



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
وعلوم مالية و محاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
الاقتصادية مع إطار COSO للرقابة الداخلية في بيئة
الأعمال الجزائرية خلال 2019
-حالة الوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية -

من إعداد الطالب : ربيع عبد القادر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/26

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/حجاج محمد الهاشمي..... (أستاذ ، جامعة ورقلة) رئيسا
د/مقدم خالد.....(أستاذ، جامعة ورقلة) مشرفا و مقرا
د/خيمقاني بدر الزمان.....(، جامعة ورقلة) مناقشا

الموسم الجامعي: 2019/2018



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
وعلوم مالية و محاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق

بغنوان:

مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
الاقتصادية مع إطار COSO للرقابة الداخلية في بيئة
الأعمال الجزائرية خلال 2019
-حالة الوحدة العمليّة لاتصالات الجزائر بغرداية-

من إعداد الطالب : ربيع عبد القادر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/26

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/حجاج محمد الهاشمي..... (أستاذ ، جامعة ورقلة) رئيسا

د/مقدم خالد..... (أستاذ، جامعة ورقلة) مشرفا و مقرا

د/خمقاني بدر الزمان..... (، جامعة ورقلة) مناقشا

الموسم الجامعي: 2018/2019



الإهداء

إلى من علمني النجاح و الصبر, إلى من علمني العطاء بدون انتظار أبي رحمه .
إلى من علمتني و عانت الصعاب لأصل إلى ما أ فيه , إلى من كان دعاؤها سر نجاحي
و حنانها بلسم جراحي أمي حفظها .
إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة و الكبيرة كل سمه أينما وجدوا.
إلى ملاكي في الحياة أينما كان.
إلى أصدقائي رفقاء دربي من داخل الجامعة و خارجها.
إلى الأستاذ المشرف الدكتور مقدم خالد ، إلى أساتذتي الكرام الذين أ روا دروبنا لعلم
و المعرفة جزاهم كل خير.
إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها و يعمل على تحقيقها، لا يبغى بها إلا وجه
ومنفعة الناس.
إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.



التشكر والتقدير

أرى لزاما علي تسجيل الشكر وإعلامه ونسب الفضل لأصحابه

و كما قيل :

علامة شكر المرء إعلان حمده فمن كتم المعروف منهم فما شكر

فالشكر أولا لله عز و جل على أن هداني لسلوك طريق البحث و التشبه بأهل العلم و
إن كان بيني و بينهم مفاوز

كما أخص بالشكر أستاذي الكريم المشرف على هذا البحث الدكتور مقدم خالد ,
فقد كان حريصا على قراءة كل ما أكتب ثم يوجهني إلى ما يرى بأرق عبارة و أطف
إشارة، فله مني وافر الشاء و خالص الدعاء.

كما أشكر السادة الأساتذة و كل الزملاء و كل من قدم لي فائدة أو أعانني في مسار
دراستي، أسأل الله أن يجزيهم عني خيرا و أن يجعل عملهم في ميزان حسناتهم.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى توافق نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مع إطار COSO للرقابة الداخلية لما له من سمعة في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات وزيادة فعاليتها في تحقيق أهدافها وإدارة مخاطرها، حيث تم إسقاط هذه الدراسة على الوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية وتقييم نظامها الرقابي وفق نفس الإطار؛ وتم الاعتماد في إنجاز هذه الدراسة على المنهج الوصفي في شقها النظري، وعلى المنهج التحليلي شقها التطبيقي . ومن خلال ما تم تناوله في هذه الدراسة من محاور في شقها النظري والتطبيقي وبعد تحليل النتائج واختبار الفرضيات توصلنا إلى أن نظام الرقابة الداخلية للوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية، جد فعال ويتوافق بنسبة كبيرة مع مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

الكلمات المفتاحية : رقابة داخلية، إطار COSO، مؤسسة إقتصادية، وحدة عملتية، أهداف، إدارة مخاطر

Abstract :

This study aims to focus on the compatibility of the internal control system of the Algerian economic company with coso framework internal control, as the latter is an important internal control framework to contribute to the improvement of the internal control systems of the companies, and then drop this study on application unit of unit of Algeria Telecom in Ghardaia, and evaluate its regulatory system According to the same framework;

In this study, we relied on the descriptive approach in its theory, and on the analytical descriptive approach in its practical application ;

In the course of this study, we discussed the theoretical and practical aspects of this study.

After analyzing the result and testing hypotheses, we concluded that the internal control system of the company under study complies with the internal control components and principles in accordance with the internal control framework in achieving its objectives and managing its risks.

Key words : internal control, coso framework, economic company, operation unit, objectives, risk management.

قائمة المحتويات

III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات و الرموز
ب	المقدمة

الفصل الأول : الجانب النظري للرقابة الداخلية من منظور COSO

15	تمهيد
16	المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية وفق منظور COSO
31	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
38	خلاصة الفصل

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية لمدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مع إطار COSO

39	تمهيد
40	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
42	المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفق COSO وتحليل نتائجه
62	خلاصة الفصل:
64	الخاتمة:
66	المصادر والمراجع
68	الملاحق

قائمة الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
22	ملخص لأهم إصدارات لجنة COSO	الجدول 1.1
38	تحليل الدراسات السابقة	الجدول 2.1
56	تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO	الجدول 1.2

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	نموذج إدارة مخاطر المؤسسة coso2004	الشكل 1.1
19	الإطار المتكامل للرقابة الداخلية coso2013	الشكل 2.1
20	نموذج الأعمال coso2014	الشكل 3.1
24	أهداف الرقابة الداخلية حسب COSO	الشكل 4.1
26	مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	الشكل 5.1
28	مبادئ مكونات الرقابة الداخلية حسب إطار coso2013	الشكل 6.1
43	الهيكل التنظيمي للوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية	الشكل 1.2
47	هيكل دائرة المالية والمحاسبة بالوحدة العملية	الشكل 2.2

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
68	الهيكل التنظيمي للوحدة العملائية لاتصالات الجزائر بغرداية	الملحق 01
69	وثيقة مراقبة الملفات	الملحق 04
70	من وثائق تنظيم العمل	الملحق 05
71	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية التجارية	الملحق 6

قائمة الاختصارات والرموز

<u>الدلالة بالعربية</u>	<u>الدلالة بالاجنبية</u>	<u>الاختصار</u>
لجنة رعاية المؤسسات المسعرة في البورصة	.Committee of Sponsoring Organization of the trade Way commission	coso
جمعية المحاسبين الأمريكيين	American Accounting Association	AAA
المعهد الأمريكي للمحاسبين المهنيين المعتمدين	The americaninstituti of certified public accountants	AICPA
معهد المدققين الداخليين	The Institute of Internal Auditors	IIA
هيئة المدراء الماليين الدوليين	Financial Executives International	FEI
اتحاد المحاسبين و الخبراء الماليين	Institute of Management Accountants	IMA

مقدمة عامة

توطئة :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة العمود الفقري لأي منظمة، حيث يلعب دورا هاما في تحقيق الأهداف التشغيلية والإستراتيجية كما يساهم في إدارة المخاطر المترتبة بالمؤسسة .

ونظرا للتطورات والتحديات الاقتصادية على المستوى المحلي والدولي فقد ازداد الاهتمام بشكل كبير لدى منظمات الأعمال بتحسين فعالية أنظمة الرقابة الداخلية لديها بشكل يسمح بتحقيق سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية والمالية المساهمة في اتخاذ القرار داخل وخارج المنظمة ، كما عرف نظام الرقابة الداخلي الكثير من الاهتمام من الباحثين والمهنيين والهيئات والمنظمات المهتمة بمجال المحاسبة والتدقيق، وتجلى ذلك في المعايير والتقارير والأطر الرقابية الساعية لرفع مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ومن أهم أطر الرقابة الداخلية التي حظيت بالقبول الواسع في الوسط الاقتصادي العالمي، إطار COSO للرقابة الداخلية لدوره في تحسين جودة الرقابة الداخلية للمؤسسات وإدارة مخاطرها.

وحسب لجنة COSO أن نجاح أي مؤسسة متوقف على مدى فعالية نظام رقابتها الداخلي في تحقيق أهدافها وإدارة مخاطرها.

وعلى ضوء هذه المقدمة يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية :

مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة مع إطار COSO في بيئة الأعمال الجزائرية ؟

وبغية الإلمام بهذا الموضوع يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك اهتمام من المؤسسة محل الدراسة بنظام الرقابة الداخلي؟
 - ما هو واقع نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة محل الدراسة ومدى توافقه مع إطار COSO؟
- وكمحاولة أولية منا للوصول إلى إجابات حول التساؤلات السابقة نضع بعض الفرضيات المتمثلة في :

1. هناك تصور شامل في المؤسسة محل الدراسة لنظام الرقابة الداخلية.
2. هناك توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة مع إطار COSO بنسبة كبيرة.

مبررات اختيار الموضوع :

وكما أن لك حدث حديث فإنه يمكن توضيح مبررات اختيارنا لموضوع هذه الدراسة من خلال النقاط التالية :

- أهمية إطار COSO للرقابة الداخلية بالنسبة للمؤسسات في تحقيق أهدافها وإدارة مخاطرها .
- الوقوف على مدى مواكبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لإطار COSO للرقابة الداخلية .
- أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لعملية التدقيق الداخلية والمراجعة الخارجية.

- يعتبر إطار COSO من الأطر الرقابية الداخلية التي تحظى باهتمام كبير من طرف المؤسسات والمهنيين والأكاديميين.
- الرغبة الشخصية في زيادة الإلمام بموضوع أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات وخاصة أطر الرقابة الداخلية العالمية .
- محاولة إضافة جهد شخصي بحثي حول إطار COSO للرقابة الداخلية في بيئة الأعمال الجزائرية.

أهداف وأهمية البحث:

تسعى هذه الدراسة البحثية وكغيرها من الدراسات لإبراز أهميتها وتحقيق أهداف معينة يمكن توضيحها كالآتي :

- الإجابة عن الأسئلة المطروحة المتعلقة بالإشكالية والتحقق من الفرضيات؛
- الإلمام بماهية الرقابة الداخلية من منظور COSO؛
- الوقوف على الجهود المبذولة من طرف المؤسسة محل الدراسة في تحسين وزيادة فعالية نظام رقابتها الداخلي؛
- تقييم مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة مع إطار COSO للرقابة الداخلية ؛
- معرفة أثر نجاعة نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل الدراسة في تحقيق أهداف المؤسسة وإدارة مخاطرها وترشيد إستراتيجيتها؛
- معرفة مدى مواكبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية الحديثة؛
- الوصول إلى نتائج وتوصيات منطقية ومفيدة من خلال هذه الدراسة؛

وتكتسي هذه الدراسة أهميتها من الأهمية الكبيرة الذي يحظى به إطار COSO للرقابة الداخلية وأهميته ودوره في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات ومساعدتها في رسم إستراتيجيتها وتحقيق أهدافها وإدارة مخاطرها؛ بالإضافة إلى أنها قامت بتسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلية لأحد أهم المؤسسات الاقتصادية الوطنية.

حدود البحث:

- البعد الزمني ويتمثل في استخدام البيانات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة خلال الفترة 2019/04/14 إلى غاية 2019/05/13.
- أما عن البعد المكاني فتمثل في دراسة حالة الوحدة العملية لمؤسسة اتصالات الجزائر بغرداية.

منهج البحث:

وكما أن لكل غاية وسيلة ، فوسيلة الوصول إلى الهدف من بحثنا هذا تتجلى في المنهج المتبع في هذه الدراسة وذلك كما

يلي:

- الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة والكتب والمقالات ، أما الجانب التطبيقي فيتم الاعتماد فيه على المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة وتحليله لمعرفة مدى فاعليته وتوافقه مع إطار COSO للرقابة الداخلية؛
- بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة حالة من أجل فهم آلية التحكم في لوحة قيادة المؤسسة وتقييم نظام رقابتها الداخلي حسب COSO .

صعوبات البحث:

يمكن حصر الصعوبات التي واجهت إنجاز هذه الدراسة في النقاط التالية:

- كثرة الإلتزامات والارتباطات الشخصية وظروف العمل؛
- فترة تربص شهر واحد لم تكن كافية في دراسة وتحليل نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل الدراسة؛
- صعوبة الحصول على المعلومات المتعلقة بالتدقيق الداخلي، نظرا للتحفظ الذي تبناه المؤسسة على هكذا معاومات؛
- عناء التنقل محل الدراسة ، للحصول على المعلومات الضرورية لموضوع البحث.

هيكل البحث

تم إعداد هذا البحث وفق ما تتطلبه منهجية IMRAD في إعداد البحوث والدراسات الأكاديمية ، ولتحقيق الهدف منه قمنا بتقسيمه إلى مقدمة عامة وفصل أول نظري وفصل ثاني تطبيقي وخاتمة عامة.

حيث تناولنا في الفصل الأول الجانب النظري للرقابة الداخلية من منظور COSO وذلك وفق ثلاث أقسام، القسم الأول تطرق إلى ماهية الرقابة الداخلية حسب COSO والقسم الثاني تطرق إلى أسس ومقومات الرقابة الداخلية الفعالة والقسم الثالث اهتم بتناول بعض الدراسات السابقة ذات صلة بالموضوع .

أما الفصل الثاني فقد تم التطرق فيه إلى الدراسة التطبيقية المتعلقة بإشكالية وذلك وفق ثلاث أقسام، القسم الأول تناول ماهية مؤسسة اتصالات الجزائر كنظرة عامة وفرعها وحدة غرداية محل الدراسة كنظرة خاصة ، والقسم الثاني تم الوقوف فيه على واقع الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة أما القسم الثالث تناول تحليل النتائج ومناقشة فرضيات الدراسة ووضع التوصيات .

الفصل الأول

الدراسة الأدبية و المفاهيمية

للرقابة الداخلية من

منظور COSO

تمهيد :

تبعاً لما شهده العالم من أحداث وأزمات اقتصادية كبرى وبدءاً من ثمانينات القرن الماضي وفي مطلع القرن الحالي، والتي كانت من آثارها السلبية انهيار وإفلاس العديد من الكيانات الاقتصادية المهمة في الساحة الاقتصادية العالمية على غرار شركة enroon و worldcom الأمريكيتين، حيث نسبت أسباب ذلك إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، وغياب الشفافية والمصدقية في الإفصاح عن المعلومات المالية؛

حيث أصبح من الضرورة بمكان إعادة النظر في آليات تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها وتقويتها بما يتناسب مع التغيرات الاقتصادية العالمية ومواجهة المخاطر المتجددة ، وكنتيجة لهذا الأمر زاد الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية وخصوصاً إطار COSO للرقابة الداخلية الذي يعد من أهم الأنظمة الرقابية الحديثة الذي يسعى لتطوير أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات وتحسينها وزيادة فعاليتها بما يتناسب مع تطلعاتها.

المبحث الأول : ماهية الرقابة الداخلية حسب إطار COSO

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي شركة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح كافة الأطراف ذات الصلة بالمنظمة، حيث يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات.¹

المطلب الأول : نشأة وتطور إطار COSO للرقابة الداخلية

تسعى المنظمات الراعية (COSO) Committee of Sponsoring Organization of the trade Way commission

إلى توفير قيادة فكرية من خلال تطوير أطر عمل شاملة وإرشادات حول إدارة مخاطر المؤسسة، والرقابة الداخلية وردع الاحتيال المصممة لتحسين الأداء التنظيمي والحوكمة وتقليل مدى الاحتيال في المؤسسات.²

- أولاً: خلفية تشكيل لجنة COSO

في عام 1985م وإثر فشل عدد من الشركات الأمريكية الكبرى وظهور قصور واضح في مراجعة حسابات بعض هذه الشركات، قام كل من الكونجرس الأمريكي وهيئة الأوراق المالية الأمريكية لتمويل حلة إصلاح لقانون الممارسات الأجنبية الفاسدة 1977 وتم تشكيل "اللجنة الوطنية للتعامل مع التقارير المالية الاحتياطية (Treadway Commission) وهي لجنة شكلت برعاية مشتركة من جمعيات ومعاهد المحاسبة المهنية الرئيسة الخمسة في الولايات المتحدة وتشمل كل من:

1. المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين (AICPA) The american instituti of certified public accountants
2. جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) American Accounting Association
3. معهد المدراء الماليين (FEI) Financial Executives International .
4. معهد المراجعين الداخليين (IIA) The Institute of Internal Auditors .
5. معهد المحاسبين الإداريين (IMA) Institute of Management Accountants .

وقد قامت لجنة تريدواي (Treadway) بدراسة نظم تقارير المعلومات المالية خلال الفترة من أكتوبر 1985 إلى سبتمبر 1987 وأصدرت تقريراً عن النتائج والتوصيات في أكتوبر 1987 بعنوان "تقرير اللجنة الوطنية لإعداد التقارير المالية الاحتياطية"؛

ونتيجة لتقرير اللجنة الأولي تم تشكيل لجنة المنظمات الراعية (COSO) وتم تكليف شركة Lybrand & Coopers & Coopers بكتابة تقرير حول وضع إطار متكامل للرقابة الداخلية، وفي سبتمبر 1992 تم إصدار أربعة تقارير بعنوان "الرقابة الداخلية - إطار متكامل" وهي كالاتي:³

1-عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة، جامعة غزة فلسطين، 2011، ص23

2- تمت زيارة الموقع في 21/5/2019، www.coso.org

الفصل الأول :..... الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

1-التقرير الأول بعنوان "الملخص التنفيذي (Summary Executive)" وهو عبارة عن لمحة عامة رفيعة المستوى لإطار الرقابة الداخلية، وموجه بشكل خاص للإدارات العليا، والمشرعين؛

2-التقرير الثاني بعنوان "الإطار" (Framework) " وفيه يتم تعريف الرقابة الداخلية، ويصف المكونات الأساسية لها، ويعرض معايير يمكن للإدارة من خلالها أن تقيم أنظمتها الرقابية؛

3-التقرير الثالث بعنوان "التقرير إلى الجهات الخارجية" (External to Reporting Parties) وهو عبارة عن وثيقة تكميلية لتوفير التوجيه لتلك المنظمات التي تنشر تقريرها علناً عن نظام الرقابة الداخلية لديها؛

4-التقرير الرابع "أدوات التقييم" (Tools Evaluation) وفيه يتم توفير أساليب عملية تساعد في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية؛

وكان الهدفين الرئيسيين لتقرير لجنة COSO هما:

1-إنشاء تعريف عام للرقابة الداخلية والذي يخدم العديد من الأطراف؛

2-تقديم معيار تستطيع من خلاله المنظمات تقييم نظمها الرقابية، وتحديد الكيفية التي يمكن تحسين بها هذه النظم؛

-ثانياً: إصدارات اللجنة الراعية COSO

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

1- الإطار المتكامل للرقابة الداخلية 1992 coso

في عام 1992 أصدرت لجنة المؤسسات الراعية COSO الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، والذي اكتسب قبولاً واسعاً، ويستخدم هذا الإطار على نطاق واسع في جميع أنحاء العالم؛

وفق هذا الإطار عرفت الرقابة الداخلية بأنها "عملية مطبق من قبل مجلس الإدارة والمديرين والموظفين في المنظمة، موجه لمنح ضمان مقبول أو معقول بخصوص الوصول للأهداف العامة التالية:

- تنفيذ العمليات بصفة مثلى؛

- دقة وصلاحيّة المعلومات؛

- المطابقة مع القوانين والأنظمة المعمول بها.

³<http://www.COSO.org/IC-Integrated/Framework-summary.htm>

2-إطار إدارة مخاطر المؤسسة2004coso (ERM)

جاء هذا النموذج استجابة للطلب على مزيد من المعلومات حول إدارة المخاطر، بحيث يمكن تعريفه كعملية إستراتيجية لتحديد وتقييم والاستجابة للمخاطر والفرص التي قد تؤثر على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وتحسين القيمة المقدمة للعملاء وتحسين قدرتها بشكل عام الإشراف والإدارة.⁴

وتعرف لجنة المؤسسات الراعية COSO إدارة المخاطر في المؤسسة بأنها "عملية يقوم بها مجلس إدارة المؤسسة والإدارة وغيرهم من الموظفين، وتطبق في إعداد إستراتيجية المؤسسة، وتهدف إلى تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على المؤسسة، وإدارة المخاطر لتكون ضمن شهية المخاطرة، لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة".⁵

3-إطارcoso لسنة 2013

يعتبر نموذج (COSO2013) عبارة عن تحديث للإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عام 1992 هذا التحديث الصادر سنة 2013 لا يزال ينص على ثلاث أهداف وهي العمليات، والإبلاغ والامتثال وعلى خمس مكونات للرقابة الداخلية المتمثلة في بيئة الرقابة الداخلية، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال والمراقبة؛

وما جاء به نموذج COSO لسنة 2013، هو تغيير المراقبة إلى مراقبة الأنشطة ويهدف هذا التغيير لتوسيع مفهوم المراقبة كسلسلة من الأنشطة المضطلع بها على حدا وكجزء من كل عنصر من العناصر بدلا من أن تكون عملية واحدة فريدة من نوعها. و"التقارير المالية" تغيرت إلى "التقارير" هذا التغيير يهدف إلى توسيع نطاق إعداد التقارير ليس المالية الخارجية لكن أيضا ليشمل التقارير الداخلية وكذا التقارير الخارجية غير المالية، بالإضافة إلى التغيرات التالية⁶:

- التغيرات في بيئة الأعمال؛
- إضفاء الطابع الرسمي على المفاهيم الأساسية التي أدخلت في الإطار الأصلي إلى 17 مبدأ؛
- نقاط التركيز والتي تسلط الضوء على الخصائص المهمة للمبادئ؛

⁴-michelrochette. From risk management to ERM, Journal of Risk Management in Financial Institutions, Henry Stewart Publications, Volume 2, Number 4, February 2009,

⁵-John J. Flaherty and Tony Maki. Enterprise Risk Management —Integrated Framework Execut

⁶ Sara Lord. An overview of COSO 's 2013 Internal Control-Integrated Framework, may 2013, p2.

الفصل الأول: الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

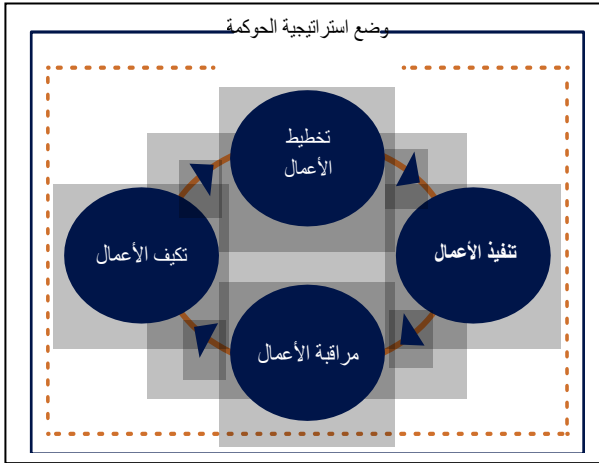


يوضح الشكل الموالي إطار عمل COSO لعام 2013، والذي يتألف من ثلاث أوجه، الوجه الأمامي للمكعب يضم المكونات الخمس للرقابة الداخلية، وجه علوي يمثل الأهداف، ووجه جانبي يمثل محل الرقابة، بحيث يمكن للمؤسسة استخدام كاملة أو أي جزء منها (قسم أو شركة تابعة أو وحدة تشغيل أو نشاط أو غيرها لتطبيق إطار الرقابة الداخلية عليها).

4- نموذج الاعمال 2014

يشمل نموذج الأعمال العام هذا معظم عمليات الإدارة. يبدأ النموذج بالحوكمة، التي تبدأ برؤية المنظمة ورسالتها وتتألف من إشراف من مجلس إدارة تخطيط المؤسسة وعملياتها، وتشمل أيضاً أنشطة الإدارة التنفيذية في ضمان فعالية وضع الإستراتيجية وعمليات الإدارة الأخرى للمنظمة، ووضع الإستراتيجية وهي العملية التي تحدد من خلالها الإدارة التنفيذية (ووفقاً لحجم المؤسسة، مجلس الإدارة) خطة ربيعة المستوى لتحقيق هدف واحد أو أكثر بما يتوافق مع مهمة المنظمة. معاً، كما يوفر عنصري الحوكمة ووضع الإستراتيجية التوجيه للمؤسسة ولديهما مكان واضح لضمان نجاح المنظمة في تلبية مطالب وتوقعات أصحاب المصلحة.⁷

الشكل 2.1: نموذج الاعمال 2014



يوضح الشكل الموالي نموذج الأعمال وفق أربعة عناصر بناءً

على المفهوم الذي تم تقديره له، "الخطة، والقيام، والتحقق، ودورة العمل" وتوصف هذه العناصر بأنها تخطيط الأعمال وتنفيذها ورصدها وتكييفها؛

هذه العناصر هي في الأساس ما تقوم به إدارة التشغيل في إدارة وتنفيذ الاستراتيجية المعتمدة من قبل الإدارة التنفيذية والمجلس.

⁷-www.Coso.org، Governance and Operational Performance |Improving Organizational Performance and Governance، COSO 2014.2019/04/11 زيارة الموقع في

5-إطار إدارة المخاطر المؤسسية المتكامل مع الإستراتيجية والأداء.

بتاريخ 15 جويلية 2016 أصدرت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي (COSO) مسودة التعديلات على الدليل الإرشادي المتعلق بالإطار المتكامل لإدارة المخاطر الكلية الصادر منذ عام 2004 وشملت التعديلات العديد من التغييرات والتي تسهم في زيادة تفعيل دور إدارة المخاطر في المؤسسات فالتغييرات شملت تعريف إدارة المخاطر نفسها كما أنها شملت تغيير هيكل الإطار نفسه حيث أنهت مكعب إدارة المخاطر والذي استمر 12 عاماً مع العلم بأنه كان إلى حد كبير يتشابه مع مكعب الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن نفس المنظمة، وتم تغيير اسم الدليل من "الإطار المتكامل لإدارة المخاطر الكلية" إلى "إدارة المخاطر الكلية توافق الخطر مع الإستراتيجية والأداء" حيث جاء هذا التغيير في الاسم ليعكس أهمية ربط إستراتيجية المؤسسة وأدائها مع إدارة المخاطر الكلية؛⁸

كما تم تبسيط تعريف إدارة المخاطر حيث تم تعريفها على أنها "تكاملاً للثقافة والقدرات والممارسات مع إعداد الاستراتيجية وتنفيذها والتي تعتمد عليها المؤسسات في إدارة الخطر لخلق قيمة للمؤسسات والمحافظة عليها وتحقيق هذه القيمة"، التعريف الجديد أفضل من التعريف السابق إلا أنه استثنى الدور التوكيدي لإدارة المخاطر حيث لم تعد إدارة المخاطر تقدم توكيد بما يفيد تحقيق الأهداف وإنما أصبحت ضمن النطاق التشغيلي للمؤسسة للمساعدة في خلق قيمة للمؤسسة والمحافظة عليها.

6-إطار عمل COSO المتكامل 2013" دليل تنفيذي لقطاع مقدمي الرعاية الصحية."

في ظل التدقيق الشديد والتعقيدات المتزايدة في العمليات والتنظيم ، تواجه منظمات الرعاية الصحية تحديات فريدة تتعلق بتصميم الضوابط الداخلية وتشغيلها، واستجابة لذلك نشرت لجنة المنظمات الراعية للجنة Treadway (COSO) في 20 فيفري 2019 دليل جديد يتمثل في "إطار عمل COSO المتكامل 2013: دليل تنفيذي لقطاع مقدمي الرعاية الصحية"، يعمل على تحسين النظام وسلامته، كما يوفر خريطة طريق للتنفيذ للمساعدة في تعزيز هياكل الإدارة العامة والرقابة الداخلية.⁹

ويعتبر هذا الإطار كإرشادات رائدة في تصميم وتنفيذ وإجراء الرقابة الداخلية وتقييم فعاليتها، حيث تعتبر الرقابة الداخلية الفعالة أمرًا حيويًا للتغلب على بيئة الرعاية الصحية المتغيرة باستمرار وذات المخاطر المعقدة، ومن أهداف هذا الدليل:

- 1- تقييم وتعزيز هيكل الرقابة الداخلية الحالي؛
- 2- تطبيق الضوابط المساعدة في تخفيف المخاطر الكبيرة؛
- 3- تحسين فعالية بيئات التحكم الخاصة بهم؛
- 4- تحسين كفاءة وظائف الحوكمة والعمليات والإدارية .

⁸ -https://aymanoninternalaudit.wordpress.com/2016/07/15/end_risk_management

⁹ www.COSO.org، Internal Control – Integrated Framework: An Implementation Guide for the Healthcare Provider Industry 2019/5/8 تمت الزيارة في

الفصل الأول :..... الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

وبصفة عامة: ويمكن إختصار إصدارات لجنة COSO للرقابة الداخلية وأهدافها من خلال الجدول التالي:

الجدول 1.1 : يوضح أهم إصدارات لجنة COSO

أهداف النموذج	إسم النموذج	تاريخ الإصدار
-الالتزام. -التقرير المالي. -التشغيل.	الإطار المتكامل للرقابة الداخلية	1992
-تحدد الأحداث المحتملة. -إدارة المخاطر. -توفير تأكيد معقول فيما يتعلق تحقيق الأهداف	إدارة مخاطر المؤسسة ERM	2004
- توفير ضمانات معقولة حول تحقيق الأهداف التشغيلية. - عرض المعلومات المالية. - مطابقة القوانين والتشريعات.	نموذج COSO 2013	2013
-تعزيز مبدأ الحوكمة. -وضع الاستراتيجية وضمان فعاليتها	نموذج الأعمال السياقية	2014
-خلق قيمة للمؤسسة والمحافظة عليها. - زيادة تفعيل إدارة المخاطر	إدارة المخاطر المؤسسية المتكامل مع الاستراتيجية والاداء	2016
-تعزيز هياكل الادارة العامة والرقابة الداخلية. -تطبيق الضوابط المساعدة في تخفيف المخاطر الكبيرة. -تحسين فعالية بيئة التحكم. -تحسين كفاءة الحوكمة.	إطار عمل COSO - دليل تنفيذي لقطاع الرعاية الصحية -	2019

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني : مفهوم وأهداف ومكونات الرقابة الداخلية حسب COSO

نظراً للأهمية الكبيرة لنظام الرقابة في حياة المؤسسات فقد لقي اهتماماً واسعاً من الأطراف ذوي العلاقة به فتعددت مفاهيم وتصوراتهم لأنظمة الرقابة الداخلية ولأهدافها .

- أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية حسب لجنة COSO

عرفت لجنة COSO الرقابة الداخلية على أنها "العملية التي تنجز من قبل مجلس الإدارة والموظفين الآخرين، والتي صممت من أجل توفير ضمانات معقولة تتعلق بتحقيق الأهداف في النماذج التالية¹⁰ :

- الاعتماد على التقارير المالية؛

- كفاءة العمليات وفعاليتها؛

- التوافق والإنسجام مع القوانين والأنظمة المطبقة.

ومن هذا المفهوم يتضح أن نظام الرقابة الداخلية هو عملية أو وسيلة لبلوغ النهاية وليست هي النهاية بحد ذاتها، ويصمم وينفذ من قبل الإدارة والعاملين بها ، ويتميز بخصائص كالآتي:

-**الرقابة الداخلية هي جزء لا يتجزأ من عمليات المنظمة** : حيث أن الرقابة الداخلية ليست حدثاً واحداً بل مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث خلال عمليات المنظمة وبشكل مستمر، ويجب اعتبار الرقابة الداخلية كجزء من النظام الذي تستخدمه الإدارة لتنظيم وتوجيه عملياتها وليس كنظام مستقل.

-**الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان**: حيث أن مسؤولية تصميم نظام الرقابة الجيد تقع على عاتق الإدارة فهي التي تحدد الأهداف، وتضع آليات الرقابة ونشاطاتها وتعمل على تقييم أنظمة الرقابة، ومع ذلك فإن كافة الأفراد في المنظمة يلعبون دوراً مهماً في ذلك.

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

¹⁰ - أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، 2015، ص 100

الفصل الأول :..... الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

- ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية وضوابطها حسب COSO :

يهدف نظام الرقابة الداخلية حسب COSO إلى تحقيق مجموعة من الأهداف فوق ومجموعة من الضوابط، وهي كالآتي:

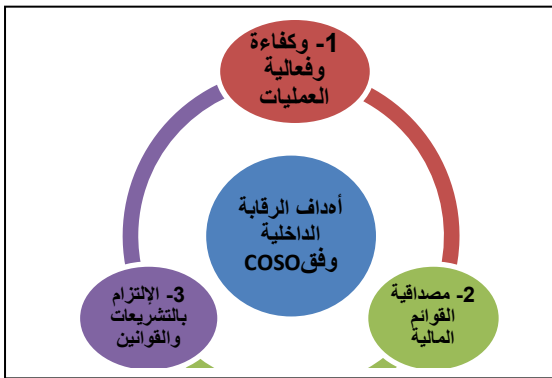
- أهداف الرقابة الداخلية : تتمثل أهداف الرقابة الداخلية حسب COSO في مايلي:

1- كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية : حيث يتم وضع عناصر الرقابة بالمنظمة لتعزيز الاستخدام الفعال والكفاء للموارد، بما في ذلك الأفراد، حتى يتم تحقيق أهداف المنظمة، ومن أهم جوانب عناصر الرقابة توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخلياً، حيث توجد معلومات متعددة يتم استخدامها في اتخاذ القرارات الحيوية، ويتعلق جانب آخر هام بالفعالية والكفاءة بحماية الأصول والسجلات، حيث يمكن سرقة الأصول الملموسة من الشركة، أو أن يتم إساءة استخدامها أو تدميرها بالصدفة ما لم توجد رقابة ملائمة تحميها؛

2- الثقة بالقوائم المالية: تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على عاتق الإدارة، وتقع عليها مسؤولية قانونية مهنية للتأكد من أن المعلومات المدرجة بالقوائم المالية تم عرضها بعدالة بما يتفق مع متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وخاصة المعدة لأطراف خارجية من مستثمرين ودائنين وغيرهم وملاك؛

3- الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية: هناك بعض القواعد والقوانين التي يجب على المنظمة التقيد بها سواء أكانت داخلية أو خارجية، مباشرة أو غير مباشرة، ومن أمثلة القوانين غير المباشرة التي تؤثر على المنظمة تلك القوانين المتعلقة بحماية البيئة أو قوانين الحريات العامة، فقد يكون لتلك القوانين تأثير ما على الإجراءات المحاسبية أو التزامات معينة لا بد من الاحتياط لها، وهناك بعض القواعد والقوانين التي ترتبط مباشرة بالجوانب المحاسبية وقوانين

الشكل 3.1: يمثل أهداف الرقابة الداخلية وفق COSO



الضرائب وقوانين التأمين والمعاشات؛

وتمثل هذه الأهداف وفق لهذا الشكل أهدافاً عامة لجميع

المنظمات، على اختلاف أنشطتها، وبالتالي فإن تحقيق نظام الرقابة

الداخلية الفعال وفقاً لإطار COSO لأهدافه، يمثل رغبة مشتركة

للجميع، سواء إدارات المنظمات، أو المهتمين الخارجيين بها.

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الأول :..... الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

ب- الضوابط الرقابية حسب COSO: من أجل أن تؤدي الرقابة الداخل أهدافها يجب الاستعانة بالعديد من الضوابط التي تختلف الغاية منها وهذا حسب موقعها في مستويات أداء المهام والوظائف، ومن أهم هذه الضوابط الرقابية حسب COSO نجد:¹¹

1- الضوابط الوقائية Controls Préventiv: وهي الضوابط التي يتم وضعها لمنع حدوث أخطاء وانحرافات، ويتم بناءها ضمن النظام بحيث تكون جزءا من الأعمال الاعتيادية للمؤسسة، مثل: الفصل بين الوظائف المتعارضة والرقابة الثنائية على الأعمال الهامة، وسياسة تدريب الموظفين وتفويض مناسب للصلاحيات، وتوثيق كافي للمستندات والسجلات ووجود أنظمة ولوائح وتعليمات تفصيلية. والحماية المادية للموجودات، ووجود أجهزة إنذار للسرقة والحريق، ووجود أرقام سرية للدخول إلى أنظمة الحاسوب.

2- الضوابط الكاشفة Controls Detectiv: وهي الضوابط التي يتم تصميمها في النظام ليتم من خلالها كشف الأخطاء والانحرافات عند وقوعها، مثل: تقييم الأداء، وإجراء المطابقات بين الحسابات (البنوك، الذمم المدينة، والذمم الدائنة)، والمصادقات لتعزيز الأرصدة، والجرد الفعلي للنقدية، وتقارير الحاسوب التي تبين: حدود العمليات، ومحاولات الدخول غير المشروع، والتعديل على البيانات، ووجود كاميرات مراقبة.

3- الضوابط التصحيحية Controls Correctiv: وهي الضوابط التي يتم تصميمها في النظام للتأكد من الإجراءات التصحيحية للانحرافات قد تم اتخاذها، أو أن هذه الانحرافات لم تحدث ثانية، وهذه الضوابط تتعامل مع الانحرافات بعد اكتشافها، ومن الأمثلة عليها: وجود نظام لمعالجة الأخطاء والانحرافات المكتشفة، ونظام متابعة للتأكد من إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وقيام الإدارة بمراجعة إجراءات التصحيح للتأكد من سلامته يمكن إضافة إجراءات رادعة تتمثل في وجود تدقيق داخلي مستقل وكفء، وتدقيق خارجي فعال.

ثالثا: مكونات الرقابة الداخلية ومبادئها حسب COSO

ترى لجنة COSO أنه من أجل تحقيق نظام الرقابة الداخلية الفعالية اللازمة لابد من توافره على مكونات أساسية تميزه وتكون مترابطة ومنسجمة بشكل جيد لتحقيق الأهداف المرجوة منه، وعليه توضيح مكونات الرقابة الداخلية ومبادئها كما جاء به إطار COSO للرقابة الداخلية كما يلي:

أ- مكونات الرقابة الداخلية حسب COSO: تتكون الرقابة الداخلية حسب ما جاء به نموذج COSO للرقابة الداخلية من خمس عناصر أساسية ونوجزها كما يلي¹²:

¹¹ -مقدم خالد، عبدالله مايو، مطبوعة حول نظام الرقابة الداخلية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016، ص40

¹² - تمت زيارة الموقع في 2019/05/22: <http://ecomedfot.blogspot.com>

الفصل الأول :..... الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

1- بيئة الرقابة : تعتبر البيئة الرقابية الركيزة الأساسية لبقية المكونات الأخرى، وتعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال، وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة ، حيث تتوقف هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم و أهمية الرقابة و المعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة.

وعليه تنقسم العوامل التي تتكون منها بيئة الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة وعوامل أخرى مرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها، وتمثل تلك العوامل المرتبطة مباشرة بالإدارة في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة وتمسكهم بالقيم الأخلاقية السائدة والمعايير السلوكية المطبقة في الواقع العملي؛

أما بالنسبة للعوامل المرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء ومدى تحديد السلطة والمسؤولية؛ بالإضافة إلى وجود عوامل أخرى تتمثل في سياسات الأفراد و ممارستهم المختلفة و مدى الالتزام الحقيقي الفعلي بسياسات المؤسسة و طريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة و لجنة المراجعة وكيفية نفيدهم لواجباتهم.

كما أن البيئة الرقابية تعكس الوعي الرقابي للإدارة والأسلوب الذي تستخدمه الإدارة في مجال الرقابة وغيرها من الأمور المؤثرة في سلوك الإدارة الرقابي.¹³

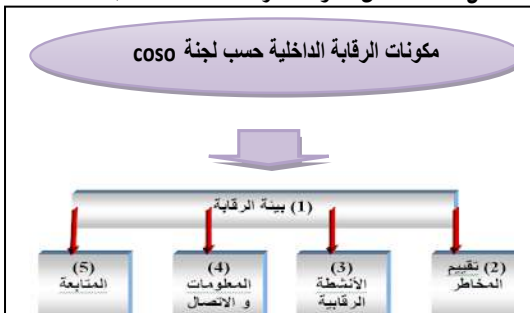
2--تقييم المخاطر: من خلال تحديد و تحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة ، و التعرف على احتمال حدوثها ، ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة.

3-أنشطة الرقابة: وتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات و القواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية، وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل ، والرقابة على إعداد التقارير المالية ، والرقابة على الالتزام .

4-المعلومات و الاتصال: يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة، والوصول إليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدقيق تلك المعلومات و إعداد التقارير المالية.

5-المتابعة: يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية.ويمكن تلخيص مكونات

الشكل 4.1: يبين مكونات الرقابة الداخلية حسب لجنة COSO



الرقابة الداخلية وفق الشكل الموالي، والذي يظهر بيئة الرقابة كمضلة

أو إطار عام يغطي و يربط جميع المكونات الأربعة الأخرى،

وعليه يمكن القول أنه بدون بيئة رقابية

ملائمة وسليمة، يصعب على بقية المكونات الأخرى للرقابة الداخلية

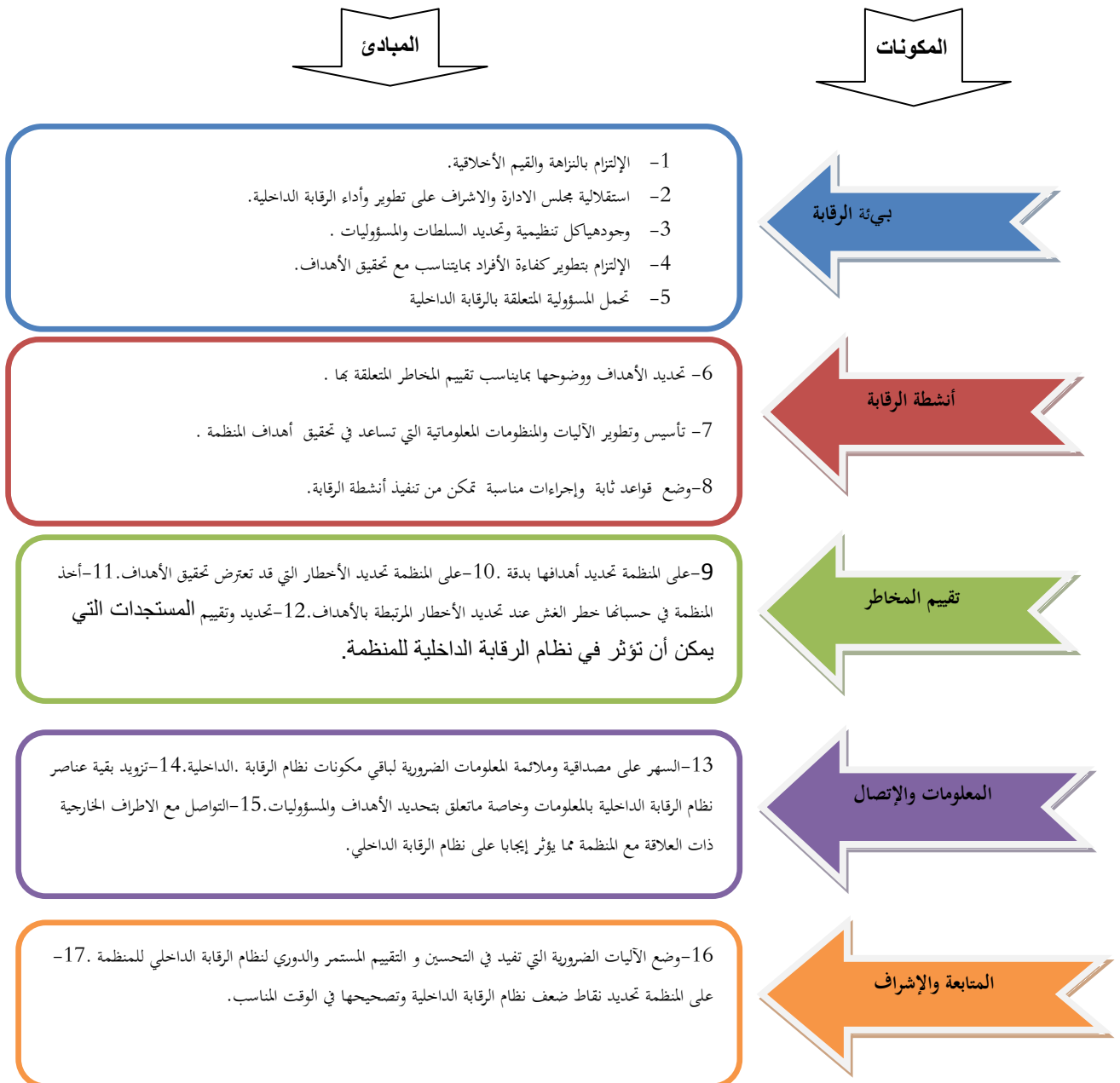
المصدر: م. اعداد الطالب بالاعتماد على: <http://ecomedfot.blogspot.com>

14- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005/

مبادئ الرقابة الداخلية حسب COSO

من أهم التغييرات في إطار 2013 هو أن المفاهيم الأساسية الرئيسية التي أدخلت في الإطار الأصلي أصبحت الآن مبادئ مرتبطة بالمكونات الخمسة ، مما يوفر الوضوح لتصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية وفهم متطلبات الرقابة الداخلية الفعالة. كما يفترض إطار 2013 أن المبادئ السبعة عشر هي مفاهيم أساسية للمكونات الخمسة ، وكلها ذات صلة بجميع الكيانات وتحتاج إلى أن تكون حاضرة ، وتعمل معاً بطريقة متكاملة للحصول على نظام فعال للرقابة الداخلية ويمكن توضيح هذه المبادئ حسب الشكل الموالي:

الشكل 5.1: يوضح المبادئ 17 للمكونات الخمس للرقابة الداخلية حسب إطار 2013



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على www.coso.org

الفصل الأول :..... الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

يوضح الشكل أعلاه المكونات الأساسية التي جاء بها إطار COSO للرقابة الداخلية وفق نموذج 2013 وأهم المبادئ التي انطوت عليها هذه المكونات، وهذه المبادئ حسب لجنة COSO تمثل الركائز المهمة التي به يحقق كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية فعاليته ونجاعته، بالإضافة الى أن توفر هذه المكونات ومبادئها متجمعة في أي نظام رقابة داخلية لأي مؤسسة يعزز من قوة وفعالية ذلك النظام.

المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO : من أجل المحافظة على فعالية نظام الرقابة الداخلية، ينبغي أن يتم التقييم المستمر وتحديد نقاط القوى والضعف في النظام ، حيث أشارت COSO إلى أن التقييم يتم وفقاً لما يلي :¹⁴

أولاً: التقييم الذاتي للرقابة : هو عملية اختبار وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ضمن المؤسسة، ويشترك في هذه العملية جميع الموظفين في المؤسسة، لذلك تزداد درجة مسؤولية الموظفين جميعهم عن الرقابة، ويصبحون جميعاً هم أصحاب العملية ؛

حيث تهدف هذه الآلية إلى توعية الموظفين على المستوى التشغيلي من أجل تحديد وتقييم و تحليل المخاطر على مستوى وظائفهم باعتبارهم هم الأقرب لمواطن الضعف؛ ويتم التقييم الذاتي على مستوى الوحدة أو على مستوى الأنشطة والذي تتولاه الإدارات التشغيلية بصفة مستمرة من خلال تقييم وتحديد المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهداف هياكل الرقابة على مستوى تلك الأنشطة وبالتالي مواجهة تلك المخاطر حسب ما يتطلبه كل موقف دون الاختلال بتحقيق الأهداف،

أما التقييم على مستوى الوحدة فهو أوسع نطاقاً و أكثر شمولية فهو مراجعة تقييم كلي للنظام، تقوم به الإدارة العليا ولجنة المراجعة و إدارة المراجعة الداخلية، وبشكل عام يهدف التقييم الذاتي إلى :

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

مزايا التقييم الذاتي للرقابة

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

¹⁴ - مقدم خالد، مايو عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص51

خطوات إنجاز التقييم الذاتي : من أجل تحقيق فعالية في التقييم الذاتي ينبغي إتباع الخطوات التالية :

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

ثانياً: تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً COSO: من أجل تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمس ينبغي

فهم العوامل المؤثرة فيها وتحديد الآثار الناجمة عنها وهذا وفقاً لمؤشرات معينة و وفقاً لما يلي:¹⁵

1- البيئة الرقابية: يتم تقييمها من خلال الوقوف على النقاط التالية:

- أ - النزاهة و القيم الأخلاقية: العوامل التي على أساسها يتم تقييم النزاهة والقيم الأخلاقية:
 - وجود و تطبيق أدلة السلوك والسياسات الأخرى المرتبطة بممارسات الأعمال المقبولة وتعارض المصالح أو المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي؛
 - التعاملات مع الموظفين والموردين والعملاء والمستثمرين والدائنين والمنافسين والمراجع.....الخ.
- ب - الالتزام بالجدارة : العوامل التي على أساسها يتم تقييم الالتزام بالجدارة :
 - توصيف الوظيفة سواء الرسمية أو غير الرسمية أو الوسائل الأخرى لتحديد المفاهيم التي تتضمن تلك الوظائف الخاصة؛
 - تحليل المعرفة والمهارات المطلوبة لأداء الوظائف بكفاية .
- ج - مجلس الإدارة ولجنة المراجعة: العوامل التي على أساسها يتم تقييم لجنة المراجعة :
 - الاستقلال عن الإدارة؛
 - التابع والتوقيت المرتبط بالاجتماعات التي يتم عقدها مع المسؤولين الرئيسيين والماليين والمحاسبين بالشركة و المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين؛

¹⁵ - مقدم خالد، مايو عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص52

الفصل الأول :..... الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

- الكفاية والتوقيت المناسب المرتبط بتوفير المعلومات لمجلس الإدارة وأعضاء اللجنة أو السماح بمتابعة أهداف واستراتيجيات الإدارة.
- د- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل: العوامل التي على أساسها يتم تقييم فلسفة الإدارة:
 - طبيعة مخاطر الأعمال المقبولة على سبيل المثال ما إذا كانت الإدارة تدخل مشروعات مرتفعة المخاطر أو وجود تحفظ شديد لها في قبول المخاطر؛
 - تتابع التفاعل بين الإدارة العليا والإدارة التشغيلية؛
 - الاتجاهات والتصرفات تجاه التقرير المالي متضمنا النزاعات على تطبيق المعالجات المحاسبية .
- هـ - الهيكل التنظيمي: العوامل التي على أساسها يتم تقييم الهيكل التنظيمي:
 - ملائمة الهيكل التنظيمي للمنشأة وقدرتها على توفير تدفق ملائم للمعلومات الضرورية لإدارة أنشطتها؛ - كفاية تحديد المسؤوليات الرئيسية للمديرين وفهمهم لتلك المسؤوليات .
- و- تخصيص السلطة والمسؤولية: العوامل التي على أساسها يتم تقييم تخصيص السلطة والمسؤولية:
 - تخصيص المسؤولية وتفويض السلطة للتعامل مع الغايات والأهداف التنظيمية والوظائف التشغيلية والمتطلبات التنظيمية متضمنة المسؤولية الخاصة بنظم المعلومات وإجراءات الترخيص للتغيرات؛
 - ملائمة المعايير والإجراءات المرتبطة بالرقابة متضمنا توصيفات وظيفية العاملين؛
 - الأعداد الملائمة للأفراد لا سيما بالنسبة لتشغيل البيانات والوظائف المحاسبية
- ز- سياسات وممارسات الموارد البشرية: وتتمثل في العوامل التي على أساسها يتم تقييم سياسات وممارسات الموارد البشرية وهي كالآتي:
 - المدى الذي إليه يتم تفعيل السياسات والإجراءات الخاصة بتعيين وتدريب وترقية وتعويض العاملين؛
 - ملائمة التصرف العلاجي بالاستجابة إلى الخروج عن السياسات والإجراءات الموافق عليها؛
 - كفاية التصرف العلاجي بالاستجابة إلى الخروج عن السياسات والإجراءات الموافق عليها؛
 - كفاية اختبارات خلفية المرشح للعمل لا سيما تجاه التصرفات السابقة والنشطة محل الاعتبار التي تعتبر غير مقبولة للمنشأة؛

الفصل الأول :..... الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

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

2- تقييم المخاطر: ويتم هذا وفقاً لما يلي :

أ- الخطة الإستراتيجية:

- يجب أن تتضمن رسالة ورؤية وقيم أخلاقية؛
- يجب أن توفر إرشادات لما ينبغي أن ترغب في تحقيقه المنظمة، وهو ما يمكن أن يتحقق عن طريق وجود خطة أعمال، موازنات، خطة إستراتيجية.

ب- الأهداف التشغيلية

- ضرورة ارتباط الأهداف التشغيلية بكافة أهداف المنظمة ويجب أن تكون واضحة، وسهلة الفهم، وقابلة للقياس، كما يجب أن يرتبط تحقيق الأهداف بالموارد المتاحة؛
- إن وجود أهداف تشغيلية يساهم في تحديد أي الأهداف التنظيمية الأكثر أهمية- .

ج- تحديد وتحليل وإدارة المخاطر :

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

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

- كيفية إدارة المخاطر .

د- إدارة التغيير : ضرورة وجود آلية لتحديد و الاستجابة للأحداث التي تؤثر على تحقيق الأهداف .

3- الأنشطة الرقابية : تتضمن مختلف أنواع الأدوات والأساليب الرقابية التي يتبعها نظام التدقيق الداخلي ومن أهم هذه

الأنشطة ما يلي:

-وجود سياسات وإجراءات مكتوبة؛

-ممارسة الرقابة من المستويات الإدارية العليا؛

-الرقابة المادية؛

-وجود مؤشرات أداء؛

-الفصل بين الوظائف المتعارضة .

4- المعلومات و الإتصال

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

5- المتابعة والإشراف : من خلال تقييم تصميم الإجراءات ومدى صلاحيتها. ويتم هذا من خلال ما يلي¹⁶ :

أ- المتابعة من خلال المراجعة الداخلية : تعبر المراجعة الداخلية أحد ركائز نظام الرقابة الداخلية فمن خلالها تستطيع الإدارة اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتحسينها ونقاط القوى والمحافظة عليها؛ حيث تقدم المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية ثلاثة خدمات وهي :

-خدمات وقائية : التأكد من وجود حماية للأصول واستغلالها وفقاً للأهداف المسطرة، وبأن الإجراءات والتعليمات

يتم تطبيقها بشكل صحي ومستمر

- خدمات تقييمية : التحقق من فاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال قياس وتقييم مدى صحة وفعالية الإجراءات المطبقة.

- خدمات تطويرية : حيث تقدم المراجعة الداخلية استشارات وتوصيات فيما يخص تحسين نقاط الضعف

وتقليل مخاطر الرقابة وتدعيم نقاط القوى .

ب- المتابعة من خلال المعلومات الخارجية : يشير المعيار الدولي 315 أن الإدارة يمكنها من تتبع فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال الاتصالات مع الاطراف الخارجية والتي قد تشير إلى وجود مشاكل محددة أو وجود إجراءات أو معاملات معينة تحتاج إلى إعادة النظر فيها وتحسين النقص التي تعثر بها، فعلى سبيل المثال شكوى العملاء فيما يخص الرسوم والمعاملات المرتبطة بشأن تخلص الفواتير، قد تمكن الإدارة من تحديد نقاط الضعف والمخاطر الناجمة؛ كما أن المراسلات والاتصالات التي يمكن أن تكون من الوكالات الحكومية والهيئات التنظيمية أحد المؤشرات الممكن أن تخدم متابعة مدى تطبيق إجراءات نظام

¹⁶ - مقدم خالد، مايو عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص47

الفصل الأول :..... الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

الرقابة الداخلية وتقويم فعاليتها؛ وفي نفس السياق تعتبر الاتصالات والتساؤلات التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي بشأن نظام الرقابة الداخلية امر مهم في تقليل المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية ومن أجل تطويره وتقويمه.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

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

المطلب الأول :دراسات محلية (وطنية) : تناولنا في هذا المطلب بعض دراسات سابقة تمت في البيئة المحلية وكانت على النحو التالي:

1- دراسة (بريحه فتيح، 2016)¹⁷

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى توافقها مع منظور COSO المطور من طرف لجنة رعاية المؤسسات الأمريكية (committee of sponsoring organization of the tradeway commission)، من خلال دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ وتقييم نظامها الرقابي على ضوء نفس المنظور ، وذلك بالبحث عن مدى توفر مكونات الرقابة الداخلية به ودرجة تحقيقه للأهداف المرجوة منه بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في إنجازها وأسلوب الفحص والمقابلات مع إطاراتها كأدوات لإنجاز هذه الدراسة؛

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن مفهوم الرقابة الداخلية ومكوناتها الأساسية متوفر بشكل كافي وفعال ، وهذا نتيجة لكون المؤسسة منذ سنة 2006 تبنت معيار ISO في أربعة مجالات من التسيير ، الشيء الذي ساهم كثيرا في ترسيخ مفهوم الرقابة بكل مكوناتها وهيئة الجوانب الملائم لسيرها الحسن خصوصا ما تعلق بتقييم المخاطر ، أنشطة الرقابة ، تفعيل الاتصال وحركة المعلومات ومتابعة وتقييم كل نشاط والاجراءات المؤطرة له مهما كان نوعه أو حجمه .

2- دراسة (بنعلي إلياس، 2017)¹⁸

¹⁷ - بريجة فتيح، مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية مع منظور COSO، دراسة حالة "ش.ذ.أ بيات كاترينغ"، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016،
¹⁸ - بن علي إلياس، مدى استجابة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية مع اطار COSO، دراسة حالة "مؤسسة مطاحن الواحات"، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017،

هدفت هذه الرسالة إلى تسليط الضوء على إطار COSO وتحديد مدى التوافق بينه وبين نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات وذلك بإتباع أسلوب الفحص والمقابلة مع المسؤولين في إنجاز هذا العمل؛ وتوصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات يتوفر على عناصر إطار COSO لكنها ليست بنفس الجودة والفعالية التي يوفرها هذا الأخير ولا تلبي كل احتياجات المؤسسة من عدة نواحي.

3- دراسة (جدي سمراء، 2017)¹⁹

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يؤديه نظام الرقابة الداخلية في تحسين مصداقية المخرجات المحاسبية، حيث تم الوقوف على أهم الجوانب المفاهيمية المتعلقة بالرقابة الداخلية والمخرجات المحاسبية، إلى جانب استطلاع آراء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عما إذا كان لنظام الرقابة الداخلية دور في تحسين مصداقية مخرجاتها المحاسبية؛

توصلت الدراسة إلى أن العلاقة التي تربط الرقابة الداخلية بالمخرجات المحاسبية تتمثل فيا لهدف الذي تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقه والمتمثل في تحقيق مصداقية التقارير المالية وأن وجود نظام رقابة فعال داخل المؤسسة الاقتصادية سيؤدي إلى الوثوق في مخرجاتها، وبالتالي سيساعد متخذي القرار لاتخاذ قرارات صائبة، بالإضافة إلى وجود نقص في التشريعات المحلية المتعلقة بالرقابة الداخلية مقابل تصاعد الاهتمام الدولي في هذا المجال، وعلى الرغم من عدم إلزامية تطبيق نماذج خاصة بالرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلا أن ملامح نموذج COSO للرقابة الداخلية تبدو موجودة وأن الوعي بأهمية وجود نظام رقابي فعال بالمؤسسة متوفر.

4-دراسة (كبلوتي خضرة، 2016)²⁰

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الكشف عن مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية، ومن تم البحث على أثر تطبيق هذه المتطلبات على الأداء المالي للمؤسسة، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية محل عينة الدراسة تطبق متطلبات الرقابة الداخلية بنسب متوسطة ومحدودة

¹⁹ -جدي سمراء، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الجزائرية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017

²⁰ - كبلوتي خضرة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2016

بالإضافة إلى عدم وجود تأثير لتطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلي على الأداء المالي المقاس بالنسبة إلى معدل العائد على الأصول ومعدل العائد على المبيعات ومعدل العائد على حقوق الملكية.

5- دراسة (أم كلثوم رزقة، 2017)²¹

هدفت هذه الدراسة الى توضيح دور نظام الرقابة الداخلية من حيث مساهمته في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومن أجل ذلك حاولت هذه الدراسة معالجة الإشكالية الرئيسية التالية : ما مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية ؟ وللإجابة على هذه الإشكالية قامت بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع باستخدام أداة المقابلة الشخصية والملاحظة بالإضافة إلى لوحة القيادة وذلك عن طريق دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI، ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يتكون من خمس مكونات مترابطة مثلما حددها المعيار الدولي الصادر عن لجنة المنظمات الراعية COSO وكلما زادت فعالية هذه المكونات وتكاملت فيما بينها بشكل صحيح كلما ساهم ذلك في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وفي خدمة إدارة المخاطر من خلال الكشف والتقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثاني: دراسات خارجية (أجنبية)

تناولنا في هذا المطلب بعض الدراسات السابقة والتي تمت في بيئة خارجية وجاءت على النحو التالي:

1- دراسة (دهيرب، 2012)²²

هدفت الدراسة إلى توضيح المفاهيم الحديثة لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وترسيخ الإطار العام لها وفق مفهوم لجنة COSO وتحديد القواعد الرئيسية له وكذلك تحدد انواع الضوابط الرقابية ضمن نظام الرقابة الداخلي ومن أهم النتائج هي عدم قيام اغلب الوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع العام بتقدير وقياس المخاطر التي تتعرض لها الوحدات الاقتصادية وبالتالي عدم اعتمادها على التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية كوسيلة لتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلي؛ وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد اسلوب التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية لما يحققه من مزايا ايجابية للوحدة الاقتصادية وكلما كان هناك تعاون وتنسيق بين الادارة العليا للمؤسسة والكوادر الرقابية والمحاسبية لتشخيص المخاطر وقياسها ووضع الاجراءات والحلول

²¹- أم كلثوم رزقة، دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، جامعة ورقلة،الجزائر، 2017.

²²-دهيرب محمد،تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة COSO من خلال التقييم الذاتي في المؤسسات الخدمية والانتاجية العاملة في القطاع العام،العراق، 2015.

الفصل الأول :..... الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

المناسبة خدمة لصالح الوحدة الاقتصادية ووضع الضوابط الرقابية لها زاد من فاعلية اسلوب التقويم الذاتي للمخاطر الرقابية الداخلية.

3-دراسة (نضال محمد الرمحي،2017)²³

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تطبيق إطار عمل (COSO) للرقابة الداخلية من وجهة نظر المدققين الخارجيين للشركات المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية (ASM). تتكون عينة الدراسة من (189) مراقب مدقق خارجي (189) الشركات العامة المدرجة في ASM، تم تصميم استبيان لقياس متغيرات الدراسة ، وبعد ذلك تم توزيع الاستبيان على سكان هذه الدراسة. تم تصميم فرضية رئيسية واحدة وخمس فرضيات ثانوية لتشمل جميع مكونات الرقابة الداخلية (بيئة التحكم ، وتقييم المخاطر ، وأنشطة الرقابة ، والمعلومات والاتصالات ، وكذلك المراقبة). وقد تم تحليل البيانات إحصائياً عن طريق قياس وتيرة التطبيق أو غير تطبيق مكونات الرقابة الداخلية من قبل كل شركة. ثم ، تم اختبار الفرضيات باستخدام (Z- اختبار لنسبة)؛

كشف التحليل أن الشركات العامة تطبق عمومًا ثلاثة مكونات (COSO) للرقابة الداخلية وهي بيئة التحكم وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة ، ولكن لم يكن هناك تطبيق للمكونات الأخرى "المعلومات والاتصالات" و "المراقبة". من ناحية أخرى يتميز القطاع المالي بمستوى أعلى من التطبيق ، في حين أظهر القطاع الصناعي مستوى منخفضًا من التطبيق خاصةً فيما يتعلق بمكون بيئة التحكم الذي كشف عن انخفاض مستوى تطبيق سياسات الموارد البشرية وإجراءاتها ومساءلتها. أوصى الباحث بأن الشركات يجب أن تقيم بانتظام نظم الرقابة الداخلية ، وينبغي إيلاء المزيد من الاهتمام لمتغيرات الرقابة والمعلومات والاتصالات ، والرصد ، وخاصة في القطاع الصناعي وقطاع الخدمات.

4- دراسة (عبد السلام خميس بدوي،2011)²⁴

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر عناصر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة ، ومن ثم التعرف على مدى تطور بناء هيكل أنظمة الرقابة الداخلية في هذه المنظمات.

²³-نضال محمد الرمحي ، قياس مدى تطبيق عمل كوسو للرقابة الداخليين من وجهة نظر المدققين الخارجيين،عمان،2017

²⁴-عبد السلام خميس بدوي،2011،أثر هيكل نظام الرقابة الداخلي وفق إطارCosoعلى تحقيق أهداف الرقابة ،قطاع غزة ،2011

الفصل الأول :..... الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

وقد أظهرت هذه الدراسة وجود اهتمام كبير من قبل المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة بأنظمة الرقابة الداخلية ، كما تبين أن المنظمات الأهلية تنظر بدرجات إيجابية متفاوتة لأهمية عناصر الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة والمتمثلة في تحقيق فعالية وكفاءة الأنشطة التشغيلية ومصادقية التقارير المالية وتعزيز الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية وكان متغير البيئة الرقابية الأكثر دلالة وتأثير في تحقيق تلك الأهداف ويليه متغير تقدير المخاطر ثم متغير الأنشطة الرقابية ثم متغير المعلومات والاتصالات وكان متغير المراقبة الأقل من حيث التأثير ، وبشكل عام يوجد أثر مهم لعناصر الرقابة الداخلية مجتمعة في تحقيق أهداف الرقابة .

ومن أهم التوصيات التي خرجت بها هذه الدراسة ضرورة تبني المنظمات الأهلية الفلسطينية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بفعالية ومتابعة التحديثات التي تطرأ على أنظمة الرقابة الداخلية مستقبلا ، وكذلك الإهتمام بمراقبة هذه الأنظمة من خلال التقييم المستمر لها ، أيضا ضرورة إلزام المنظمات الأهلية بتدقيق حساباتها بواسطة مدققي حسابات معتمدين من قبل وزارة الداخلية.

المطلب الثالث: تحليل الدراسات السابقة والحالية

من خلال هذا المطلب سنحاول تحليل الدراسات السابقة والحالية محاولين بذلك إبراز أوجه الإختلاف والتوافق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة وذلك كما يلي:

الجدول 2.1 : يوضح تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها مع الدراسة الحالية

مجال المقارنة	الدراسة الحالية	الدراسات المحلية(الوطنية)	الدراسات الخارجية(الأجنبية)
من حيث إشكالية الدراسة	تمحورت إشكالياتها حول مدى توافق نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الاقتصادية مع إطار COSO في بيئة الأعمال الجزائرية.	تباينت إشكالياتها بين مدى توافق أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع إطار COSO وبين معرفة أثر الرقابة الداخلية على تحسين الأداء ومصادقية القوائم المالية	اختلفت إشكالياتها بين التقييم والقياس والتطبيق لمتطلبات الرقابة الداخلية حسب COSO وأثرها على تحقيق الأهداف، وكذا علاقة تكنولوجيا المعلومات بالرقابة الداخلية حسب COSO
من حيث العينة محل الدراسة	مست الدراسة أحد أهم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ألا وهي الوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية.	تنوعت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بين العمومية منها والخاصة	تنوعت بين المنظمات الاهلية العامة والوحدات العامة والخاصة بالاضافة للمدققين الخارجيين.
من حيث أسلوب الدراسة	تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة وكذا	استخدمت معظم الدراسات المحلية نفس منهج	استخدمت معظم الدراسات اسلوب دراسة عينة، ماعدا

الفصل الأول :..... الإطار الأدبي والمفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO

دراسة واحدة استخدمت المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الحالة.	الدراسة الحالية	المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب المقابلة في الجانب التطبيقي لها.	
هدفت مجمل الدراسات إلى تقييم أنظمة الرقابة حسب COSO وإلى توضيح مدى تبني المنظمات الاقتصادية والهيئات العامة لنموذج COSO وأثر هذا التبني على تحقيق أهدافها، وهدفت أحد الدراسات لتوضيح علاقة تكنولوجيا المعلومات بإطار COSO	هدفت في مجملها إلى تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ومعرفة مدى إنسجامه مع إطار COSO والبعض منها هدفت إلى تقييم فاعلية نظام الرقابة على القوائم المالية	الوقوف على واقع الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتقييمه ومعرفة مدى مساهمة بيئة الأعمال الجزائرية لمتطلبات الرقابة الحديثة وخاصة نموذج COSO للرقابة الداخلية	من حيث أهداف الدراسة
تباينت نتائجها بين الضعف والقوة في تقدير وقياس المخاطر من منظور COSO لدى بعض المنظمات الاقتصادية، وبعض الدراسات الأخرى توصلت إلى أن هناك تأثير إيجابي في تبني إطار COSO للرقابة الداخلية على أداء المنظمة .	خلصت في مجملها إلى توافق أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مع إطار COSO بشكل كبير وكذا أثر فاعلية الرقابة الداخلية في مصداقية القوائم المالية وتحسين الأداء	توصلت الدراسة إلى أن المؤسسة محل الدراسة يتوافق نظام رقابتها الداخلي بشكل كبير مع إطار COSO للرقابة الداخلية.	من حيث نتائج الدراسة

الصدر : من إعداد الطالب

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل النظري من دراستنا توضيح الجانب المفاهيمي للرقابة الداخلية من منظور COSO والذي يمثل أحد التوجهات الحديثة لأنظمة الرقابة الداخلية، وذلك من خلال مبحثين أساسيين، ففي المبحث الأول أشرنا فيه إلى ماهية الرقابة الداخلية من منظور COSO؛

أما المبحث الثاني تناولنا فيه بعض الدراسات السابقة منها ما هي محلية وأخرى أجنبية والمتعلقة بموضوع دراستنا، ومن ثم تحليلها ومقارنتها مع الدراسة الحالية، ومن خلال ما تم تناوله في هذا الفصل تبين أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات يمثل جهاز مناعتها وعصب حياتها، لذا اهتمت لجنة COSO للرقابة الداخلية بشكل كبير بتطوير وتحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات بما يسمح بزيادة فعالية أنظمة رقابتها الداخلية ومساعدتها على تحقيق أهدافها وإدارة مخاطرها.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية لتقييم

نظام الرقابة الداخلية وفق

إطار COSO

الفصل الثاني :..... الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

تمهيد :

تُعد مجموعة "اتصالات الجزائر" من المؤسسات الرائدة في الاقتصاد الجزائري، في ظل سوق تميزها الديناميكية والتطور، لذلك سعت الشركة الى توفير العديد من العروض المتنوعة، تشمل الهاتف الثابت، الربط بشبكة الانترنت، الهاتف النقال وغيرها من الخدمات.

ومما لاشك فيه أن نجاح أو فشل أي مؤسسة، يعود إلى مدة فعالية نظام رقابتها الداخلي في تحقيق أهدافها وإدارة مخاطرها، وعليه ومن خلال هذا الفصل التطبيقي إرتينا الوقوف على واقع نظام الرقابة الداخلية لأحد أهم الوحدات العملائية لمؤسسة اتصالات الجزائر بولاية غرداية، ومعرفة مدى مواكبة هذه الوحدة لمتطلبات الرقابة الحديثة وفق إطار COSO للرقابة الداخلية نظرا للسمعة التي يحظى به هذا الإطار من الرقابة الداخلية؛

ولتوضيح مضمون هذا الفصل تناولنا هذه الدراسة التطبيقية وفق مبحثين أساسيين ، المبحث الاول تطرقنا فيه إلى منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة فيه، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى وصف وتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل الدراسة وفق إطار COSO للرقابة الداخلية وتحليل نتائجه.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

سنقوم في هذا المبحث بتوضيح منهجية الدراسة التطبيقية التي قمنا بها، و ذلك من خلال تحديد مجال الدراسة و متغيراتها و الأدوات والمناهج المستعملة فيها وكذا وصف إطار و مجتمع الدراسة

المطلب الأول: منهج الدراسة وأدواته

يتناول هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في الدراسة من خلال توضيح منهج وأدوات الدراسة بالإضافة إلى إعطاء تصور شامل حول عينة الدراسة.

أولاً: المنهج المستخدمة : اعتمدنا في هذه الدراسة الميدانية على ما يمليه واقع الحال أثناء سير العمل الميداني لمراعاة ما هو مناسب، كما يلي:

- المنهج الوصفي التشخيصي لوصف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة؛
- تحليل المعلومات المتحصل عليها من داخل المؤسسة محل الدراسة ، من أجل تقييم نظام رقابتها الداخلي وفق إطار COSO للرقابة الداخلية.

ثانياً: الأدوات المستخدمة: تم الاعتماد في إنجاز هذه الدراسة على مجموعة من الأدوات وهي كالآتي:

- فحص الوثائق و المستندات: وتم ذلك بالاطلاع على الوثائق و المستندات المتحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة وفحصها، لتقييم مدى احتوائها على المعلومات المناسبة والمساعدة في تقييم نظام رقابتها الداخلي وفق منظور COSO؛
- الملاحظة: حيث وخلال فترة التبرص في المؤسسة محل الدراسة، لاحظنا مجموعة من النقاط، يمكن توضيحها في المبحث الثاني من هذا الفصل؛
- المقابلة: وتمثلت في المقابلة الشخصية مع بعض رؤساء المصالح المهمة في المؤسسة محل الدراسة، للوقوف بشكل أدق على واقع نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- الإستقصاءات : وذلك من خلال الاستفسارات التي تم إعدادها مسبقاً، في شكل مجموعة من الأسئلة تخص تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفق منظور COSO، وتم طرحها على من تمت المقابلة معه داخل المؤسسة محل الدراسة.

ثالثاً : عينة الدراسة

تمثلت عينة الدراسة في الوحدة العملية لمؤسسة اتصالات الجزائر بغرداية، وتم إختيار هذه العينة لما تكتسيه هذه الأخيرة من أهمية بالنسبة للمؤسسة الأم التي تعتبر بدورها من أهم المؤسسات الاقتصادية الرائدة في الاقتصاد الوطني.

المطلب الثاني: إطار الدراسة و حدودها

يتجلى مضمون هذا المطلب في الحيز الجغرافي والزمني وأهم متغيرات الدراسة والتي يمكن توضيحها على النحو التالي:

أولاً: مجال الدراسة

1- الحيز الجغرافي :

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

تمثل البعد الجغرافي لهذه الدراسة في دراسة حالة الوحدة العملية لاتصالات الجزائر بولاية غرداية ، التي تعد من أهم الوحدات المهمة للمؤسسة الأم على المستوى الوطني ، وإنطلاقا من هذا يمكننا إعطاء صورة عامة لمؤسسة اتصالات الجزائر وصورة خاصة للوحدة العملية التابعة لها بولاية غرداية ، وذلك كما يلي:

أولا: لمحة عامة حول مؤسسة اتصالات الجزائر

اتصالات الجزائر هي مؤسسة عمومية ذات أسهم تنشط في سوق الشبكة وخدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية بالجزائر، تأسست وفق قانون 03/2000 المؤرخ في 05 أغسطس أوت سنة 2000 المحدد للقواعد العامة للبريد والمواصلات ، فضلا عن قرار المجلس الوطني لمساهمات الدولة (CNPE) بتاريخ 01 مارس 2001 الذي نص على إنشاء مؤسسة عمومية إقتصادية أطلق عليها إسم " إتصالات الجزائر". وفق هذا المرسوم الذي حدد نظام مؤسسة عمومية إقتصادية تحت صيغة قانونية لمؤسسة ذات أسهم براسمال اجتماعي المقدر ب 50.000.000.000 دينار جزائري والمسجلة في المركز السجل التجاري يوم 11 ماي 2002 تحت رقم **02B0018083**، متواجدة على مستوى الجزائر العاصمة ؛

وبدأت اتصالات الجزائر نشاطها رسميا في 1 جانفي 2003 و دخلت في عالم تكنولوجيايات الإعلام و الاتصال ، وأصبحت بذلك الممثل الرئيسي لتطبيق إستراتيجية إدخال التكنولوجيايات الجديدة للإعلام و الاتصال في الجزائر مؤكدة بذلك مساهمتها التامة في بناء مجتمع المعلومات الجزائري و هذا من خلال توفير أكبر نفاذ لشبكة الاتصالات؛

وفي إطار تعزيز و تنويع نشاطاتها قامت إتصالات الجزائر بوضع خطة محكمة من اجل خلق فروع لها مختصة، تساهم في التطورات الحاصلة في مجال الاتصالات السلكية واللاسلكية، أين تم خلق فرع مختص في الهاتف النقال وفرع آخر مختص في الاتصالات الفضائية مما أدى إلى تحولها إلى مجمع تسيير فروعها وهم على التوالي¹:

* اتصالات الجزائر الهاتف النقال "موبيليس": مؤسسة ذات أسهم براس مال اجتماعي قدره 100.000.000 دج مختصة في الهاتف النقال.

* إتصالات الجزائر الفضائية: ATS «RevSat» مؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي ب 1000.000.000 دينار مختصة في شبكة الساتل .

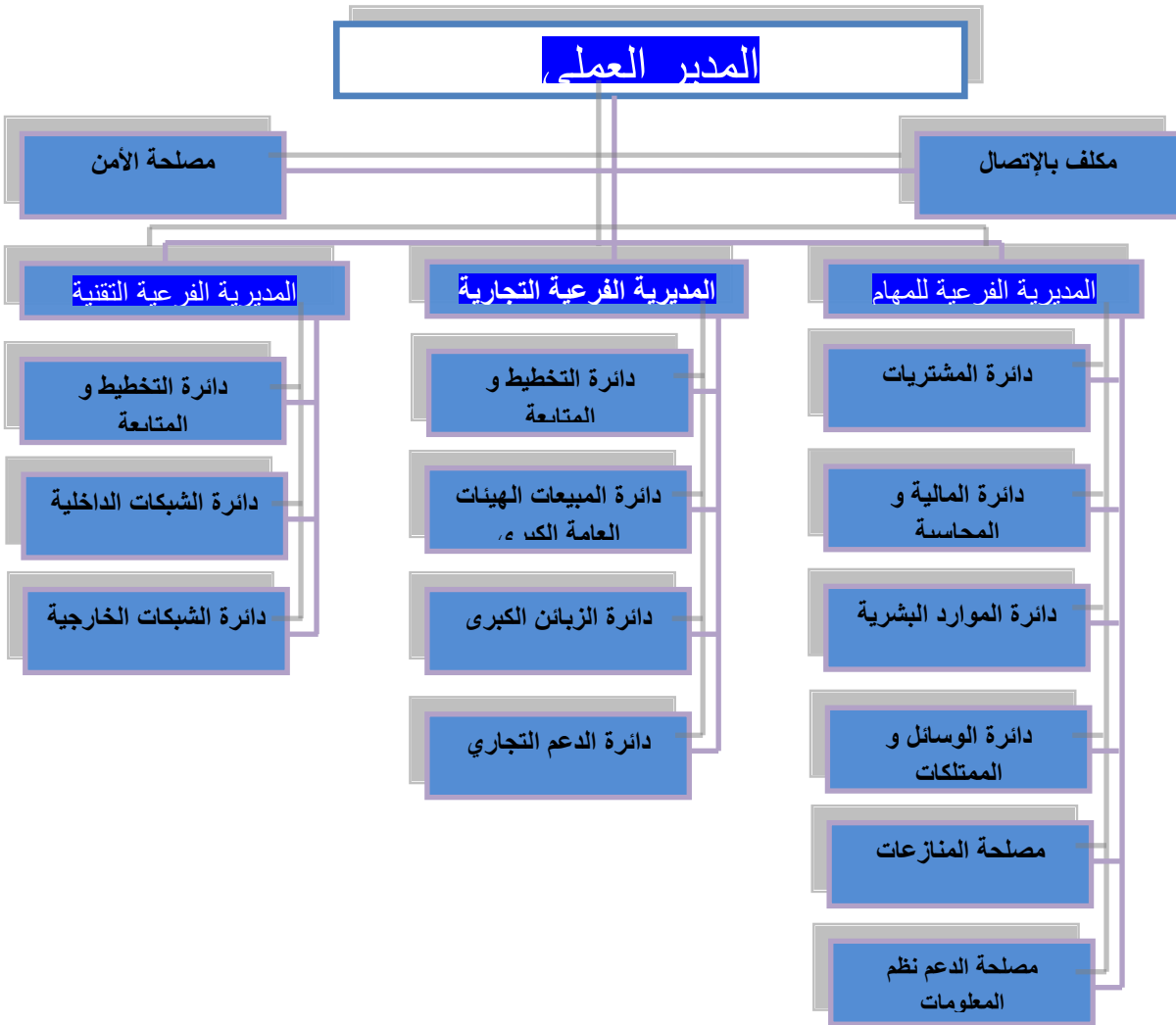
ثانيا: بطاقة فنية للوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية

تعتبر الوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية مؤسسة عمومية ذات أسهم تنشط في سوق الشبكة وخدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية، وهي أحد أهم الوحدات الفرعية لمؤسسة اتصالات الجزائر على المستوى الوطني، حيث كانت تابعة الى المديرية الجهوية بورقلة سابقا، واستقلت عنها في سنة 2011 كوحدة عملتية ولائبية تابعة مباشرة للمؤسسة الأم على مستوى العاصمة، يقع مقرها في بني يزقن ولاية غرداية، إذ تقوم هذه الوحدة بالقيام بمشاريع تهم جانب الاتصالات السلكية واللاسلكية،

¹ تمت زيارة الموقع في 28/05/2019 <https://www.algeriatelecom.dz/ar>

الفصل الثاني :..... الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

وتوفر خدمات الانترنت، تتبع لها 3 وكالات تجارية: المنبعا ، القرارة أخيرا وكالة غرداية و التي بمحاذاة مقر المديرية العملية يقع مقر المديرية ببلدية غرداية، ويمكن توضيح لوحة قيادها من خلال الهيكل التنظيمي الذي يميزها، والمبين في الشكل الموالم



الشكل 1.2 يمثل الهيكل التنظيمي للوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق من

المؤسسة ،الملحق رقم1

الفصل الثاني :..... الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

2- المجال الزمني: تمثل المجال الزمني لهذه الدراسة في كل ماتم الحصول عليه من معلومات من خلال الادوات المستعملة في انجاز هذا البحث، وذلك خلال الفترة الممتدة من 14 أفريل إلى غاية 13 ماي من سنة 2019.

ثانيا: متغيرات الدراسة

تضمنت هذه الدراسة التي تناولت تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة وفق ماجاء به إطار COSO للرقابة الداخلية المتغيرات التالية :

1. المتغير المستقل: منظور COSO.

2. المتغير التابع: نظام الرقابة الداخلية.

3. العلاقة: مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مع منظور COSO.

المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة

تعتبر الرقابة الداخلية عملية ديناميكية متكاملة تتكيف بشكل متواصل مع التغيرات التي تواجهها أية شركة أو مؤسسة ، كما يتعين على كافة مستويات الإدارة و الموظفين الانخراط في هذه العملية لتوفير ضماناً معقولاً لتحقيق الأهداف.

المطلب الاول : وصف وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة العمليّة لاتصالات الجزائر بغرداية

لوصول إلى تقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفق منظور COSO استوجب منا تشخيص نظام المؤسسة ومن تم تقييمه وفق ما تقتضيه هذه الدراسة .

أولا : وصف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

يمكن وصف نظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة وتحليل لوحة قيادة المؤسسة .

1-تحليل الهيكل التنظيمي للوحدة العمليّة بغارداية² : من خلال المقابلة والوثائق المتحصل عليها من المؤسسة يمكن وصف

اهم ماجاء في الهيكل التنظيمي للمؤسسة كمايلي:

➤ **المدير العملي للوحدة :** وهو المسؤول الرئيسي و الأول في الوحدة ومن مهامه الرقابة والمصادقة على مختلف

مهام المصالح المتواجدة داخل المؤسسة، ويتبع له وبصفة مباشرة كل من مصلحة الاتصال ومصلحة

الأمن،بالاضافة إلى المديرية الفرعية للوحدة وتفضيل ذلك كمايلي:

1. **مصلحة الاتصال:** وتعتبر كمساعد لمدير الوحدة من تبليغ المراسلات لكل مصلحة خاصة بها؛

2. **مصلحة الأمن :** تسهر على الأمن الداخلي والخارجي لأصول المؤسسة،ومحافظة على النظام العام

للمؤسسة.

➤ **المديرية الفرعية للوحدة:** لكل مديرية فرعية مدير خاص بتسييرها، وهي بدورها تخضع مباشرة لسلطة

الاشراف والرقابة عليها للمدير العملي، وتتمثل هذه المديرية الفرعية في:

² - مقابلة ميدانية مع رئيس مصلحة المحاسبة والميزانية, 2019/04/14.

1. المديرية الفرعية للمهام
2. المديرية الفرعية التجارية
3. المديرية الفرعية التقنية

كما يجدر الإشارة إلى أن هذه المديريات الفرعية تضم مجموعة من الدوائر الادارية، تقوم بالإشراف عليها ومراقبة أدائها، ومن أهمها نذكر:

1. المديرية الفرعية للمهام : وتضم كل من:

➤ **مصلحة المنازعات والشؤون القانونية:** يهتم بمختلف المنازعات والشؤون القانونية الخاصة بالمؤسسة والمتعلقة مع مختلف المؤسسات.

➤ **دائرة المالية و المحاسبة:** ومن أهم مهامها تسيير ميزانية العمل وتمويل المعدات والتجهيزات اللازمة والقيام بشؤون المحاسبة خاصة تلك المتعلقة بمناقصات التنظيم والتوثيق.

➤ **دائرة الموارد البشرية :** ومهامها تسيير وتنظيم شؤون العمال كالتوظيف وتنظيم الامتحانات والمسابقات بالإضافة إلى الاهتمام بالشؤون الاجتماعية الثقافية والرياضية للعمال.

➤ **دائرة المشتريات:** وتهتم بالمشتريات، وتسيير الوسائل المادية (المركبات، الأسهم، المخزونان... الخ)

2. **المديرية الفرعية التجارية:** مهامها التسيير الإداري للشبكات الهاتفية و الاتصالات المتخصصة والاشرف على الاستغلال والتسويق والتسعير وهي مؤلفة من 04 مكاتب وكل مكتب له مهام خاصة به:

أ- **الزبائن الكبرى :** دورها يتمثل في إنشاء الخطوط المتخصصة مثل "x25" أو "DZ Pack" وهي تتعامل مع كل من البنوك ، الشرطة، الجيش ، الحماية المدنية.... إلخ، على مستوى الولاية ويقوم هذا الأخير بإنشاء أنظمة التنبيه (الإنذار) للمؤسسات؛

ب- **دائرة المبيعات الهيئات العامة الكبرى:** ويتمثل دوره أو مهامه في متابعة الوكلاء التجاريين من جانب "ADSL" من حيث عدد الزبائن وعدد الخطوط الممنوحة للإنترنت وحساب رقم الأعمال فيما يخص ADSL؛

ج- **دائرة التخطيط والمتابعة :** يتمثل دوره في مراقبة وصيانة الخطوط الهاتفية fixe وحتى خطوط ال ADSL والخطوط المتخصصة على حساب نوع الزبون حيث ينقسم هذا الأخير الى ثلاثة أنواع وهم الزبون العادي والزبون المتوسط والحسابات الكبرى والمصالح العمومية ومراقبة نوعية الحسابات المقدمة؛

د- **دائرة الدعم التجاري:** و تتمثل مهامه فيما يلي:

- تنظيم الوكالات التجارية و تحسيس دور كل عامل فيهم وبنوعية عمل الخطوط المتخصصة؛

الفصل الثاني :..... الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

- متابعة المداخليل وذلك عن طرق فواتير الهاتف و ADSL عبر الوكالات التجارية التابعة لها (وكالة ورقلة + وكالة حاسي مسعود + وكالة تقورت)؛
- متابعة التركيبات (installation) الجديدة للزبائن إن وجدت؛
- وضع برنامج هادف مسطر لإتباعه عبر جميع الولايات وتحقيقه؛
- توجيه العمال مع التعامل مع الزبون أي كيفية تعامل العمال مع الزبون بطريقة حضرية؛
- تحسيس وتوعية العمال بضرورتهم في هذه المؤسسة و ان لهم دور في زيادة المردودية من رقم الأعمال ولهم رأي في اتخاذ القرار فالمؤسسة أصلا قائمة عليهم.

3- المديرية الفرعية التقنية : ومن اهم دوائرها نجد:

- دائرة التخطيط والمتابعة: ومن مهامها التخطيط ، متابعة المشاريع ، وهي مكلفة بالدراسات الخاصة بشبكة المشتركين ومتابعة التعطيلات.؛
- دائرة الشبكات الداخلية : ومهامها تتمثل في متابعة تكييف التجهيزات وصيانتها، ونقل المكالمات الوطنية عبر الألياف البصرية وضمان وصولها؛
- دائرة الشبكات الخارجية : مهمتها الإشراف على نقل المكالمات الخارجية عبر الألياف البصرية وضمان وصولها، وتكييف التجهيزات الخاصة بها.

2- وصف نظام المعلومات المحاسبي : يعد نظام المعلومات المحاسبي المالي لأي مؤسسة الركيزة الأساسية والمهمة في بناء

نظام رقابة داخلية فعالة، كونه المسؤول عن مدى مصداقية القوائم المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي؛

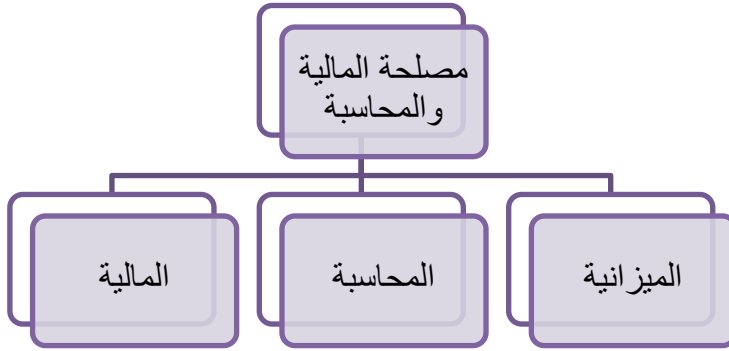
وعليه كان لزاما علينا الوقوف على وصف سيرورة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة محل الدراسة، ويمكن توضيح ذلك

كمايلي:

أ- التعريف بدائرة المحاسبة والميزانية

تعد من المصالح الرئيسية وذلك لأنها عملها حساس نوعا ما، إذا ما قورنت بباقي المصالح الأخرى، إذ تهتم بمختلف العمليات المالية والمحاسبية حسب طبيعتها وذلك من خلال تحليل لمختلف الحسابات ومراقبة جميع التصريجات المالية، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر و التسجيلات المحاسبية و تسير حسابات الخزينة، إضافة إلى القيام بإعداد لمختلف الميزانيات و مراقبتها، و هذا كله بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية للمؤسسة و هي الجهة المسؤولة عن تقدير لمختلف الإيرادات والنفقات خلال فترة النشاط، وتشكل من ثلاثة مصالح، تتشارك فيما بينها لإتمام هذا العمل، و رئيس الدائرة بمثابة مشرف عليهم .أنظر الملحق رقم 2

الشكل 2.2: يمثل مصلحة المالية والمحاسبة من إعداد الطالب، بناء على معلومات من المؤسسة



ويمكن توضيح هذا الشكل كما يلي:

- مهامه رئيس دائرة المحاسبة والمالية :

- مكلف بالمراقبة والتكليف بمختلف المهمات والأنشطة ومراقبة الحسابات وفق المعايير

- تأمين متابعة الميزانية المعطاة

- مراقبة التقارير الشهرية المالية و الإشراف عليها قبل إرسالها للمديرية العامة .

- تأمين ومتابعة للوضعيات المالية والميزانية للخرينة

- متابعة الواكالات التجارية

ثانيا: فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة

يتمثل فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة في وصف مكونات هذا الاخيرة وفق مكونات إطار COSO

للرقابة الداخلية ، وإبراز أهميتها في نظام المؤسسة ، ويمكن تفصيل ما تم تشخيصه على النحو التالي:

❖ عنصر البيئة الرقابية سبق تعريفها بأنها كل السياسات و التوجيهات التي تصوغها المؤسسة بالإضافة إلى درجة وعي

العمال بالحاجة إلى المراقبة والتي تخلق بتفاعلها جوا و محيطا ملائمين لخلق نظام للرقابة الداخلية، و ذلك ن خلال

العناصر المنصوص عليها في المنظور، وتفصيل فحصها .

1- النزاهة و القيم الأخلاقية: لاحظنا من خلال اطلاعنا على وثائق المؤسسة ومن خلال المقابلة على أن المؤسسة تولي

اهتماما كبيرا بهذا العنصر لا سيما في النشاط الإداري للمؤسسة بالإضافة الى تبني قيم اخرى منها: الالتزام

،الإخلاص، الانضباط و تؤكد كثيرا على التطوير في كل المجالات.

2- الكفاءة: و هي المستوى المطلوب و الموصى به من أجل تنفيذ أي عمل داخل المؤسسة و قد لاحظنا حرص المؤسسة

على ذلك فهي قد خصصت لكل منصب لديها مهما كانت أهميته و وضعيته في الهيكل التنظيمي بطاقة منصب تحوي

كل المعلومات و الشروط المطلوب توفرها، وتحديد المهام و المسؤوليات واحترامها و السلطات المفوضة، و وفق الهيكل

الفصل الثاني :..... الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

التنظيمي المؤسسة، بالإضافة إلى متابعة هاته الكفاءات و تحسينها و تطويرها من خلال الإجراءات العملية المخصصة لذلك مثل : إجراء التكوين و التوعية. كما أن كل العمال مستفيدين من التكوين كل عام بصفة دورية حسب حاجة العمال للتكوين من أجل تحسين الأداء ووفق معايير الإنتقاء. الملحق رقم 3

3- مجلس الإدارة وهيئة المراجعة الداخلية: إن من بين الشروط و العوامل التي تعزز من نجاعة نظام المراقبة الداخلية هو تلك العلاقة التي تربط مجلس الإدارة بمصلحة المراجعة الداخلية و المراقبة فكلما كانت العلاقة تشاركية و تعاونية ومرتكزة على اقتناع مجلس الإدارة بأن فاعلية و نجاعة هاته المصلحة نابعة من مدى استقلاليتها و حيادها في إبداء رأيها التقني؛ و من خلال المقابلة ودراستنا للهيكل التنظيمي للمؤسسة و طريقة عملها لاحظنا أن المراجعة داخل المؤسسة غير متوفرة كجهاز ضمن الهيكل للوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية، وانما تتوفر فقط على مستوى المؤسسة الأم، حيث أن عملية التدقيق الداخلي داخل للوحدة العملية بغرداية يأخذ شكلين:

أ- تدقيق ذاتي: حيث أن كل مسؤول مصلحة من مصالح الوحدة يدقق في عمل من هو تحت مسؤوليته وفق السلم الهرمي للوحدة، والمدير العملي للوحدة هو المسؤول الأول والأخير على التدقيق الذاتي للوحدة من خلال إشرافه و متابعته لسير المهام داخل الوحدة، كما لاحظنا أن الوحدة محل الدراسة تقوم بإجتماعات دورية أسبوعية مع بقية الاطارات العاملة فيها للوقوف على مدى تحقيق الاهداف كل اسبوع و تقييم نقص الأداء و تحسينه.³

ب- تدقيق داخلي مركزي : حيث الوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية، تخضع للمراجعة الداخلية التي تقوم بها المفتشية العامة على مستوى المؤسسة الأم، بعدما كانت سابقا تابعة للمفتشية الجهوية بوقرلة، ومن خلال المقابلات التي تمت على مستوى الوحد تبين لنا أن المؤسسة الأم تسعى لاستحداث مفتشية المتابعة و الرقابة على الوحدة العملية التابعة لها بغرداية، تكون هذه المفتشية تحت سلطة المؤسسة الام ، على غرار ما هو موجود في بقية الولايات الأخرى.

❖ عنصر تقييم المخاطر وتحديد الأهداف:

1- تقييم المخاطر: كل مؤسسة مهما كان نوعها أو حجمها معرضة حتما لحزمة من الأخطار الداخلية أو الخارجية و التي يجب تحديدها و تقييمها و مدى تأثيرها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة و تمر هذه العملية كما رأينا سابقا بتحديد الأخطار و تعريفها و تحديد مدى خطورتها و اختيار طريقة التصدي لها و الإجراءات الواجبة اتخاذها لمواجهة تلك الأخطار، ومؤسسة اتصالات الجزائر باعتبارها احد اهم المؤسسات الاقتصادية الفاعلة في الحقل الاقتصادي الوطني ونظرا لكبر مسؤولياتها وعظم أهدافها الساعية لتحقيقها فهي معرضة لمخاطر عديدة منها :

- الاخطار المادية : مثل السرقة والحريق وتلف الكوابل الشبكية ، وفي سبيل معالجة هذه المخاطر تبنى المؤسسة نوعين من التأمينات (تأمين المباني بالتعاقد مع شركة CAAT وتأمين المعدات بالتعاقد مع شركة SAA).

- الاخطار غير المادية: كالغش والاحتيال فتقوم مؤسسة اتصالات الجزائر في مواجهة مثل هذه الأخطار بلجان التفتيش الفجائية .

³ - مقابلة ميدانية مع رئيس مصلحة المحاسبة والميزانية، 2019/04/14

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

-الأخطار المتعلقة بالجوانب التسييرية و المالية: هناك جانبان فيها ما هو خارجي و ما هو داخلي :

- خارجي : و هو ما تعلق بالشركاء و الأطراف الاقتصاديين الخارجيين من عملاء و موردين فالأخطار التي يمكن أن يكون هؤلاء متسببين فيها أو ناجمة عن تصرفاتهم ، منتجاتهم أو خدماتهم متابعة و مقننة من خلال تنظيمات و إجراءات العمل على كل مستوى من خلال عمل دائرة المراقبة .

-داخلي: و هو ما تعلق بعمليات التسيير اليومية من طرف المصالح و المديرية فهناك إجراءات لكشف الأخطاء و الاختلالات الممكنة .

2- ادارة المخاطر: وكغيرها من المؤسسة الاقتصادية تسعى اتصالات الجزائر لإدارة مخاطرها من خلال تعزيز فعالية نظام رقابتها الداخلي، وفي هذا الصدد تبنت المؤسسة أسلوبا خاصا للحماية يتمثل في الأمن السيراني حيث :

يقصد بالأمن السيراني مجموع الأدوات والسياسات ومفاهيم الأمن والآليات والمبادئ التوجيهية وطرق تسيير المخاطر والأعمال والتكوين والممارسات الجيدة والضمانات والتكنولوجيا التي يمكن إستخدامها في حماية الإتصالات الإلكترونية ضد أي حدث من شأنه المساس بتوفر وسلام وسرية البيانات المخزنة أو المعالجة أو المرسله.⁴

بالإضافة على إتخاذ جزائية في حالة تعمد الأخطار حيث نصت المادة 177 من القانون رقم 04-18 المؤرخ في 10 ماي 2018 والذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالبريد والاتصالات الكترونية على أنه "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتي وبغرامة 500.000 دج إلى 1.000.000 دج كل شخص يرتكب عملا ماديا ضارا بخدمة الاتصالات الالكترونية أو يخرب أو يتلف بأي شكل من الأشكال كان الأجهزة أو المنشآت أو وصلات الإتصالات الإلكترونية".⁵

3- تحديد الأهداف وتقييمها:

تنوع أهداف مؤسسة اتصالات الجزائر كباقي المؤسسات الريادية والمهمة في الساحة الاقتصادية بين أهداف استراتيجية على المدى القصير والبعيد وأهداف عملاتية على المستوى التشغيلي لتتمكن من إنجازها و تنفيذها على أرض الواقع و تخصصها للنشاطات الموكلة بتحقيقها وتلخيصها في لوحة قيادة عامة، تمكن من الوقوف دوريا على مدى ونسبة تحقيق تلك الأهداف، ومن بين أهداف الوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية نذكر منها مايلي:

- تحقيق أهداف المؤسسة الام التي سطرتمها لها؛
- العمل على تحسين أرباحها وتقديم أفضل الخدمات لزيائنها؛
- وضع أهداف تتناسب مع إمكانيات الوحدة المادية والمعنوية منها؛
- الحفاظ على العلاقة مع الاطراف ذوي العلاقة بالوحدة؛
- التشديد على تبني النزاهة والشفافية والمصدقية خاصة فيما تعلق بجانب الصفقات والعقود مع الغير؛
- تحديد المخاطر المترتبة بتحقيق أهدافها وإدترتها بشكل محكم؛
- الرفع من مستوى الأداء وتحسينه من خلال زيادة فعالية نظامه الرقابي الداخلي للوحدة وتحديثه؛

⁴ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، ص 6، المؤرخة في 2018/05/13

⁵ - نفس الجريدة الرسمية السابقة الذكر، 31،

- المحافظة على أصول الوحدة وممتلكاتها؛

أما بما يخص تقييم الأهداف، فإن الوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية، تقوم بمتابعة مسار تحقيق أهدافها وتقييمها بشكل دوري وروتيني، وذلك من خلال اجتماع المدير العملي مع بقية إطارته أسبوعيا وشهريا وسداسيا وسنوياً، بالإضافة الى ان هناك تقييم لمستوى تحقق الاهداف تقوم به المؤسسة الام أثناء مراقبتها لسيرورة وحداتها العملية من خلال إطلاعها بشكل مباشر على مستوى تقديم الخدمات التي تقوم بها هذه الوحدات.

❖ عنصر أنشطة الرقابة: تم وصف هذا العنصر من خلال التركيز على مايلي:

1- أساليب الترخيص بالأعمال و اعتمادها و المصادقة عليها: يجدر الإشارة الى أن هناك عدة أساليب في هذا المجال، منها ما هو محدد في بطاقات المناصب و التي تحوي تفصيلا عاما لمهام المنصب و المسؤوليات الملقاة على عاتقه، وماهي الوثائق التي يمكنه أن يصادق عليها ؛ و وعليه من خلال ملاحظتنا لسير المهام في المؤسسة محل الدراسة لاحظنا أن هناك إحترام في المهام والمصادقات بالإضافة الى أن هناك توقيع الكتروني خاص بكل موظف ولديه حساب سري خاص به.

2- أن تفحص الأعمال من طرف ثان للتأكد من نجاعة الأداء: فالعمليات المنجزة من طرف مختلف المصالح لا يتم الموافقة عليها و استعمالها إلا بعد المصادقة عليها من مصلحة أخرى كمصلحة المحاسبة والميزانية مثلا ،فهي تراقب المصادقة على السلع المباعة من طرف مصلحة التسويق مثلا.⁶

3- مطابقة الأنشطة و تسوية الاختلالات للتأكد من الصدقية: و ذلك من خلال السهر على تطبيقها للإجراءات الوظيفية الموثقة و احترامها للقوانين السارية المفعول و تطبيقها للتعليمات الإدارية المستجدة بإتباع عدة طرق منها: المراقبة الدائمة التي توفرها أنظمة العمل في حد ذاتها، ووضع نظام مراقبة مستندي في تتبع ومراقبة المستندات والعمليات المنجزة داخل المؤسسة. الملحق 3 رقم طلب وثيقة ملف

كما يجدر الإشارة إلى أن مؤسسة اتصالات الجزائر تخضع لرقابة سلطة الضبط المكلفة بضبط البريد والاتصالات الإلكترونية ومراقبتها.⁷

4- التحقق من أن الأنشطة والأعمال المطلوبة قد أُنجزت فعلا: في هذا العنصر لاحظنا في طريقة عمل المؤسسة أن فصل المهام و تحديد المسؤوليات و ربط الوظائف ببعضها ببعض من خلال تطبيق مبدأ "أحدهما يعمل و الآخر يراقب" و التسلسل الوظيفي الحاصل بينها، يوفر في حد ذاته حدا أدنى من الاستمرارية و التأكد من إنجاز الأعمال .

5. فصل الوظائف عن بعضها البعض لتحديد المسؤوليات و سرعة الوصول إلى مكان التقصير و تعيينه: و يتم ذلك على مستوى بطاقات المناصب فكل منصب معرف بالتفصيل من خلال تعيين مهمته و مختلف الأعمال التي يقوم بإنجازها و المؤهلات العلمية المطلوبة لذلك المنصب و تبعيته الإدارية و ارتباطاته الوظيفية مع المصالح الأخرى، بالإضافة إلى ما يوفره النظام الوثائقي كذلك إذ

⁶ -مقابلة ميدانية مع رئيس مصلحة المحاسبة والميزانية، 2019/04/21

⁷ - الجريدة الرسمية السابقة الذكر، م 11، ص 9

الفصل الثاني :..... الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

أن توثيق المستندات و تشفيرها و تحديد المعلومات المتضمنة فيها يضمن تأطيرها و توجيهها، فهاتين الآليتين تضمنان فصلا للمهام و تحديدا للمسئوليات.⁸

❖ **عنصر المعلومات و الاتصال** تمثل المعلومات والاتصال لأي مؤسسة شريان حياتها فمن واجب المؤسسة أن تقنن عملية إنتاج المعلومات و طرق الاتصال و كيفية إرسالها و استقبالها، ويمثل عنصر المعلومات والاتصال جانبا مهما في مؤسسة اتصالات الجزائر الوحدة العملية بغرداية ، ولقد لاحظنا من خلال فترة تربصنا في المؤسسة سرعة تبادل المعلومات والحرص على موثوقيتها وتبني برنامج تبادل المعلومات عن طريق الايميل بين مختلف المصالح بالإضافة الى اعتماد تقنية الاتصال المرئي المباشر مع المؤسسة الام في استقبال التوجيهات ومواكبة المستجدات .

-**الاتصال الداخلي** : من خلال لوحة القيادة للمؤسسة ومن خلال توفير جميع الوسائل المساهمة في تبادل المعلومات وتحقيق أهداف المؤسسة بالإضافة الى اعتماد المؤسسة نظام المحاسبي الآلي أوراكل ORACLE الذي يعتبر من البرامج العالمية المتميزة في سير العمليات المحاسبية.⁹

الاتصال الخارجي: تعمل المؤسسة بشكل جد حريص مع الاطراف ذوي العلاقة معها وخاصة زبائنها في تسعى جاهدة لتقديم أحسن الخدمات وتطويرها من خلال الاتصال المباشر وغير المباشر مع الزبائن، إلا أن الملاحظ أن خدمات مؤسسة اتصالات الجزائر لم ترقى بالمستوى المطلوب في تقديم الخدمات لزبائنها تماشيا مع مستوى تطلعاتهم خاصة ماتعلق بسرعة تدفق الانترنت أو ماتعلق تدبذب الخدمة الشبكية عموما.

❖ **عنصر المتابعة والاشراف**: يتميز عنصر المتابعة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلي للمؤسسة بإتباع عدة طرق و أساليب منها:

- تزويد كل وظيفة من وظائف المؤسسة خصوصا المهمة منها و التي تشكل صلب نشاطها بمؤشرات للأداء لقياس نجاعتها و أدائها .
- وضع أهداف عملية لكل وظيفة من الوظائف لقياس مدى تحقيقها لأهداف و توجهات السياسات العامة للمؤسسة.
- تكليف كل الوظائف بانجاز تقارير دورية عن نشاطاتها و تقديم حوصلة شهرية لها (un bilan d'activité mensuel).
- تنفيذ مراجعات دورية و تفتيشات عشوائية تقوم ببرمجتها دائرة أنظمة التحكم أو دائرة مراقبة التسيير كل ما دعت إلى ذلك الضرورة.
- وضع آليات لاكتشاف الاختلالات و الانحرافات و تعيين السبل الكفيلة بمعالجتها و الحلول الملائمة لها منها الإجراء المسمى : (la procédure : rapport de non-conformité) .
- وضع إجراءات وظيفية للتحكم في تسيير الوظائف و انجاز الأعمال .الملحق رقم5

⁸-مقابلة ميدانية مع رئيس مصلحة المستخدمين, 2019/04/28

⁹ - مقابلة ميدانية مع رئيس مصلحة المحاسبة والميزانية, 2019/05/12

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

- تأطير جميع الأنشطة و قياس أدائها و مراقبته مثل : وضع مؤشرات لقياس الأداء، تسقيف بعض الإستهلاكات، تحديد أهداف مالية و تشغيلية لمختلف الوظائف.
 - تقييم سنوي لكل نشاط المؤسسة من خلال الاجتماع السنوي و مناقشة أداء الإجراءات و الوظائف.
 - وضع آليات تحفيزية لتحسين الأداء وزيادة المردودية من خلال الإهتمام بالجانب الاجتماعي للعمال. ملحق رقم 6
- كما يجدر الإشار في هذا العنصر وبما أن مؤسسة اتصالات الجزائر ذات طابع شركة مساهمة، ووفقا للقانون التجاري الجزائري وفي المادة 642 والتي نصت على أنه "يجوز لكل شركة مساهمة أن تدرج ضمن قانونها الأساسي مجلس للمديرين ومجلس للمراقبة"¹⁰.
- فإنها تحتوي على جهاز للمتابعة والمراقبة يسمى بالمفتشية على مستوى المؤسسة الأم مختص بالتدقيق الداخلي والمتابعة وتقييم الأداء.¹¹

¹⁰ - القانون التجاري الجزائري، ص 166

¹¹ - مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والميزانية، 2019/05/14

المطلب الثاني:تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفق إطار COSO وتحليل نتائجه:

لتقييم أي نظام رقابي داخلي لأي مؤسسة لابد من الاعتماد على آليات وخطوات يتم وفقها التقييم لبلوغ الهدف من

التقييم

أولا : تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة

إن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية وفق إطار COSO، إستلزم منا الوقوف على مدى توفر مكونات الرقابة الداخلية ومبادئها حسب ماجاء بها هذا الاخير في المؤسسة محل الدراسة، ولتحقيق هذا الغرض قمنا بإعداد خطة، عمل تتمثل في جملة من الاستفسارات تتعلق بمبادئ مكونات اطار COSO، كما هي موضح في الجدول أسفله لمعرفة مدى توافق نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة مع أطار COSO وتمت الإجابة عليها من خلال المقابلة وطرح الانشغالات مع بعض المصالح المهمة في المؤسسة على غرار مصلحة المحاسبة والمالية ومصلحة الوسائل ومصلحة التسويق ومصلحة المستخدمين.

عنصر الرقابة الداخلية ومبادئه	أسئلة التقييم	أجوبة التقييم	
		نعم	لا
1-البيئة الرقابية			
1-الالتزام بالنزاهة والقيم الاخلاقية:	1-هل المعايير السلوكية الشاملة الموجودة تتناول الممارسات المقبولة في الاعمال، وتضارب المصالح، والمعايير الاخلاقية المتوقعة والسلوكيات الاخلاقية للشركة؟ هل الجهة مسؤولة عن تعريف المعايير وتطبيقها؟	X	هذا المبدء مهم في المؤسسة وفق ماتقتضيه النصوص التشريعية والتنظيمية للعمل ومدونة السلوك داخل المؤسسة .
	2- هل يقدم المراقب نتائج استقصاءات الموظفين فيمايتعلق بالاخلاقياتوالمعلومات المماثلة المستمدة من أطراف خارجية؟	X	يدخل ضمن سرية عمل لجان التفتيش
	3-هل يجري توصيل قواعد السلوك ودعمها بانتظام إلى جميع مستويات المنظمة، ومقدمي الخدمة الخارجيين والشركاء؟ هل جهود الادارة لتوصيل المعايير كافية وفعالة لبناء الوعي وتشجيع الاستجابة؟	X	أمر ضروري بالنسبة لإدارة المؤسسة .

الفصل الثاني :..... الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

موجود بمستوى عالي من المسؤولية.		X	4-هل يبرز المجلس والادارة التزامهما بالمعايير الاخلاقية من خلال سلوكياتهم وتصرفاتهم؟ وهل يوجد تنسيق في شتى مستويات المنظمة؟	
يدخل ضمن صلاحيات ومسؤوليات الادارة العليا.	X		1-هل يقوم مجلس الادارة أو هيئة مماثلة بتحديد وحفظ وتقييم المهارات والخبرات الازمة لاعضائه بطريقة دورية لتمكينهم من طرح أسئلة التدقيق للادارة العليا واتخاذ الاجراءات المناسبة؟	2-ممارسات المسؤولية الإشرافية
يتم ذلك من خلال تقييم النتائج والاداء على مستوى المديرية الأم		X	2-هل يقوم مجلس الادارة أو هيئة مماثلة بتحديد توقعات الاداء والنزاهة والقيم الاخلاقية لرئيس المنظمة ؟	
يتم على مستوى فرع غرداية بشكل رقابة ذاتية بين مختلف المصالح مع غياب جهاز مختص بالرقابة الداخلية على مستوى الفرع		X	3-هل يقوم مجلس الادارة او هيئة مماثلة بتولي مسؤولية الرقابة على تصميم الادارة وتنفيذا واجراء عمليات الرقابة الداخلية؟	
من خلال الاجتماعات الاسبوعية الدورية بين الادارة العليا ورءساء المصالح .		X	1-هل قام مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة بإنشاء كيانات وإجراءات رقابية مناسبة؟	3-تحديد الهيكل والسلطة والمسؤولية
في حدود الصلاحيات والمسؤوليات		X	2-هل يحتفظ مجلس الادارة أو هيئة مماثلة بسلطة إتخاذ القرارات الهامة ومراجعة تكاليفات الادارة ؟	
موجود بمستوى عالي .		X	1-هل يضم مجلس الادارة أو هيئة مماثلة أعضاء يتمتعون بالمستوي المطلوب من المهارات والخبرات تكافئ مسؤولياتهم؟	4-الإلتزام بالكفاءة

الفصل الثاني :..... الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

وفق ماتقتضيه الحاجة .		X	2-هل تم التكفل بمراجعات فعالية الرقابة بواسطة مجلس الإدارة أو هيئة ماثلة دوريا أو كماهو مطلوب للأغراض التنظيمية، مع وجود فرص محددة ومعالجة للتحسين؟	
أمر ضروري وروتيني في سير نشاط المؤسسة .		X	3-هل مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة فعال في ممارسة مسؤولية الائتمانية (طبقا لما لتقتضيه التشريعات القضائية ذات الصلة)والعناية الازمة في الرقابة مثل إعداد الاجتماعات وحضورها ومراجعة القوائم المالية وغيرها من المعلومات؟	
بشكل دوري .		X	4-هل يقيم مجلس الادارة أو هيئة مماثلة الأداء والنزاهة والقيم الأخلاقية لرئيس المنظمة ويقوم بالإجراءات الضرورية لمعالجة أوجه القصور؟	
وفق الاجراءات القانونية والتنظيمية .		X	5-هل توجد خطط للتدرج الوظيفي وخطط للطوارئ أو كلاهما لرؤية المنظمة والمناصب الرئيسية الأخرى من أجل إسناد المسؤوليات الهامة للرقابة الداخلية ؟	
يدخل ضمن السياسة العامة للمؤسسة		X	1-هل يعترض مجلس الادارة أو هيئة مماثلة على الادارة العليا من خلال طرح أسئلة التدقيق حول خطط الجهة وأدائها ويطلب إجراء متابعة وإجراءات تصحيحية عند الضرورة ؟	5-تحرير المسؤولية

الفصل الثاني :..... الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

بمستوى عالي من المسؤولية.	X	2-هل يقوم مجلس الإدارة أو الهيئة ممثلة بإجراءات لمعالجة أوجه القصور في الكفاءة والرقابة الداخلية وقواعد السلوك بين كل من رئيس المنظمة والمنظمة والاطراف الخارجين ذوي العلاقة ؟	
حيث تتميز المؤسسة بنظام جيد بما يخص الخدمات الاجتماعية ونظام التحفيز بما يسمح في تحسين الاداء.	X	3-هل يواظم مجلس الادارة أو هيئة التسيير بين التعويضات والحوافز والمكافآت بطريقة مناسبة بما في ذلك تقدير الضغوط ذات الصلة إلى جانب الوفاء بمسؤوليات الرقابة الداخلية عند تحقيق الأهداف ؟	
2-تقييم الخطر			
يدخل ضمن السياسات العامة للمؤسسة	X	6-هل تراعي المنظمة المخاطر الهامة لتحقيق الأهداف والنتيجة من مصادر داخلية كإستمرار الأعمال والحجز والإحلال الوظيفي لكبار الموظفين وتمويل ووفرة الأموال الخاصة بالبرامج الرئيسية والتعويضات التنافسية والمزايا وأمن الأنظمة المعلوماتية والنسخ الاحتياطي للنظم ؟	6-تحديد الأهداف
يدخل ضمن الاجراءات التنظيمية	X	7-هل يأخذ مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة في إعتباره المخاطر المحورية القادمة من مصادر خارجية مثل مطالب الدائنين، والظروف الإقتصادية والوائح وعلاقات العمل عند تحقيق الأهداف؟	7-تحديد المخاطر وتحليلها
موجود على مستوى الوحدة الأم	X	8-هل لدى الإدارة إجراءات مطبقة لتقييم المخاطر بطريقة إستباقية عند حدوث تغيرات مهمة في الحكومة والتحول الإقتصادية والجيوسياسية والإحتيال وتجاهل الإدارة للضوابط الداخلية ؟	8-تقييم خطر الإحتيال

الفصل الثاني :..... الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

مبدأ الحيطة والحذر		X	هل يطبق مجلس الادارة أو هيئة ماثلة مستوى معقول من الشكوكية ويعترض على تقييم الادارة للمخاطر؟	9-تحديد التغيرات المهمة وتحليلها
3-أنشطة الرقابة				
يدخل ضمن السياسات العامة للمؤسسة.		X	هل يقوم مجلس الادارة بإجراء تحقيقات دقيقة فيما يتعلق بتحديد وتطوير أنشطة الرقابة في المناطق ذات المخاطر الكبيرة وسبل معالجتها؟	10-إختبار أنشطة الرقابة وتطويرها
موجود بمستوى عالي من خلال برنامج الأوراق		X	هل يملك مجلس الادارة التأمين الضروري من الادارة والمراقبين الداخليين وغيرهم بحيث تكون أنشطة الرقابة مصممة تصميما فعالا للتصدي لجميع المخاطر الهامة في إعداد القوائم المالية ؟	11-إختبار أنشطة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات وتطويرها
بمستوى عالي من المسؤولية		X	هل يتولى مجلس الإدارة مسؤولية الإشراف على الإدارة العليا لتنفيذ أنشطة الرقابة بطريقة تتسم بالفعالية؟	12- نشر السياسات والإجراءات في المؤسسة
4-المعلومات والاتصالات				
وفقا للسياسة العامة وللاجراءات التنظيمية وبشكل دوري وآلي خاصة أن المؤسسة تعتمد على تكنولوجيا المعلومات بدرجة كبيرة في إدارة نظام معلوماتها.		X	1-هل يتلقى مجلس الادارة المعلومات التشغيلية والمالية الضرورية ذات الصلة بالإنجاز المنظمة للاهداف في الوقت المحدد وبالصيغة التي تيسر إستخدامها؟ وهل يراجع مجلس الإدارة ويناقش هذه المعلومات؟	13-إستخدام معلومات ذات صلة
يدخل ضمن السياسة العامة للمؤسسة في التأكيد على مصداقية المعلومات وخاصة تلك التي يبني عليها اتخاذ القرار.		X	2-هل يطبق مجلس الادارة الرأي الحاسم بفعالية ويتحرى دقة المعلومات المقدمة ويقدم آراء بديلة ؟	

الفصل الثاني :..... الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

يدخل ضمن الاجراءات التنظيمية.		X	1-هل يملك مجلس الادارة ومستويات الادارة المختلفة مستوى فعال من التواصل لتمكينهم من تحقيق مهامهم فيما يتعلق بأهداف المنظمة؟	14-التواصل الداخلي
تدخل ضمن الاجراءات الوظيفية ودليل التوجيهات		X	2-هل تم تبييث إجراءات فعالة ونشرها دوريا على المسؤولين والموظفين وغيرهم للسماح بالتواصل المفتوح لحالات الخطأ المشتبه بها التي قد يرتكبها الموظفين أو المؤسسة ؟	
يدخل ضمن السياسة العامة للمؤسسة		X	1-هل توجد قنوات تواصل مفتوحة للسماح للمعلومات ذات الصلة بالتدفق لمجلس الادارة أو جهة مماثلة من المواطنين والمستخدمين والموردين والمراقبين الخارجين والمنظمين والمحللين الماليين وغيرهم؟	15-التواصل الخارجي
5-أنشطة الرقابة والمتابعة				
مسؤولية الادارة العليا والمسيرين		X	1-هل يوجد فريق عمل يعمل على الاشراف والتوجيه؟	16-إجراء عمليات تقييم مستمرة و/أو منفصلة
يدخل ضمن السياسات العامة للمؤسسة .		X	2-هل هناك تقييم مستمر للأداء وتقديم التحسينات الضرورية؟	
بشكل دوري وروتيني .		X	1-هل يتم المتابعة والتحقق من تحقق الأهداف ؟	17-تقييم أوجه القصور والإبلاغ عنها
من خلال الاجراءات التحسينية وفق مذكرات المصالح		X	2-هل يتم معالجة القصور في القيام بالأداء وتحقيق الأهداف؟	

الجدول 2.2 يوضح نموذج تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب نموذج COSO من إعداد الطالب بالإعتماد على دليل تطبيق

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام .

خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفصل التعرّيج على الجانب التطبيق للدراسة الحالية المتحورة حول مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مع إطار COSO للرقابة الداخلية وكعينة على مؤسسة الدراسة تناولنا دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر فرع غرداية وتم إختيار عينة الدراسة لما تكسيه مؤسسة اتصالات الجزائر من أهمية بالغة في الاقتصاد الوطني .

وقد تم تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة من خلال وصفه وتحليله وإبراز مقوماته ونجاعته من خلال الاعتماد على أسلوب المقابلة ووثائق المؤسسة لمعرفة مدى توافق هذا الأخير مع إطار COSO للرقابة الداخلية وبعد إنجاز العمل المطلوب توصلنا إلى أن نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل الدراسة متوافق بنسبة كبيرة مع إطار COSO للرقابة الداخلية لبلوغ الأهداف المرجوة ومواجهة الأخطار المحتملة وتفعيل الحوكمة وتحقيق الإستراتيجية المسطرة .

الخاتمة

استخلاص النتائج:

تمحورت هذه، حول مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مع اطار COSO للرقابة الداخلية، وعليه تضمنت هذه الدراسة فصلين أساسيين، حيث تناولنا في الأول الجانب النظري للرقابة الداخلية من منظور COSO، أما الفصل الثاني فتناولنا في الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية، ومن أهم ما تم التوصل إليه من نتائج خلال هذه الدراسة هي كالآتي:

- نظام الرقابة الداخلية للوحدة العملية لاتصالات الجزائر جد فعال ومتناسك في جميع مكوناته؛
- مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب إطار COSO متأصلة في نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل الدراسة؛
- المؤسسة محل الدراسة تعمل حسب المبادئ الأساسية للعناصر المكونة لنظام الرقابة الداخلي حسب COSO؛
- مؤسسة اتصالات الجزائر الوحدة العملية بغرداية تولي أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلي ويمكن استنتاج ذلك من خلال فعالية عناصر نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة فنجد أن :
- المؤسسة محل الدراسة تحقق نتائج إيجابية في نهاية كل دورة محاسبية؛
- تقوم المؤسسة بتحديد أهدافها بما يتناسب مع إمكانياتها؛
- تعمل المؤسسة جاهدة في تحسين وتفعيل وتحديث نظامها الرقابي الداخلي باستمرار ولقد لاحظنا ذلك من خلال التوجيهات والتعليمات والمذكرات بين المصالح؛
- يعتبر مبدأ الالتزام والانضباط والنزاهة ركيزة مهمة في فاعلية بيئة الرقابة الداخلية للمؤسسة لما لهذه الأخير من تأثير على بقية مكونات الرقابة الداخلية إما بالإيجاب أو بالسلب، ومن أمثلة عن ذلك نجد أن المؤسسة سابقا كانت تعتمد على التوقيع اليدوي لإثبات حضور العمال في الوقت المناسب، أما حاليا فطورت هذا الإجراء باستخدام تقنية إثبات البصمة كإجراء رقابي فعال ومتطور؛
- أما فيما يخص تقدير المخاطر المترتبة بتحقيق أهداف المؤسسة ونظرا لوزن وحجم المؤسسة في الساحة الاقتصادية فهي معرضة للعديد من المخاطر التي قد تعيق تحقيق أهدافها المرجوة، فعمدت المؤسسة لتطوير نظامها الداخلي وتشديد الرقابة على الاداء وقد لاحظنا ذلك من خلال اطلعنا على سير نشاط المؤسسة أن هناك رقابة فجائية تتبناها المفتشية العامة على مستوى الوحدة على بقية فروعها كاحتراز استباقي من الوقوع في الخطر، هذا وإن وقع الخطر فسرعان ما يتم علاجه.

وبصفة عامة: يمكن القول بأن نظام الرقابة الداخلية للوحدة العملية للمؤسسة اتصالات الجزائر بغرداية جد فعال ومتطور ومسائر لمتطلبات الرقابة الحديثة وفق إطار COSO للرقابة الداخلية.

مناقشة فرضيات الدراسة وإقتراح التوصيات: تعتبر الفرضيات إيجابيات مسبقة للإشكاليات الفرعية المنطوية تحت الإشكالية الرئيسية للموضوع محل الدراسة بغرض إعطاء تصور شامل حول مضمون الدراسة وأهدافها، ولتأكيد تلك صحة فرضيات بحثنا من عدمها يستوجب منا مناقشتها ، بالإضافة إلى إقتراح بعض التوصيات ذات العلاقة بما تم إنجازه من خلال هذه الدراسة .

ولتأكيد صحة هذه الفرضيات من عدمها ارتأينا مناقشتها وتحليلها كما يلي:

أ- الفرضية الأولى: إشارة هذه الفرضية إلى أن هناك تصور شامل للمؤسسة محل الدراسة لنظام الرقابة الداخلية، ومن خلال ما تم تناوله من وصف وفحص لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة، تبين أن هناك اهتمام كبير من المؤسسة محل الدراسة، وأن المؤسسة تولي أهمية بالغة لنظام رقابتها الداخلي لما لهذا الأخير من أهمية في تحقيق أهدافها .

ب- الفرضية الثانية :

أشارة هذه الفرضية إلى أن هناك تطلعات للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمواكبة الاتجاهات الحديثة للرقابة الداخلية وخاصة نموذج COSO للرقابة الداخلية نظر للسمعة التي يحظى بها هذا الأخير ؛
وكمحاولة منا لتأكيد صحة هذه الفرضية من عدمها، قمنا ومن خلال الدراسة التطبيقية لهذا البحث بإختبار هذه الفرضية على أحد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المهمة بالنسبة للاقتصاد الوطني ألا وهي مؤسسة اتصالات الجزائر وبالتحديد الوحدة العملية لها بولاية غرداية .

فقمنا ومن خلال العمل الميداني لهذا الدراسة بوصف نظام الرقابة الداخلي للوحدة محل الدراسة ثم فحصه وتقييم وفق ماجاء به نموذج COSO للرقابة الداخلية (الطار المتكامل للرقابة الداخلية 2013 COSO) تبين لنا أن هناك توافق كبير بين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة ومكونات الرقابة الداخلية ومبادئها وفق ماجاء به إطار COSO للرقابة الداخلية .
وعليه يمكن القول بأن هناك جهد مبذولة من المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالاهتمام بتحسين أنظمة رقابته الداخلية وفق الاتجاهات العالمية الحديثة للرقابة الداخلية ، بالرغم من عدم تبنيها صراحة لإطار COSO إلا أن مكوناته ومعظم مبادئها ضمنيا متأصلة ضمن النظام الرقابة الداخلي للمؤسسة .

التوصيات: من بين أهم التوصيات التي يمكن الخروج بها من خلال هذه الدراسة البحثية هي:

- ضرورة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات والحرص على تحسينها وفعاليتها وذلك لما تمثله أنظمة الرقابة الداخلية من أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات، ففعالية نظام الرقابة الداخلي وقوته هو نجاح للمؤسسة في تحقيق أهدافها ومواجهة مخاطرها وتعزيز إستراتيجيتها؛
- ضرورة عصرنه ومواكبة الاتجاهات الحديثة لأنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة خاصة التوافق أو التبنى لإطار COSO للرقابة الداخلية لما يكتسبه من أهمية بالغة على المستوى الدولي؛
- ضرورة سن تشريعات قانونية ملزم، وإجراءات تنظيمية محكمة، لضبط أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة بمايسمح بإطفاء أكثر مصداقية وشفافية على الأداء المؤسسي وخاصة ما تعلق بالجانب المحاسبي والمالي؛

- ضرورة الاهتمام بتوفير بيئة رقابية داخلية سليمة، من خلال التركيز أكثر على نزاهة الجانب الأخلاقي وتعزيز روح المسؤولية لدى أفراد المنظمة، لأن سلامة البيئة الرقابية وصلاتها ينعكس إيجابيا على بقية عناصر الرقابة الداخلية وفق ما جاء به إطار COSO للرقابة الداخلية والعكس صحيح.؛
- ضرورة توحيد جهود المسؤولين والباحثين والمهنيين والقانونيين وخاصة أصحاب التخصص المحاسبي والتدقيقي، من أجل إنشاء هيئة أو جهاز وطني مستقل مختص بتحسين وتطوير ومراقبة ومتابعة أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الجزائرية لمواكبة التغيرات الاقتصادية الدولية والوطنية منها؛
- ضرورة المزيد من الجهود الدولية في وضع آليات وضوابط قانونية ملزمة تساهم في إعداد شبكات أو أجهزة تدقيق دولية من أجل التصدي للجريمة المالية وكل الصفات الإحتيالية العابرة للدول خاصة متعلق بصناعة الأوفشور الذي هو وليد هندسة إبداعية في تنظيم وتصميم أنظمة رقابية داخلية تتناسب مع أغراض غير أخلاقية، حيث تسعى الكثير من منظمات الأعمال لتحقيق معادلة الأمثلية الجبائية المتمثلة في تحقيق أكبر عائد وتدنية جبايتها إلى مستوى الصفر، وبالتالي يتولد عن هذه الأنظمة الرقابية الداخلية تقارير مالية غير صادقة ومضللة؛
- ضرورة تخطي السياج الدغمائي خاصة في التفكير والطرح الأكاديمي المرمى على عاتق الباحثين والأكاديمين بالدرجة الأولى ومحاولة تنوير الرأي العام وخاصة الطلابي منه إلى ضرورة توسيع الفكر في تناول مواضيع البحث خاصة من زاوية الأونشور والأوفشور، حيث أظهرت العديد من الدراسات أن أنظمة الرقابة الداخلية مهما روعي الجد في تصميمها لا تحقق تأكيدات مطلقة في تحقيق أهدافها مدام يصعب التحكم والسيطرة على الذات الإنسانية.

آفاق الدراسة :

من خلال هذه الدراسة التي نرى فيها تكملة لجهود بعض الدراسات السابقة التي اهتمت بنفس الموضوع فيما يخص تقييم انظمة الرقابة من منظور COSO في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تمحورت إشكاليته حول مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية مع إطار COSO للرقابة الداخلية في بيئة الأعمال الجزائرية؛ فقمنا بإسقاط هذه الدراسة على الوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية، ومن خلال م اتم التطرق إليه في هذه الدراسة توصلنا إلى أن نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل الدراسة يتوافق بشكل كبير مع إطار COSO للرقابة الداخلية، بالرغم من أن المؤسسة لا تتبنى بصورة واضحة وعلنية لهذا الإطار من الرقابة الداخلية؛

وعليه نرى أنه من آفاق الدراسة الجديرة بالاهتمام ما يلي:

- أثر الممارسات الغير أخلاقية على أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات؛
- محددات نجاح وفشل أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات؛
- مدى فعالية الرقابة الداخلية وفق COSO في الحد من الفساد المالي والإداري للمؤسسات؛
- مدى مواكبة المؤسسات العمومية لمتطلبات الرقابة الداخلية وفق COSO؛
- التحديات الذي تواجه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في تبني أنظمة الرقابة الداخلية الحديثة.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع:

أولا : المراجع باللغة العربية:

- الكتب:

1. أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبيين وفقا للمعايير الدولية، 2015
2. دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام، 2016
3. مقدم خالد، عبدالله مايو، مطبوعة حول نظام الرقابة الداخلية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016
4. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعمولة أسواق المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006 / 2005

- المذكرات والرسائل العلمية :

5. أم كلثوم رزقة، دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017
 6. بن علي الياس، مدى استجابة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية مع إطار COSO، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017
 7. بريجة فتيح، مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية مع منظور COSO، رسالة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016
 8. جدي سمراء، دور الرقابة الداخلية في فيزياء زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الجزائرية جامعة المسيلة، الجزائر، 2017
 9. دهيرب محمد، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة COSO من خلال التقييم الذاتي في المؤسسات الخدمية والإنتاجية العاملة في القطاع العام، العراق، 2015
 10. كبلوتي خضرة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2016
 11. عبد السلام خميس بدوي، 2011، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلي وفق إطار Coso على تحقيق أهداف الرقابة، قطاع غزة، فلسطين، 2011
 12. نضال محمد المرعي ، قياس مدى تطبيق عمل كوسو للرقابة الداخليين من وجهة نظر المدققين الخارجيين، عمان، 2017،
- ##### - القرارات، القوانين، المراسيم:
13. القانون التجاري الجزائري
 14. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، المتضمنة القانون. 04/18، المؤرخة في 2018/05/13

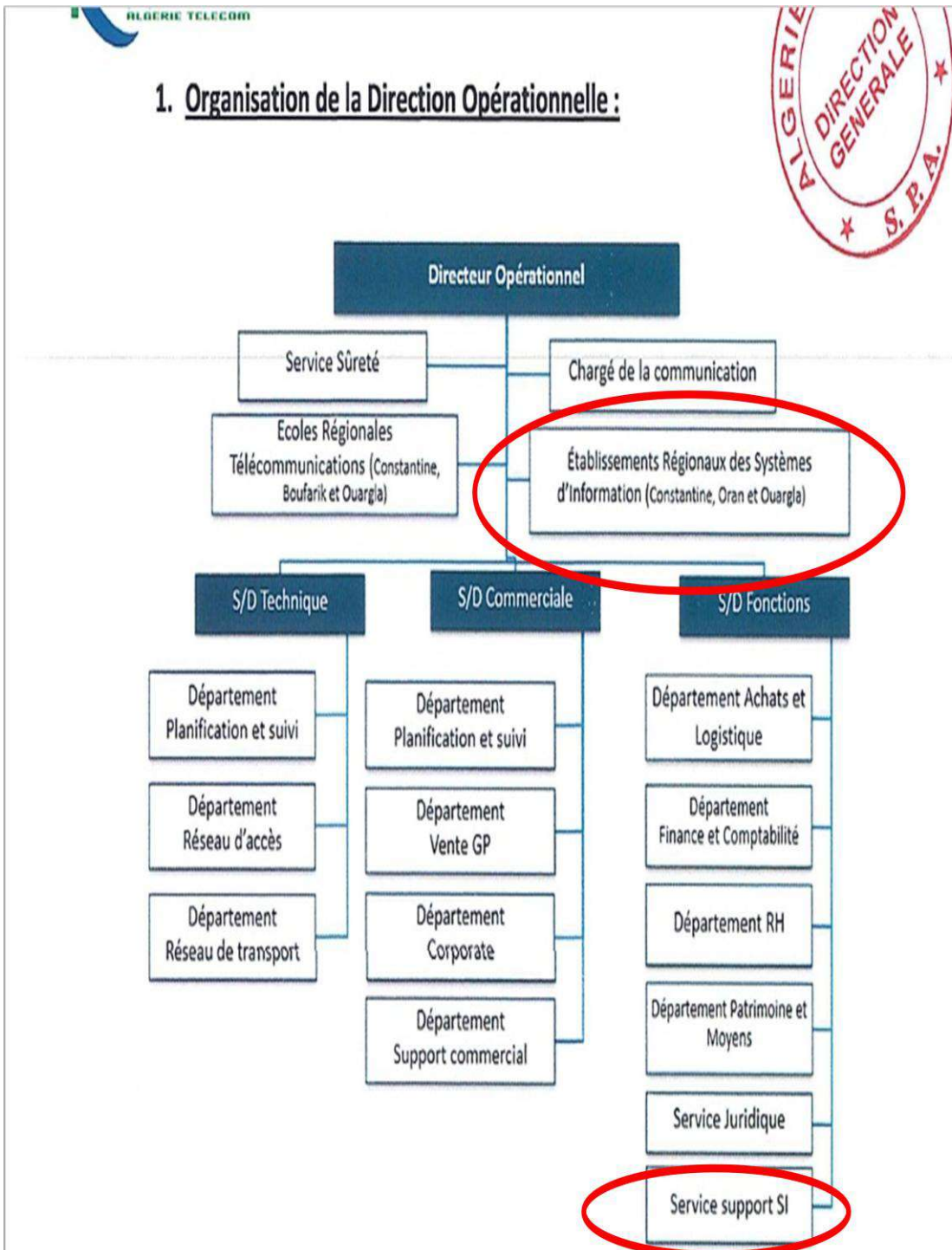
ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية


15. -michelrochette،Fromrisk management to ERM، Journal of Risk Management in Financial Institutions، Henry Stewart Publications، Volume 2،Number 4،February 2009
16. -John J. Flaherty and Tony Maki، Enterprise Risk Management — Integrated Framework Execut
17. -Sara Lord، An overview of COSO 's 2013 Internal Control-Integrated Framework، may 2013

ثالثا: المواقع الإلكترونية

18. -www.coso.org
19. https://aymanoninternalaudit.wordpress.com/2016/07/15/end_risk_management
20. -<http://ecomedfot.blogspot.com>
21. -<https://www.algeriatelecom.dz/ar>


الملاحق





ALGERIE - TELECOM
D R T OUARGLA
DOT GHARDAIA

Autorisation de Sortie



Date.....

Nom et Prénom.....

Grade ou Fonction.....

Service D'attache.....


Sortie pour		Durée de la sortie en heures et minutes	Objet mission accomplir (**)
Affaire personnelle (*)	Mission à accomplir (*)		

(*) Mettre une croix

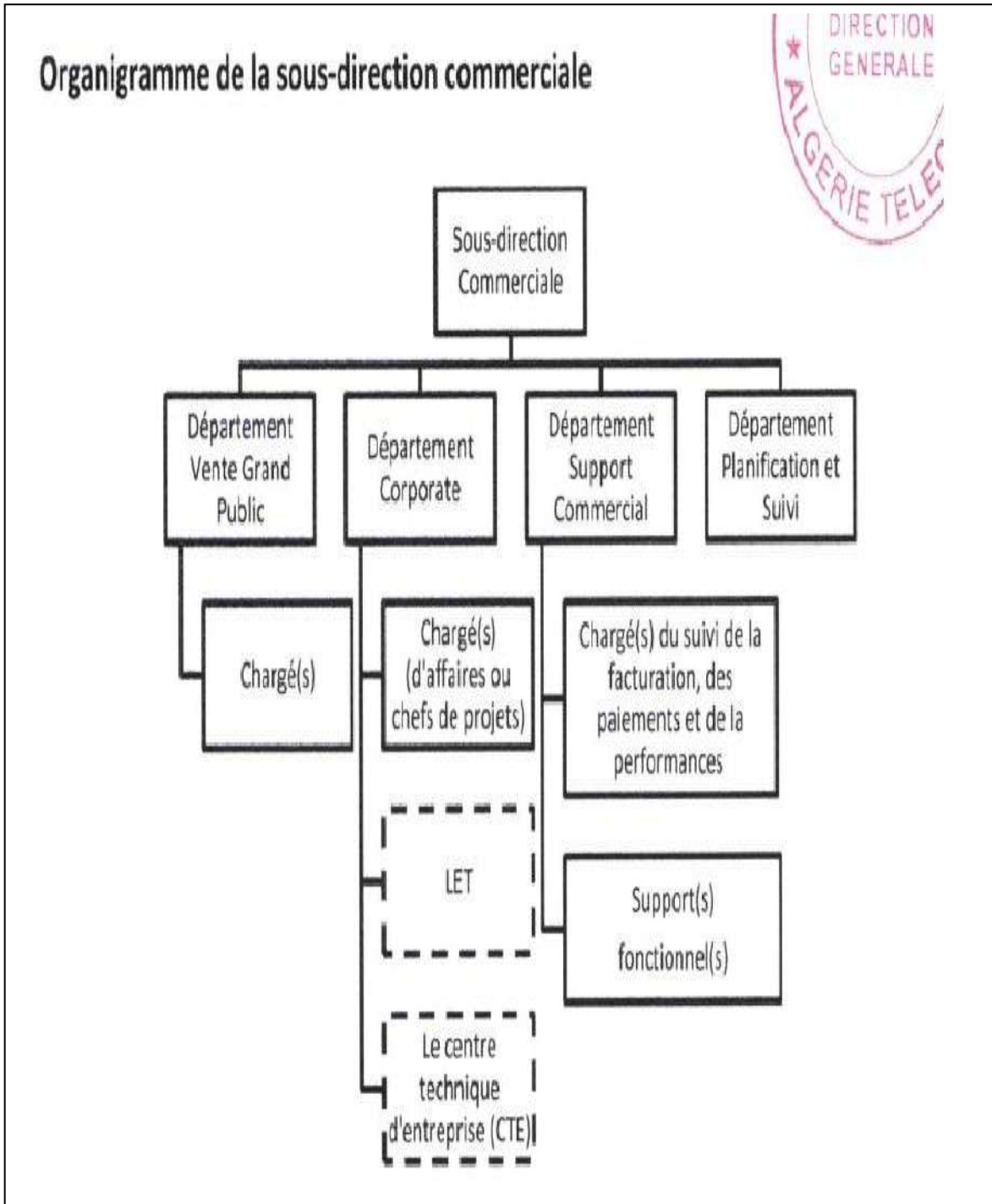
(**) À indiquer l'objet de la mission à accomplir et à remettre un compte rendu au chef de département concerné qu'il son tour le valide et le remet au Mr le DOT

Visa C/Département

Visa DOT



Scanned with
CamScanner



الفهرس

III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات و الرموز
ب	المقدمة

الفصل الأول : الجانب النظري للرقابة الداخلية من منظور COSO

15	تمهيد
16	المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية وفق منظور COSO
16	المطلب الاول: نشأة وتطور إطار COSO
22	المطلب الثاني: مفهوم وأهداف ومكونات الرقابة الداخلية وفق COSO
27	المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO
32	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
32	المطلب الاول: دراسات محلية (وطنية)
34	المطلب الثاني: دراسات خارجية (أجنبية)
36	المطلب الثالث: تحليل الدراسات السابقة
38	خلاصة الفصل

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية لمدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مع إطار COSO

40	تمهيد
41	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
41	المطلب الاول: منهج الدراسة وأدواتها
41	المطلب الثاني: إطار الدراسة وحدودها
44	المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفق COSO وتحليل نتائجه
44	المطلب الاول: وصف نظام الرقابة الداخلي للوحدة محل الدراسة
53	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلي للوحدة محل الدراسة وفق إطار COSO
59	خلاصة الفصل:
61	الخاتمة:
66	المصادر والمراجع
69	الملاحق