤى اقتصادية (جامعة الشهيد حمة لخضر)، المجلد 7، العدد 2، الوادي، ديسمبر 2017.

### III. الملتقيات العلمية

1. براق محمد وقمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد الاداري والمالي، الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري يومي 6 و7 ماي 2012، جامعة محمد خيضر ببسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال.
2. بوكثير جبار وزرقوط حميدة، الآليات التنظيمية لحوكمة تكنولوجيا المعلومات في منظمات الأعمال - الواقع والتحديات، ورقة بحثية ضمن فعاليات اليوم الدراسي حول تحديات الحوكمة وضرورة

- الابتكار، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 05 أبريل 2016.
3. خنشور جمال وخير الدين جمعة، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، مداخلة في الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، مخبر مالية وبنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
4. دراوسي مسعود وضيف الله مسعود الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري يومي 6 و7 ماي 2012، جامعة محمد خيضر - بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال.
5. سكاك مراد وهباش فارس، دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي، مداخلة في الملتقى الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.
6. قاسمي السعيد، نظرية الأطراف ذات المصلحة وحوكمة الشركات- مدخل استراتيجي، مداخلة في ملتقى وطني ثاني حول: متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، 30-31 أكتوبر 2012.
7. ملياني حكيم وحر فوش أنيسة، تقييم مدى التزام الشركات المساهمة الجزائرية بتطبيق آليات حوكمة الشركات-دراسة ميدانية على بعض الشركات المساهمة في ولاية سطيف، مداخلة مقدمة في اليوم الدراسي حول تحديات الحوكمة وضرورة الابتكار، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، 5 أبريل 2016.

#### IV. المذكرات والأطرحات

1. أحططاش نشيدة، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس- سطيف 1، سطيف، 2016/2017.
2. المنفراح دليلة، دور الرقابة الداخلية في المراجعة المالية وواقعها في ظل التحولات التكنولوجية والاقتصادية في المؤسسات الجزائرية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعات البتروكيماوية، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2007.
3. بن عيسى ريم، تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء- حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في سوق الأوراق المالية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2012
4. سراج وهيبية، إستراتيجية تنمية الموارد البشرية كمدخل لتحسين الأداء المستدام في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة شركة تصنيع اللوائح الصناعية والصحية بعين الكبيرة-، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2012.
5. سنوساوي إلهام، أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية - دراسة جالة بعض الشركات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس- سطيف 1، سطيف، 2015/2016.

6. عبد الصمد عمر علي، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر- دراسة نظرية تطبيقية، أطروحة دكتوراه علوم، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013/2012.

## V. النصوص التشريعية والتنظيمية

1. القانون التجاري الجزائري.
2. القانون 01-88 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 2.

## ثانيا: باللغات الأجنبية

### I. OUVRAGES

1. Benator Barry et Thuman Albert, project management and leadership skills for engineering and construction projects, The Fairmont press, Georgia, 2003.
2. BERLAND Nicolas et François-Xavier Simon, Le contrôle de gestion en mouvement: État de l'art et meilleures pratiques, Eyrolles, Paris, 2010.
3. BERTIN Élisabeth, Audit interne : enjeux et pratiques à l'international, Groupe Eyrolles, Paris, 2007.
4. BOB Nelson et Economy Peter, The management Bible, John Wiley & sons, New Jersey, 2005.
5. CORDEL frederic, gestion des risques et contrôle interne : de conformité à l'analyse décisionnelle, Vuibert, Paris, 2013.
6. F.Reding Kurt et al, Manuel d'Audit interne, Eyrolles, paris, 2015.
7. FRIEDERICH Micheline et George LANGOIS, Le meilleur du DSCG 4 comptabilité et audit, 2eme édition, Édition Foucher, Vanves (France), 2010.
8. Harrer Julie, Internal control strategies: A mid to small Business guide, Wiley, New Jersey, 2008.
9. HIGHTOWER Rose, Internal Control : Policies and Procedures, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, 2009.
10. J.Ramos Michael, How to Comply with Sarbanes – oxley Section404 - Assessing the effectiveness of internal control, third Edition, John Wiley & Sons, New Jersey, 2008.
11. KHELASSI Réda, Audit interne : Audit opérationnel, 3eme édition, Édition HOUMA, Alger, 2010.
12. LAHYANI Mohamed, Audit et Contrôle interne, 2 ème Edition, Editions Cabinet Audit et Analyse, Rabat, 2016.
13. Lynford Graham, Internal Controls: Guidance for private, Government and Nonprofit Entities, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, 2008.
14. OBERT Robert et MAIRESSE Marie-Pierre, comptabilité et audit : manuel et application, Dunod, Paris, 2eme édition, 2009.
15. PFISTER Jan, Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: from practice to theory, Physica-Verlag, Berlin, 2009.

16. Pickett K H Spencer , The Essential Handbook of Internal Auditing, John Wiley & Sons Ltd, West Sussex (England), 2005.
17. R Moeller Robert, COSO ENTERPRISE RISK MANAGEMENT, John Wiley & Sons, New Jersey, 2007.
18. R Moeller Robert, Sarbanes-Oxley Internal Controls: Effective Auditing with AS5 & CobiT and ITIL, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, 2008.
19. RENARD Jacques, Audit interne : ce qui fait débat, Maxima, Paris, 2003.
20. RENARD Jacques, Théorie et pratique de l'Audit interne, Eyrolles, Paris, 2010.

## II. ARTICLES

1. BOOTZ Jean-Philippe et autres, gestion stratégique des compétences en PME : Les enseignements d'une recherche-action, halshs-00456007, version 2 – 7, Juillet 2011.
2. Broye Géraldine, Honoraires d'audit et comités d'audit : le cas de la France , Association francophone de comptabilité : Comptabilité - Contrôle – Audit, volume 1 (Tome 15), 2009.
3. CHEKROUN Meriem, Le rôle de l'audit interne et du contrôle interne dans la prévention de la détection et la fraude : cas d'échantillon d'entreprises Algériennes, Revue cahier économique (université de Ziane Achour-Djelfa), volume 9, numéro 1, Djelfa, Mai 2018.
4. FAIZ Saidj, Méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne, Revue nouvelle économie, volume 2, numéro 11, 2014.
5. Guo Jun et al, The Effect of Employee Treatment Policies on Internal Control Weaknesses and Financial Restatements, American Accounting Association (THE ACCOUNTING REVIEW), volume 91, Number 4, USA, July 2016.
6. Jocelyn Jacques, Le gestionnaire de ressources humaines : architecte d'un nouveau design de l'organisation, Revue d'analyse comparée en administration publique (école nationale d'administration publique), volume 12, numéro 2, Québec, mai 2005.
7. Khenissi Mohamed, Le rôle des mécanismes de gouvernance dans la détermination de la rémunération des dirigeants : une analyse des sociétés coté au SBF 120, revue de vie et sciences de l'entreprise, volume 2, numéro 198, 2014
8. ki-zebro Beatrice, Plaidoyer pour des principes justes et pertinents : Comment donner du sens aux systèmes de contrôle interne, Revue Audit & Contrôle internes, N°215, juin-juillet 2013.
9. MAGHNEM Mohamed et Badis BENAICHA, La qualité d'audit interne dans une entreprise privatisée, Revue Entreprise (Université d'Alger 3), Numéro 5.
10. SAIDI Yahia, l'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise – Avec référence au cas de l'Algérie, Revue des Sciences Humaines, université de Biskra, NO :34/35 Mars 2014.
11. stology Hervé et al, Audit financier et contrôle interne – l'apport de la loi Sarbanes-Oxley, Revue française de gestion, Numéro: 147, volume 6, 2003.
12. Vallemont Serge, Le nouveau rôle des directions de ressources humaines, Revue d'analyse comparée en administration publique (école nationale d'administration

publique), volume 12, numéro 2, Québec.

### III. RAPPORTS

COSO Executive Sernmary : Enterprise Risk Management, Integrationg with Strategy and perfomance 2017.

### IV. MEMOIRES ET THESES

1. CHEKROUN Meriem, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, Thèse de doctorat, Université Abi bakr Belkaid de Tlemcen, 2013/2014.
2. GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN Mouna, Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscale : une étude menée dans le contexte Tunisien, Thèse de Doctorat, université de Tunis El Manar, Tunis, juin 2013.
3. MOULKAF Ayoub, La prise en compte de l'éthique imdividuelle dons le procerruss d'évaluation du contrôle interne, Mémoire de magister, Ecole supérieure de commerce, 2011.
4. ZIANI Abdelhak, Le role de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise- cas entreprises Algériennes, Thèse de doctorat, université Aboubaker BELKAID, Tlemcen, 2013 /2014.

### V. SEMINAIRES

1. Cambridge Conference Series, AICLEP & AICEAF 2017 (Cambridge) Conference Proceedings, September 2017, FLE Learning Ltd.
2. OANA Diana Opera, improvements in the control frameworks: COSO and COBIT, international conference on Risk in contemporary Economy, xv<sup>th</sup> Edition, Galati (Romania), 2014.

### VI. WEBOGRAPHIE

1. [www.COSO.org](http://www.COSO.org)
2. [www.flelearning.co.uk](http://www.flelearning.co.uk).
3. <https://www.joradp.dz/TRV/ACom.pdf>.
4. <http://scienceengineering.library.scilibgen.org/view.php?id=419892>.
5. <http://www.cairn.info/revue-vie-et-sciences-de-l-entreprise-2014-2-page-29.htm>.
6. <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2009-1-page-199.htm>.
7. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00456007v2/document>.
8. <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx#languages>

الملاحق

الملحق رقم 1: الاستبيان باللغة العربية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

السيد الفاضل، السيدة الفاضلة...

تحية طيبة مباركة وبعد،

الاستبيان الذي بين يديك هو إحدى أدوات البحث العلمي لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تحت عنوان:

تأثير بيئة الرقابة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية – دراسة ميدانية -

لقد حظي هذا الموضوع باهتمام خاص في الدول المتطورة، وقد ساهمت الدراسات السابقة في استنتاج خلاصات علمية ساهمت في تقدم المؤسسات في تحقيق أهدافها، وقد كان ذلك من خلال بحوث علمية ميدانية في البيئة التي تعيش فيها تلك المؤسسة، لذلك يقوم الباحث من خلال الاستبيان المرفق برؤية الموضوع في البيئة المحلية، حيث ستساهم آراؤكم ووجهات نظركم الموضوعية حول الرقابة الداخلية بالمؤسسات التي تنتمون إليها في موثوقية هذا البحث، مع التأكيد على أن ما تقدمونه من آراء ووجهات نظر سوف يحظى بالسرية التامة ولا يستعمل إلا في أغراض البحث العلمي فقط.

شكرا مسبقا على وقتكم الثمين، تقبلوا منا عبارات الاحترام والتقدير

الطالب: ابراهيم صبيعات تحت إشراف الأستاذ محمد براق

البريد الإلكتروني: [b.sebiat@univ-bouira.dz](mailto:b.sebiat@univ-bouira.dz)

## القسم الأول: معلومات شخصية

1. مجال نشاط المؤسسة وملكية رأسمالها:

privé/publique مختلط	publique عمومي	privé خاص	المجال/رأس المال
			الفلاحة والزراعة
			صناعة غذائية
			الطاقة
			البناء والأشغال العمومية
			بنوك وتأمينات
			متعامل هاتف نقل
			خدمات نقل
			صناعات أخرى
			خدمات أخرى

2. الشكل القانوني للشركة وجنسية رأسمالها (اختر واحدة فقط)

رأس مال مختلط	رأس مال أجنبي	رأس مال جزائري	الشكل القانوني/ جنسية رأس المال
			شركة ذات مسؤولية محدودة SARL
			شركة ذات أسهم SPA
			شركة فردية ذات مسؤولية محدودة EURL
			شركة عمومية صناعية وتجارية EPIC

3. عمر المشارك:

أقل من 30 سنة  بين 30 و40 سنة  بين 41 و50 سنة  أكبر من 50

4. المؤهل العلمي:

أقل من ليسانس  ليسانس  ماستر/ مهندس  ماجستير   
 دكتوراه  مؤهلات أخرى  (يرجى تحديدها).....

5. التخصص العلمي:

محاسبة  مراجعة  مالية  إدارة أعمال   
 تخصصات أخرى  (يرجى تحديدها).....

6. سنوات الخبرة:

أقل من 5  بين 5 و10   
 بين 11 و15  أكثر من 15

7. المركز الوظيفي (يمكن اختيار أكثر من إجابة إذا وجدت)

مدير عام  مدير المالية والمحاسبة  نائب مدير المالية والمحاسبة   
 عضو في مجلس الإدارة  مدير الإدارة والمالية  مدير الإدارة والمالية   
 مدقق داخلي  رئيس مصلحة   
 وظيفة أخرى  (يرجى تحديدها).....

## القسم الثاني: محاور الدراسة

## المحور الأول: أبعاد بيئة الرقابة في المؤسسة

## 1- استقلالية استقلالية مجلس الإدارة (أو الهيئة المماثلة) وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية

الفقرات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
يتمتع مجلس إدارتكم أو الهيئة المماثلة بالإستقلالية عن الإدارة التنفيذية					
يتمتع مجلس إدارتكم أو الهيئة المماثلة بالخبرة الملائمة					
يتم مناقشة موضوع الرقابة الداخلية في اجتماعات مجلس إدارتكم أو الهيئة المماثلة					
يوجد ميثاق يحدد صلاحيات ومسؤوليات مجلس إدارتكم أو الهيئة المماثلة					
توجد لجنة التدقيق أو الهيئة المماثلة في مؤسستكم					
كل أعضاء لجنة التدقيق أو الهيئة المماثلة خارجيين ومستقلين					

## 2- قيام الإدارة، تحت إشراف مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة، بتفويض السلطات ومجالات المسؤولية

الفقرات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
يتم تعريف كل موظف وعامل بمهامه ومسؤولياته بطريقة مكتوبة					
تقوم الإدارة بتزويد الموظفين بمخطط عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة					
يتم تفويض السلطات في حدود الأهداف الواجبة التحقق					
يتمكن الأفراد من تقديم المبادرات لحل المشكلات في مهنتهم					
يعرف الموظف الرابط الموجود بين عمله وعمل الآخرين					
يتم التفويض بناء على معرفة وقدرة الموظف على إنهاء المهام					
تعمل الإدارة على الفصل بين المهام المتعارضة					

## 3- تقوم المؤسسة باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة

الفقرات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
تعتمد معايير اختيار الموارد البشرية الجديدة على الكفاءة والمؤهلات					
تعتمد ترقية الموارد البشرية على معايير الكفاءة والخبرة					
توجد تحفيزات كافية لكسب ولاء الموارد البشرية					
تقوم المؤسسة بالإبلاغ الداخلي الصريح عن معايير توزيع الأجور والمكافآت					
تتحقق إجراءات توزيع الأجور والمكافآت بدون تحيز					

## 4- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل اتجاه التحسيس بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية

الفقرات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
يتم إبلاغ القرارات المتخذة داخليا في كل المستويات الوظيفية					
يتم اتخاذ القرارات بالتعاون والتشارك مع الفاعلين الداخليين					
توجد قنوات اتصال ملائمة داخل المؤسسة					
يتم تحفيز العمال للالتزام بالأهداف الجماعية للمؤسسة					
يتم تصحيح الأخطاء المخالفة للمعايير المتوقعة بطريقة ملائمة					
توجد معايير أداء واضحة وموثقة لكل فرد					
تؤدي معايير الأداء إلى مساءلة ومكافأة العمال في الواقع					

## 5- الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة

الفقرات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
يوجد مدونة قواعد السلوك المهني بالمؤسسة ( Code de conduite )					
يتم دوريا مناقشة الالتزام بقواعد السلوك في مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة					
يلتزم الموظفون بمعايير السلوك المهني داخل المؤسسة					
هناك معايير سلوك غير رسمية تحفز على الالتزام بالنزاهة					
يحرص إطارات المستوى الأعلى على الالتزام بقواعد السلوك					
يتم الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة الخارجية					

المحور الثاني: تحقيق المؤسسة لأهداف الرقابة الداخلية (محاكاة لتصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية)

## 1- تحقيق المؤسسة للأهداف التشغيلية Objectifs opérationnels

الفقرات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
تقوم الشركة بالتأمين على أصولها المتعرضة للخطر					
يتم الاحتفاظ بجميع الأصول في أماكن آمنة					
تقوم المؤسسة بالصيانة الدورية للتجهيزات والآلات الإنتاجية					
يتم صيانة ومراجعة التجهيزات المكتبية والمعلوماتية بشكل دوري					
يتم إعادة استثمار جزء من الأرباح الصافية					
لا توجد مبالغ كبيرة لخسائر القيمة على الأصول					
يتم إنجاز العمليات بكفاءة وفعالية					
المردودية المالية للشركة مرتفعة					

## 2- تحقيق المؤسسة لأهداف الإبلاغ Objectifs de reporting

الفقرات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
يتم استعمال الموقع الالكتروني الشركة للنشر الفوري للقرارات والمعلومات					
تستعمل المؤسسة لوحات عرض خاصة لنشر القرارات والمعلومات ورقيا					
يتم الإفصاح العادل عن المعلومات بمراعاة احتياجات الأطراف ذات العلاقة					
تصل المعلومات من أطراف داخلية في الوقت المناسب					
يتم إعداد تقرير عن الرقابة الداخلية					
يتم إعداد قوائم مالية مرحلية أو سداسية					
يتم الإبلاغ عن الأصول والخصوم والاتفاقيات خارج الميزانية					
يتم الإبلاغ عن الأحداث المهمة اللاحقة لإقفال الحسابات					
تقوم المؤسسة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية					
يحتوي تقرير التسيير على معلومات حول الوضعية الجبائية، الاقتصادية والقانونية للشركة					
المؤسسة تودع التصريحات الجبائية والحسابات السنوية دون مdahمة الوقت					

## 3. تحقيق المؤسسة لأهداف التوافق Objectifs de conformité

الفقرات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
تستعين المؤسسة بالمستشار القانوني					
يتم الالتزام بدليل الإجراءات في أداء المهام					
لا يوجد منازعات مع أحد الأطراف ذات العلاقة (parties prenantes): موردين، زبائن، عمال، مصلحة الضرائب					
تملك المؤسسة مصلحة لمراقبة الجودة					
تلتزم المؤسسة بتطبيق أحد معايير الجودة (ISO) على منتجاتها وخدماتها					
لا توجد أية مردودات للبطاعة غير المطابقة					

\* الرابط الالكتروني للاستبيان على Google Drive:

[https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdWKR9H2GAoHHh7xmSKIY9-xHBlInJFCD6gQOgGPk4IK1pJP\\_w/formResponse](https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdWKR9H2GAoHHh7xmSKIY9-xHBlInJFCD6gQOgGPk4IK1pJP_w/formResponse)

الملحق رقم 2: الاستبيان باللغة الفرنسية

**Ministère De L'enseignement Supérieur Et La Recherche Scientifique**  
**Ecole Supérieure De Commerce - Kolea**

**Monsieur l'honorable, Madame l'honorable**

**Salutations Chaleureuse ...**

Cette instrument est l'un des outils de la recherche scientifique pour accomplir les exigences afin d'obtenir le diplôme de Doctorat en science financière et comptabilité. Le thème de recherche est intitulé :

**L'impact de l'environnement du contrôle dans la conception et le fonctionnement de système de contrôle interne – étude empirique -**

Une attention particulière a été accordée à ce sujet dans les pays développés, des études antérieures ont contribué à la conclusion de résumés scientifiques qui ont permis aux entreprises de progresser dans la réalisation de leurs objectifs, grâce à des recherches scientifiques et empiriques menée dans l'environnement dans lequel l'entreprise évolue. A cet effet le chercheur veut savoir le constat dans l'environnement local à partir de cette instrument, où vos points de vue et opinions contribueront aux fondements de cette recherche, en soulignant que vos points de vue et opinions resteront confidentiels et utilisés uniquement à des fins de recherche scientifique.

**Je vous remercie d'avoir accordé votre temps, veuillez accepter mes sincères salutations.**

Le chercheur : Sebiat Brahim sous la supervision de professeur Berrag Mohammed.

E-mail : [b.esbiat@univ-bouira.dz](mailto:b.esbiat@univ-bouira.dz)

## Première section : Informations sur le participant dans le sondage

### 1. Secteur d'activité et propriété de capital:

Secteur d'activité/ propriété de capital	Privé	Publique	Publique/privé
Agriculture			
Industrie agroalimentaire			
Energie			
Batiment et travaux publiques			
Banque et assurance			
Opérateur mobile			
Services de transport			
Autres industries			
Autres services			

### 2. Forme juridique et nationalité du capital:

Forme juridique / nationalité du capital	Algerien	Etranger	Mixte
SARL			
SPA			
EURL			
EPIC			

**3. Age de participant (e)**

Moins de 30  Entre 30 et 40  Entre 41 et 50  Plus de 50 ans

**4. Qualification scientifique :**

Moins de Licence  Licence  Master  Magistère

Doctorat  Autres  (Veuillez l'identifier) .....

**5. Spécialité scientifique :**

Comptabilité  Audit  Finance  Management

Autres  (Veuillez l'identifier) .....

**6. Années d'expérience :**

Moins de 5  Entre 5 et 10

Entre 11 et 15  Plus de 15 ans

**7. Fonction :**

Directeur générale  Membre de conseil d'administration

Auditeur interne  Directeur des finances et comptabilité

Directeur d'administration de des finances  Directeur adjoint des finances et comptabilité

Chef de service  Autres  (Veuillez l'identifier)

## Deuxième section: Les axes de l'étude

### Le première axe : les dimensions de l'environnement de contrôle dans l'entreprise

#### 1. L'indépendance du conseil d'administration (ou l'organe similaire) et son souci pour la conception et le fonctionnement du système de contrôle interne

la situation	Totalement désaccord	Désaccord	Neutre	D'accord	Totalement d'accord
Le conseil d'administration ou l'organe similaire est indépendant de la direction générale					
Le conseil d'administration ou l'organe similaire a l'expérience nécessaire					
Le sujet de contrôle interne se discute dans les réunions du conseil d'administration ou l'organe similaire					
Il y a une charte qui détermine les autorités et les responsabilités du conseil d'administration ou l'organe similaire					
Il existe un guide de comité d'Audit					
Tout les membres de comité d'Audit sont indépendant					

#### 2. Sous la supervision du conseil d'administration, l'administration délègue les pouvoirs et les domaines de responsabilité

la situation	Totalement désaccord	Désaccord	Neutre	D'accord	Totalement d'accord
Chaque employé est informé dans ses taches et ses responsabilités de manière écrite					
La direction fournit au personnel un organigramme de l'entreprise					
Les pouvoirs sont délégués dans les limites des objectifs à atteindre					
Les individus peuvent proposer des initiatives pour résoudre les problèmes de leur métier					
L'employé connaît le lien entre son travail et le travail des autres					

La délégation est basée sur les connaissances de l'employé et sa capacité à accomplir des tâches					
L'administration sépare les tâches conflictuelles					

### 3- L'entreprise attire, forme et fidélise des ressources humaines compétentes

Situation	Totalement désaccord	Désaccord	Neutre	D'accord	Totalement d'accord
Les critères de sélection des nouvelles ressources humaines sont basés sur la compétence et les qualifications					
La promotion des ressources humaines est basée sur des normes de compétence et d'expérience					
Il y a suffisamment d'incitations pour fidéliser les ressources humaines					
L'entreprise indique explicitement les critères de répartition des salaires et des récompenses					
Les procédures de répartition des salaires et des primes s'effectuent sans biais					

### 4- Philosophie de l'administration et style de management dans la prise de conscience de la responsabilité de chaque individu en matière de contrôle interne

Situation	Totalement désaccord	Désaccord	Neutre	D'accord	Totalement d'accord
Les décisions prises en interne sont communiquées à tous les niveaux hiérarchiques.					
Les décisions sont prises de manière participative et en coopération avec des acteurs internes					

Il existe des canaux de communication appropriés au sein de l'entreprise.					
Les travailleurs sont attachés aux objectifs collectifs de l'entreprise.					
Les erreurs non conformes aux normes attendues sont corrigées correctement					
Il existe des normes de performance claires et documenté pour chaque individu.					
Les mesures de performance mènent à la responsabilité et à la récompense des employés.					

#### 5- Engagement envers l'intégrité et les valeurs éthiques au sein de l'entreprise

Situation	Totalement désaccord	Désaccord	Neutre	D'accord	Totalement d'accord
Il existe un code de conduite (règles de conduite) professionnelle dans l'entreprise					
La conformité avec le code de conduite est discutée régulièrement par le conseil d'administration					
Les employés sont attachés aux normes de conduite professionnelle au sein de l'entreprise					
Il existe des normes de conduite informelles qui favorisent l'intégrité					
Les cadres de niveau supérieur engagent envers le respect de code de conduite					
L'intégrité et les valeurs éthiques sont maintenues avec les parties prenantes externes					

**Deuxième axe: réalisation des objectifs de contrôle interne (qui mesure la conception et le fonctionnement du système de contrôle interne):**

**1 – La réalisation des objectifs opérationnels de l’entreprise**

la situation	Totalement désaccord	Désaccord	Neutre	D’accord	Totalement d’accord
Les actifs susceptibles aux risques sont couverts par des assurances adaptés					
Tous les biens sont conservés dans des endroits sécurisés					
L’entreprise entretient régulièrement du matériel et des machines de production					
Une maintenance et une révision du matériel bureautique et informatique est faite périodiquement					
Une partie du bénéfice net est réinvestie					
Il n’existe pas de montants significatif de perte de valeur sur les actifs					
Les opérations sont réalisées de manière efficace et efficiente					
La rentabilité financière de l’entreprise est élevée.					

**2- La réalisation des Objectifs de reporting par l’entreprise**

la situation	Totalement désaccord	Désaccord	Neutre	D’accord	Totalement d’accord
L’entreprise utilise le site internet pour communiquer rapidement les décisions et les informations					
L’entreprise utilise des panneaux de présentation spéciaux pour publier ses décisions et ses informations sur papier.					
La divulgation juste des informations est faite en tenant compte des besoins des parties prenantes					
Les parties internes reçoivent l’information en temps opportun					

Un rapport de contrôle interne est préparé					
Des états financiers intermédiaires (trimestriels) sont préparés					
Les actifs, passifs et accords hors bilan sont divulgués					
Les événements importants postérieurs à la clôture sont signalés					
L'entreprise divulgue sa responsabilité sociale					
Le rapport de gestion contient des informations sur la situation économique, fiscale et juridique de l'entreprise					
L'entreprise dépose les déclarations fiscales et les comptes annuels sans pression de temps.					

### 3- La réalisation des Objectifs de conformité par l'entreprise

Situation	Totalement désaccord	Désaccord	Neutre	D'accord	Totalement d'accord
L'entreprise est assistée par le conseiller juridique					
Le manuel de procédures est respecté lors de l'exécution des tâches					
Il n'y a pas de contentieux avec une des parties prenantes : fournisseurs, clients, travailleurs, administration fiscales					
L'entreprise dispose d'une direction de contrôle de la qualité					
L'entreprise s'est engagée à appliquer une norme ISO pour ses produits et services					
Il n'y a pas de marchandises restituées non conformes					

Lien de questionnaire sur Google Drive :

[https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdWKR9H2GAoHHh7xmSKlY9-xHBlnJFCD6gQOgGPK4IK1pJP\\_w/formResponse](https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdWKR9H2GAoHHh7xmSKlY9-xHBlnJFCD6gQOgGPK4IK1pJP_w/formResponse)

## الملحق رقم 3: قائمة المحكمين

التخصص	الجامعة	الاسم واللقب
اقتصاد كمي	أكلي محند أولحاج - البويرة	أ. مولود أو عيل
اقتصاد قياسي	يجي فارس - المدية	أ. شرماط الطاهر
إحصاء	أكلي محند أولحاج - البويرة	أ. حيدوشي عاشور
محاسبة وتدقيق	أكلي محند أولحاج - البويرة	أ. سفير محمد
محاسبة وتدقيق	أكلي محند أولحاج - البويرة	أ. رزقي اسماعيل

الملحق رقم 4: اختبار التوزيع الطبيعي لأبعاد محاور الاستبيان

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	استقلالية المعلمين الإدارية وتجربته على تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية	فقد الإدارة في تعيين السلطات ومخالات المسؤولية	تقوم المؤسسة بعمليات تفتيش وتفتت ولاه السوابد البصرية ذات الكفاءة	ظيفة الإدارة وبسط التنفيذ الجاه المحسن بمسؤولية كان فور عن الرقابة الداخلية	الأرقام بالرقابة والقيم المتعلقة مع الأطراف ذات العلاقة	تتفق المؤسسة الأهداف المتعلوية	تتفق المؤسسة لأهداف الإبلاغ	تتفق المؤسسة لأهداف الطابق
N	50	50	50	50	50	50	50	50
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean 3,8133	Mean 3,8314	Mean 3,3280	Mean 3,3876	Mean 3,5787	Mean 3,9766	Mean 3,7291	Mean 3,5467
	Std. Deviation ,94142	Std. Deviation ,83882	Std. Deviation ,95084	Std. Deviation ,90576	Std. Deviation ,87386	Std. Deviation ,59149	Std. Deviation ,59698	Std. Deviation ,68432
Most Extreme Differences	Absolute ,130	Absolute ,144	Absolute ,130	Absolute ,120	Absolute ,150	Absolute ,201	Absolute ,099	Absolute ,133
	Positive ,077	Positive ,082	Positive ,080	Positive ,089	Positive ,086	Positive ,098	Positive ,085	Positive ,102
	Negative -1,30	Negative -1,44	Negative -1,30	Negative -1,20	Negative -1,50	Negative -2,01	Negative -0,99	Negative -1,33
Kolmogorov-Smirnov Z	,917	1,022	,921	,951	1,063	1,420	,702	,939
Asymp. Sig. (2-tailed)	,370	,248	,385	,463	,209	,036	,707	,341

a. Test distribution is Normal.  
b. Calculated from data.

الملحق رقم 5: اتساق الاجابات عن المبدأ الأول من بيئة الرقابة

		استقلالية مجلس الإدارة ومجموعة من مستشارين وخبراء الاستاذية	إشراك مجلس الإدارة في الإستراتيجية	يتمتع مجلس الإدارة بالسلطة الكافية؛ استناداً إلى	إشراك مختلف أصحاب المصلحة في صنع القرار	إيجاد ميثاق وحد مبادئ توجيهية	إيجاد لجنة للتحقق أو هيئة مستقلة في مؤسسة	إجراء فحص لبيئة الشفافية تاريخياً ومستقبلاً
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,712**	,693**	,736**	,599**	,632**	,755**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,712**	1,000	,451**	,441**	,337**	,341**	,481**
	Sig. (2-tailed)	,000		,012	,005	,017	,008	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,693**	,451**	1,000	,632**	,557**	,557**	,673**
	Sig. (2-tailed)	,000	,012		,000	,014	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,736**	,441**	,632**	1,000	,424**	,451**	,443**
	Sig. (2-tailed)	,000	,005	,000		,002	,001	,001
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,599**	,337**	,337**	,424**	1,000	,539**	,523**
	Sig. (2-tailed)	,000	,017	,014	,002		,000	,021
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,632**	,341**	,557**	,451**	,539**	1,000	,647**
	Sig. (2-tailed)	,000	,008	,014	,001	,000		,003
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,755**	,481**	,673**	,443**	,443**	,451**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,008	,001	,001	,013	
	N	50	50	50	50	50	50	50

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).  
\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم 6: اتساق الاجابات عن المبدأ الثاني من بيئة الرقابة

		قيام الإدارة بتعيين السلطات والمسؤوليات	إشراك موظفي وعاملين مسؤولياتهم بطريقة متكاملة	تعزيز الإدارة بتزويد الموظفين بمخطط العمل التنظيمي الشامل	إشراك الموظفين في حدود الأهداف الواجبة التحقيق	إشراك الأفراد من تقديم المبادرات لحل المشكلات في مهنتهم	إشراك الموظفين في تحديد الأهداف بين عملهم وعمل الآخرين	إشراك الموظفين بناء على معرفة وفرة الموظفين على إنهاء المهام	إشراك الإدارة على الفصل بين المهام المتكاملة
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,763**	,830**	,800**	,728**	,794**	,816**	,740**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,763**	1,000	,627**	,596**	,551**	,646**	,548**	,432**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,002
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,830**	,627**	1,000	,735**	,525**	,643**	,587**	,472**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,800**	,596**	,735**	1,000	,489**	,577**	,638**	,462**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,728**	,551**	,525**	,489**	1,000	,582**	,568**	,474**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,794**	,646**	,643**	,577**	,582**	1,000	,611**	,527**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,816**	,548**	,587**	,638**	,568**	,611**	1,000	,681**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,740**	,432**	,472**	,462**	,474**	,527**	,681**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,002	,001	,001	,001	,000	,000	
	N	50	50	50	50	50	50	50	50

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 7: اتساق الاجابات عن المبدأ الثالث من بيئة الرقابة

Correlations								
		تقوم المؤسسة بإستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية الكفائة	إتخذت معايير المشترية الجديدة على الكفاءة والمؤهلات	إتخذت ترقية الموارد البشرية على معايير الكفاءة والخبرة	توجد تحفيزات كافية لكسب ولاء الموارد البشرية	تقوم المؤسسة بالإبلاغ الداخلي المسريح عن معايير توزيع الأجر والمكافآت	إتخذت إجراءات توزيع الأجر والمكافآت بدون تحيز	
Spearman's rho	تقوم المؤسسة باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	1,000 ,788** ,000 50	,788** ,000 ,000 50	,803** ,000 ,000 50	,760** ,000 ,000 50	,730** ,000 ,011 50	,855** ,000 ,000 50
	إتخذت معايير اختيار الموارد البشرية الجديدة على الكفاءة والمؤهلات	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,788** ,000 50	1,000 ,000 ,000 50	,751** ,000 ,000 50	,575** ,000 ,000 50	,358* ,011 50	,567** ,000 ,000 50
	إتخذت ترقية الموارد البشرية على معايير الكفاءة والخبرة	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,803** ,000 50	,751** ,000 ,000 50	1,000 ,000 ,000 50	,531** ,000 ,000 50	,500** ,000 50	,529** ,000 ,000 50
	توجد تحفيزات كافية لكسب ولاء الموارد البشرية	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,760** ,000 50	,575** ,000 ,000 50	,531** ,000 ,000 50	1,000 ,000 ,000 50	,396** ,004 50	,576** ,000 ,000 50
	تقوم المؤسسة بالإبلاغ الداخلي المسريح عن معايير توزيع الأجر والمكافآت	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,730** ,000 50	,358* ,011 50	,500** ,000 50	,396** ,004 50	1,000 50	,710** ,000 50
	إتخذت إجراءات توزيع الأجر والمكافآت بدون تحيز	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,855** ,000 50	,567** ,000 50	,529** ,000 50	,576** ,000 50	,710** ,000 50	1,000 50

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).  
\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم 8: اتساق الاجابات عن المبدأ الثالث من بيئة الرقابة

Correlations										
		ظفة الإدارة ونمط التشغيل تجاه التصميم بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية	إتم إبلاغ القرارات المخندة بالخطأ في كل المستويات الوظيفية	إتم اتخاذ القرارات بالتعاون والشفافية مع الماعين الداخليين	توجد قنوات اتصال ملائمة داخل المؤسسة	إتم تحفيز المسان بالاهداف الجماعية للمؤسسة	إتم تصحيح الأخطاء المخالفة للمعايير المؤسسية بطريقة ملائمة	توجد معايير أداء واضحة وموثوقة لكل فرد	تتوي معايير الأداء بمساهمة ومكافأة المسالم في الواقع	
Spearman's rho	ظفة الإدارة ونمط التشغيل تجاه التصميم بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	1,000 ,704** ,000 50	,796** ,000 ,000 50	,755** ,000 ,000 50	,860** ,000 ,000 50	,797** ,000 ,000 50	,771** ,000 ,000 48	,818** ,000 ,000 50	
	إتم إبلاغ القرارات المخندة بالخطأ في كل المستويات الوظيفية	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,704** ,000 50	1,000 ,000 ,000 50	,637** ,000 ,000 50	,476** ,000 ,000 50	,473** ,001 50	,415** ,003 50	,550** ,000 48	,512** ,000 50
	إتم اتخاذ القرارات بالتعاون والشفافية مع الماعين الداخليين	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,796** ,000 50	,637** ,000 ,000 50	1,000 ,000 ,000 50	,525** ,000 ,000 50	,718** ,000 50	,618** ,000 50	,467** ,001 48	,618** ,000 50
	توجد قنوات اتصال ملائمة داخل المؤسسة	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,755** ,000 50	,476** ,000 50	,525** ,000 ,000 50	1,000 ,000 ,000 50	,647** ,000 50	,675** ,000 50	,452** ,001 48	,522** ,000 50
	إتم تحفيز المسان بالاهداف الجماعية للمؤسسة	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,860** ,000 50	,473** ,001 50	,718** ,000 50	,647** ,000 50	1,000 ,000 50	,662** ,000 50	,669** ,000 48	,623** ,000 50
	إتم تصحيح الأخطاء المخالفة للمعايير المؤسسية بطريقة ملائمة	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,797** ,000 50	,415** ,003 50	,618** ,000 50	,675** ,000 50	,662** ,000 50	1,000 ,000 50	,640** ,000 48	,674** ,000 50
	توجد معايير أداء واضحة وموثوقة لكل فرد	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,771** ,000 48	,550** ,000 48	,467** ,001 48	,452** ,001 48	,669** ,000 48	,640** ,000 48	1,000 ,000 48	,659** ,000 48
	تتوي معايير الأداء بمساهمة ومكافأة المسالم في الواقع	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,818** ,000 50	,512** ,000 50	,618** ,000 50	,522** ,000 50	,623** ,000 50	,674** ,000 50	,659** ,000 48	1,000 50

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

## الملحق رقم 9: اتساق الاجابات عن المبدأ الخامس من بيئة الرقابة

Correlations								
		الاتزام بالزراعة والقيم الاخلاقية مع الاطراف ذات العلاقة	الاتزام بالزراعة مع مدونة قواعد السلوك المهني (Code de de conduite)	إتيم دوريا مناقشة الاتزام بقواعد السلوك في مجلس الإدارة	إلتزام الموظفين بمعايير السلوك المهني داخل المؤسسة	هناك معايير سلوك غير رسمية تحفز على الاتزام بالزراعة	إحصاءات إشارات المستوى الأعلى على الاتزام بقواعد السلوك	إتيم الاتزام بالزراعة والقيم الاخلاقية مع الاطراف ذات العلاقة الخارجية
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,731**	,844**	,817**	,591**	,858**	,683**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,731**	1,000	,646**	,590**	,161	,466**	,326*
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,265	,001	,021
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,844**	,646**	1,000	,648**	,334*	,629**	,481**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,018	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,817**	,590**	,648**	1,000	,522**	,715**	,567**
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,000	,000	
N	50	50	50	50	50	50	50	
Correlation Coefficient	,591**	,161	,334*	,522**	1,000	,736**	,461**	
Sig. (2-tailed)	,000	,265	,018	,000		,000	,001	
N	50	50	50	50	50	50	50	
Correlation Coefficient	,858**	,466**	,629**	,715**	,736**	1,000	,620**	
Sig. (2-tailed)	,000	,001	,000	,000	,000		,000	
N	50	50	50	50	50	50	50	
Correlation Coefficient	,683**	,326*	,481**	,567**	,461**	,620**	1,000	
Sig. (2-tailed)	,000	,021	,000	,000	,001	,000		
N	50	50	50	50	50	50	50	

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## الملحق رقم 10: اتساق الاجابات عن الأهداف العملياتية

Correlations											
		تحقق الدراسة للاهداف التشغيلية	تقوم الشركة بالتأمين على أصولها المتحصنة للخطر	إتيم الاحتفاظ بجميع الأصول في أماكن أمن	تقوم المؤسسة بالمصيانة الدورية للجهازات والآلات الإنتاجية	إتيم صيانة وإصلاح الأجهزة الكهربائية والميكانيكية مشكل دوري	إتيم إعادة استئجار جزء من الأرباح الصافي	إلا توجد مبالغ كبيرة لمسائل القيد على الأصول	إتيم الشركة تقابل تأمين لحماية أصولها معد للخطر	إتيم إيجار المبيعات بكتابة وفعالية	الإيرودية ال3 شركة برتغال
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,694**	,705**	,667**	,751**	,584**	,620**	,716**	,759**	,650**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	49	48	48
	Correlation Coefficient	,694**	1,000	,675**	,577**	,438**	,383**	,352*	,544**	,506**	,254
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,001	,006	,012	,000	,000	,082
	N	50	50	50	50	50	50	50	49	48	48
	Correlation Coefficient	,705**	,675**	1,000	,678**	,548**	,282*	,379**	,417**	,530**	,354*
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,000	,047	,007	,003	,000	,013
	N	50	50	50	50	50	50	50	49	48	48
	Correlation Coefficient	,667**	,577**	,678**	1,000	,669**	,301*	,357*	,415**	,536**	,344*
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,034	,011	,003	,000	,017	
N	50	50	50	50	50	50	50	49	48	48	
Correlation Coefficient	,751**	,438**	,548**	,669**	1,000	,398**	,529**	,529**	,522**	,453*	
Sig. (2-tailed)	,000	,001	,000	,000		,004	,000	,000	,000	,001	
N	50	50	50	50	50	50	50	49	48	48	
Correlation Coefficient	,584**	,383**	,282*	,301*	,398**	1,000	,381**	,353*	,396**	,294*	
Sig. (2-tailed)	,000	,006	,047	,034	,004		,006	,013	,005	,043	
N	50	50	50	50	50	50	50	49	48	48	
Correlation Coefficient	,620**	,352*	,379**	,357*	,529**	,381**	1,000	,469**	,426**	,304*	
Sig. (2-tailed)	,000	,012	,007	,011	,000	,006		,001	,003	,036	
N	50	50	50	50	50	50	50	49	48	48	
Correlation Coefficient	,716**	,544**	,417**	,415**	,529**	,353*	,469**	1,000	,661**	,385**	
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,003	,003	,000	,013	,001		,000	,007	
N	49	49	49	49	49	49	49	49	48	48	
Correlation Coefficient	,759**	,506**	,530**	,536**	,522**	,396**	,426**	,661**	1,000	,524**	
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,005	,003	,000		,000	
N	48	48	48	48	48	48	48	48	48	48	
Correlation Coefficient	,650**	,254	,354*	,344*	,453**	,294*	,304*	,385**	,524**	1,000	
Sig. (2-tailed)	,000	,082	,013	,017	,001	,043	,036	,007	,000		
N	48	48	48	48	48	48	48	48	48	48	

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

### الملحق رقم 11: اتساق الاجابات عن أهداف الإبلاغ

Correlations													
		إيم إس إم البورق الإلكتروني الشركة القدرات والموثبات	إستمدال المؤسسة لخدمات مورس الخدمات والموثبات وإيها	إيم إس إم البورق الإحصاء الخدم الخدمات والموثبات الخدمات									
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,463**	,486**	,286*	,240	,116	,134	,192	,117	,102	,084	,600**
	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,044	,093	,422	,353	,182	,479	,563	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,463**	1,000	,493**	,131	,279*	,291*	,227	,167	,329*	,471**	,313*	,607**
	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,000	,365	,049	,040	,114	,246	,020	,001	,027	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,486**	,493**	1,000	,504**	,323*	,255	,148	,245	,245	,338*	,182	,607**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,022	,074	,305	,086	,086	,016	,207	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,286*	,131	,504**	1,000	,398*	,376**	,485**	,336*	,400**	,188	,315	,636**
	Sig. (2-tailed)	,044	,385	,000	,000	,011	,007	,000	,017	,004	,191	,026	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,240	,279*	,323*	,358*	1,000	,158	,261	,254	,265	,203	,133	,451**
	Sig. (2-tailed)	,093	,049	,022	,011	,000	,279	,067	,075	,075	,158	,358	,001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,116	,291*	,255	,376**	,158	1,000	,552**	,288**	,260	,480**	,243	,532**
	Sig. (2-tailed)	,422	,040	,074	,007	,279	,000	,042	,068	,000	,000	,089	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,134	,227	,148	,485**	,261	,552**	1,000	,495**	,461**	,388**	,466**	,602**
	Sig. (2-tailed)	,353	,114	,305	,000	,067	,000	,000	,000	,001	,005	,001	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,192	,167	,245	,336*	,254	,286*	,495**	1,000	,632**	,442**	,456**	,604**
	Sig. (2-tailed)	,182	,086	,017	,075	,042	,000	,000	,000	,000	,001	,001	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,117	,329*	,245	,400**	,255	,260	,461**	,632**	1,000	,623**	,599**	,687**
	Sig. (2-tailed)	,417	,020	,086	,004	,074	,068	,001	,000	,000	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,102	,471**	,338*	,188	,203	,480**	,388**	,442**	,623**	1,000	,575**	,619**
	Sig. (2-tailed)	,479	,001	,016	,191	,158	,000	,005	,001	,000	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,084	,313*	,182	,315*	,133	,243	,486**	,456**	,598**	,575**	1,000	,541**
	Sig. (2-tailed)	,563	,027	,207	,026	,358	,089	,001	,001	,000	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,600**	,607**	,607**	,636**	,451**	,532**	,602**	,604**	,687**	,619**	,541**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).  
\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

### الملحق رقم 12: اتساق الاجابات عن أهداف التطابق

Correlations								
		تحقيق المؤسسة لأهداف التطابق	إستمدال المؤسسة بالمستشار القانوني	إيم إس إم البورق الإجراءات في أداء المهام	إلا يوجد ممارسات مع أحد الأطراف ذات الملائمة	إملاك المؤسسة مصلحة فرعية المورد	إلتزام المؤسسة بتطبيق أحد معايير الجودة (ISO) على منتجاتها وخدماتها	إلا توجد أية مردودات للتمساع غير المطابقة
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,590**	,476**	,277	,795**	,780**	,642**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,051	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,590**	1,000	,486**	,138	,340*	,272	,271
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,341	,016	,056	,057
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,476**	,486**	1,000	-,134	,442**	,281*	,211
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,355	,001	,048	,141
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,277	,138	-,134	1,000	,000	-,082	,149
	Sig. (2-tailed)	,051	,341	,355	,000	,998	,571	,303
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,795**	,340*	,442**	,000	1,000	,813**	,335*
	Sig. (2-tailed)	,000	,016	,001	,998	,000	,000	,017
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,780**	,272	,281*	-,082	,813**	1,000	,460**
	Sig. (2-tailed)	,000	,056	,048	,571	,000	,000	,001
	N	50	50	50	50	50	50	50
	Correlation Coefficient	,642**	,271	,211	,149	,335*	,460**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,057	,141	,303	,017	,001	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).  
\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## الملحق رقم 13: الاتساق الداخلي للمحور الأول من الاستبيان

Correlations								
		استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية	قيام الإدارة بتعيين السلطات ومجالات المسؤولية	تقوم المؤسسة باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة	فلسفة الإدارة ونمط التشغيل اتجاه التحسين بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية	الالتزام بالزراعة والقيم الأخلاقية من الأطراف ذات العلاقة	المحور الأول الممثل للمنظمات المستقلة	
Spearman's rho	استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية	Correlation Coefficient	1,000	,636**	,354*	,425**	,337*	,617**
		Sig. (2-tailed)	.	,000	,012	,002	,017	,000
		N	50	50	50	50	50	50
	قيام الإدارة بتعيين السلطات ومجالات المسؤولية	Correlation Coefficient	,636**	1,000	,552**	,575**	,478**	,740**
		Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000	,000	,000
		N	50	50	50	50	50	50
	تقوم المؤسسة باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية ذات الكفاءة	Correlation Coefficient	,354*	,552**	1,000	,838**	,678**	,865**
	Sig. (2-tailed)	,012	,000	.	,000	,000	,000	
	N	50	50	50	50	50	50	
فلسفة الإدارة ونمط التشغيل اتجاه التحسين بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية	Correlation Coefficient	,425**	,575**	,838**	1,000	,743**	,899**	
	Sig. (2-tailed)	,002	,000	,000	.	,000	,000	
	N	50	50	50	50	50	50	
الالتزام بالزراعة والقيم الأخلاقية من الأطراف ذات العلاقة	Correlation Coefficient	,337*	,478**	,678**	,743**	1,000	,822**	
	Sig. (2-tailed)	,017	,000	,000	,000	.	,000	
	N	50	50	50	50	50	50	
المحور الأول الممثل للمنظمات المستقلة	Correlation Coefficient	,617**	,740**	,865**	,899**	,822**	1,000	
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	.	
	N	50	50	50	50	50	50	

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## الملحق رقم 14: الاتساق الداخلي للمحور الثاني من الاستبيان

Correlations						
		المحور الثاني الممثل للمنتج التابع	تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية	تحقيق المؤسسة لأهدافها الإنتاجية	تحقيق المؤسسة لأهدافها التسويقية	
Spearman's rho	المحور الثاني الممثل للمنتج التابع	Correlation Coefficient	1,000	,884**	,851**	,828**
		Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000
		N	50	50	50	50
	تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية	Correlation Coefficient	,884**	1,000	,701**	,599**
	Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000	
	N	50	50	50	50	
تحقيق المؤسسة لأهدافها الإنتاجية	Correlation Coefficient	,851**	,701**	1,000	,601**	
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	.	,000	
	N	50	50	50	50	
تحقيق المؤسسة لأهدافها التسويقية	Correlation Coefficient	,828**	,599**	,601**	1,000	
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.	
	N	50	50	50	50	

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

## الملحق 15: اختبار T لأبعاد محاور الاستبيان

## One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
استقلالية مجلس الإدارة وحرصه على التصميم والتشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية	30,366	49	,000	3,61333	3,3742	3,8525
قيام الإدارة بتفويض السلطات ومجالات المسؤولية	32,298	49	,000	3,83143	3,5930	4,0698
تقوم المؤسسة باستقطاب، تكوين وكسب ولاء الموارد البشرية الكفاءة	24,749	49	,000	3,32800	3,0578	3,5982
فلسفة الإدارة ونمط التشغيل اتجاه التحسين بمسؤولية كل فرد عن الرقابة الداخلية	26,446	49	,000	3,38762	3,1302	3,6450
الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية مع الأطراف ذات العلاقة	28,948	49	,000	3,57667	3,3284	3,8250
تحقيق المرسلة لأهداف العملياتية	47,527	49	,000	3,97556	3,8075	4,1437
تحقيق المؤسسة لأهداف الإبلاغ	44,170	49	,000	3,72909	3,5594	3,8987
تحقيق المؤسسة لأهداف التطابق	36,647	49	,000	3,54667	3,3522	3,7411

الملحق رقم 16: تحليل التباين الأحادي لمحاور الاستبيان تبعا لمملكية رأس المال والشكل القانوني للمؤسسات المدروسة

## ANOVA

الشحور الاول الممثل للمتغيرات المستقلة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	4,094	2	2,047	4,250	,020
Within Groups	22,640	47	,482		
Total	26,734	49			

## ANOVA

الشحور الثاني الممثل للمتغير التابع

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,317	2	,159	,515	,601
Within Groups	14,481	47	,308		
Total	14,799	49			

## ANOVA

الشحور الاول الممثل للمتغيرات المستقلة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,399	2	,700	1,298	,283
Within Groups	25,334	47	,539		
Total	26,734	49			

## ANOVA

الشحور الثاني الممثل للمتغير التابع

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,351	2	,176	,571	,569
Within Groups	14,448	47	,307		
Total	14,799	49			