

مدى إمكانية تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) في القطاع الحكومي من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي (دراسة استطلاعية استكشافية)

■ د. أسامة إبراهيم الأزرق * ■ أ. محمد حبيب الحراري **

ملخص الدراسة .:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الراعية لليبي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم الاعتماد على أسلوب المسح الشامل لجميع مفردات الدراسة، وذلك من خلال استمارة استبيان وزعت على جميع أفراد عينة الدراسة والبالغ عددها (SPSS) (168) مراجعا من مراجعي ديوان المحاسبة، وتم استخدام البرنامج الإحصائي لتحليل البيانات والوصول إلى نتائج، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: عدم توفر المقومات الخمسة المطلوبة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار المنظمات الراعية في القطاع الحكومي، (COSO) وذلك يرجع لعدة أسباب أهمها: عدم توفر المقومات الأساسية لمتطلبات لجنة (COCO) من حيث (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة الفعالة على القطاع الحكومي، المعلومات والاتصالات، متابعة أنشطة نظام الرقابة الداخلية).

1- الإطار العام للدراسة .:

1.1 المقدمة .:

نتيجة للتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي حدثت على المستوى العالمي في العقود الأخيرة أدى إلى تنامي دور الدولة، حيث أصبح دور الدولة وحضارتها يقاسان بقدرتها على الوفاء بحاجات وطموحات المجتمع الآنية والمستقبلية، وذلك بالارتقاء

* عضو هيئة التدريس - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة طرابلس.

** باحث اقتصادي - شركة الجيل الجديد للتقنية .

بمستوى الخدمات التي تقدمها الدولة، ونظرا لاتساع نشاط القطاع الحكومي من حيث الحجم وتعقد أنشطته، وزيادة تدخله في مختلف نواحي النشاط الاقتصادي وخصوصا في الدول النامية، حيث أصبح مطالبا بتحسين مستويات أدائه وزيادة كفايته لتحقيق أهدافه.

مما يستوجب معه ضرورة الحاجة لإيجاد وسائل عديدة لدى الدول للرقابة على أنشطة القطاع الحكومي، من هذه الوسائل الرقابة الداخلية باعتبارها إحدى الدعائم الأساسية لتمكينه من تحقيق أهدافه وفق مفهوم الكفاءة وفعالية والاقتصاد، وخط الدفاع الأول لحماية الأموال والموارد العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها، والأداة الفاعلة في تطوير السياسات وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وحماية أصولها، وإعطاء صورة واضحة ودقيقة عن موثوقية التقارير والبيانات المالية والإدارية، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والنظم النافذة، مما يساعد الإدارة في المحافظة على الأموال العامة وضمان استخدامها بكفاءة وفعالية واقتصادية، ودعم عمليات اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء والاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة.

وفي ذات السياق أبدت عدة مؤسسات مهنية دولية اهتماما كبيرا بنظام الرقابة الداخلية، وأصدرت عدة نشرات وتقارير من أجل تعريف وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن أهم تلك التقارير: تقرير لجنة المنظمات الراعية للجنة تريديواي، والمعنون «الرقابة الداخلية-إطار متكامل» (COSO) والصادر في عام 1992، وقامت اللجنة بتحديثه عام 2013، ويعتبر إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) من الأطر الرائدة في تصميم وتنفيذ وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال خمسة مكونات رئيسية وهي (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، وأنشطة متابعة فعالية الرقابة الداخلية)، ويلقى هذا الإطار قبولا واسعا في جميع أنحاء العالم، وأن هذا الإطار يمكن إدارة المؤسسات خاصة وأطراف الحوكمة عامة بشكل فعال من تطوير كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية، التي يمكن أن تعزز المحافظة على احتمال تحقيق أهداف المؤسسة والتكيف مع التغيرات في بيئات العمل والتشغيل، وتحسين الأداء المؤسسي وتعزيز الحوكمة والمساءلة، والتخفيف من المخاطر إلى المستويات المقبولة، والحد من عمليات الغش والاحتيال.

لذلك جاءت هذه الدراسة لتبحث مدى إمكانية تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) في القطاع الحكومي.

2.1 مشكلة الدراسة:.

يعد بناء أنظمة الرقابة الداخلية أمرا حيويا وأساسيا في بيئة التشغيل والعمل والقيادة في العصر الحاضر، وقد أشارت تقارير ديوان المحاسبة الليبي، وهيئة الرقابة الإدارية، لسنوات (2012، 2013، 2014، 2015، 2016، 2017) عن نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي إلى نفس الملاحظات، والتي تتلخص في أن هناك ضعفا وقصورا في مجمل نظام الرقابة الداخلية ومقوماته الأساسية، والإجراءات المتبعة داخل هذا النظام سواء كانت محاسبية أو إدارية، مما يضعف كفاءتها في الحفاظ على المال العام، ما يتطلب تطوير وبناء نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي وفقا للمستجدات الحديثة، ومن أهمها مفهوم الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO)، والذي يعتبر من الأدوات الحديثة لتحقيق الرقابة الداخلية أهدافها بالقطاع الحكومي وهي كفاءة وفعالية تنفيذ العمليات التشغيلية، وموثوقية التقارير المالية وغير المالية، والالتزام بالقوانين واللوائح والنظم النافذة.

وباعتبار ديوان المحاسبة الجهة المناط إليها الحفاظ على المال العام والمساعدة على تطوير وتحسين الأداء المالي والإداري في مؤسسات الدولة، ولتوسع صلاحيات الديوان وقدرته في التأثير بشكل كبير على الجهات الخاضعة لرقابته، ومن أهمها التحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والإلكترونية، وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقاً للتشريعات النافذة، وبيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها، والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وكفاءة وفعالية.

وعليه تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى إمكانية تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) في القطاع الحكومي من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي؟

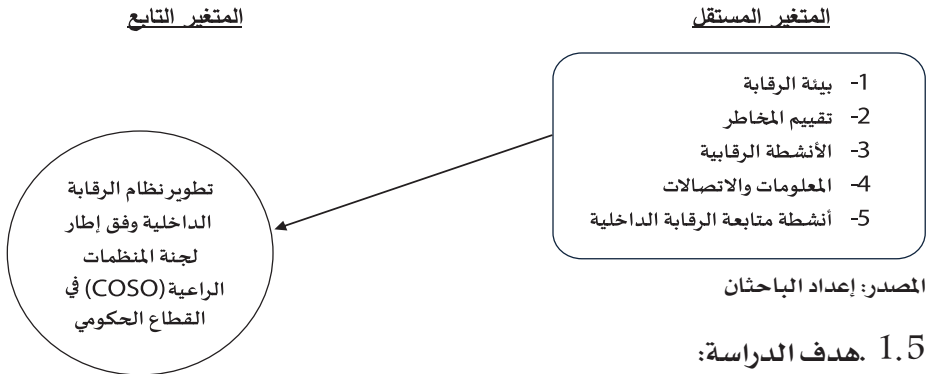
1.3 - فرضيات الدراسة:.

في ضوء مشكلة الدراسة ، وللإجابة على التساؤل السابق يمكن صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي :-:

أ - الفرضية الرئيسية (HO): لا تتوفر مقومات تفعيل نظام رقابة داخلية وفق إطار (COSO) في القطاع الحكومي، وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

- 1 - الفرضية الفرعية الأولى (HO:1): لا تتوفر بيئة رقابية فعالة في القطاع الحكومي.
 - 2 - الفرضية الفرعية الثانية (HO:2): لا تتم عملية تقييم المخاطر في القطاع الحكومي التي تشكل تهديدا لتحقيق أهدافه.
 - 3 - الفرضية الفرعية الثالثة (HO:3): لا تتوفر أنشطة رقابية فعالة في القطاع الحكومي.
 - 4 - الفرضية الفرعية الرابعة (HO:4): لا تتوفر أنظمة معلومات واتصالات فعالة في القطاع الحكومي.
 - 5 - لفرضية الفرعية الخامسة (HO:5): لا تتوفر أنشطة متابعة وتقييم جودة نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي.
- 4.1 - نموذج الدراسة:

يوضح الشكل التالي المتغيرات المستقلة، والمتغير التابع للدراسة .



ومن خلال تساؤلات وفرضيات الدراسة تسعى إلى تحقيق الهدف الرئيسي وهو التعرف على مدى توفر مقومات بناء وتطوير نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) في القطاع الحكومي.

6.1 أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة بشكل عام في أنها تعتبر من الدراسات الأولى حسب علم الباحثان في البيئة المحلية التي تتطرق إلى مدى إمكانية تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق

إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) في القطاع الحكومي الليبي، وبالتالي فهي تعتبر محاولة جيدة لتنمية وتطوير البحث العلمي، وكذلك زيادة الكم المعرفي بما يساهم في تنمية وتطوير الكفاءة المهنية للباحث سواء في مجال التخصص المهني أو في مجال البحث العلمي، وأيضا تعتبر عاملا مساعدا الدراسات مستقبلية.

وكما تبرز أهمية الدراسة من محاولة استكشاف الحاجة إلى زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي وفقا للمستجدات الحديثة، وكذلك افتقاد ديوان المحاسبة إلى برنامج ذو إطار عام يستخدم في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لكافة الجهات والمؤسسات في القطاع الحكومي، يلزم به المراجعين التابعين له، ومن أهمها نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO)، لوضع التوصيات اللازمة، التي تؤدي إلى الحفاظ على الموارد والأموال العامة وضمان استخدامها بكفاءة وفعالية، وكما تفيد الدراسة المختصين والمهتمين بأهمية تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي وفقا للمستجدات الحديثة لما له من آثار إيجابية على أداء القطاع الحكومي.

7.1 منهج وأسلوب الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، مستخدمة أسلوب الاستبيان كأداة هامة لجميع البيانات المتعلقة بالدراسة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط (معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation) بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه. كما استخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية التالية (التكرارات والنسب المئوية - مقاييس النزعة المركزية - متوسطات الحسابية - معامل ارتباط بيرسون - اختبار التجزئة النصفية - اختبار الفا كرونباخ)، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج الرزم الإحصائية (SPSS).

9.1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة المستهدف من مراجعي ديوان المحاسبة في مدينة طرابلس العاملين بالإدارة العامة وفرع طرابلس، والبالغ عددهم (168) مراجعها وعضوا بديوان المحاسبة الليبي، في حين تم اتباع أسلوب المسح الشامل لعينة الدراسة التي تكونت من العدد الكلي للمجتمع المستهدف.

10.1 حدود الدراسة:

1 - الحدود المكانية: اقتصر على مراجعي ديوان المحاسبة العاملين في حدود منطقة طرابلس.

2 - الحدود الزمنية: هي الفترة الزمنية التي تغطيها الدراسة، سنة 2018.

3 - الحدود الموضوعية: تم في هذه الدراسة الاعتماد على تقرير لجنة المنظمات الراعية (COSO) لسنة 1992م - سنة 2013م.

11.1 محددات الدراسة:

1 - تعتبر هذه الدراسة موضوع البحث هي الدراسة الأولى في البيئة المحلية بليبيا على حد علم الباحثان.

2 - تم الاعتماد على تقارير ديوان المحاسبة وهيئة الرقابة الإدارية لسنوات (2012، 2013، 2014، 2015، 2016، 2017) فقط في تحديد مشكلة الدراسة.

1.1 الدراسات السابقة:

12.1.1 الدراسات العربية :-

1 - دراسة (بدوي، 2011): هدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر عناصر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة في المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم تصميم استبانة وزعت بأسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة المتكون من 99 منظمة أهلية بواقع استبانة واحدة لكل منظمة، وقد أظهرت الدراسة وجود اهتمام كبير بأنظمة الرقابة الداخلية، كما تبين أن المنظمات الأهلية تتطر بدرجات إيجابية متفاوتة لأهمية عناصر نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة، وكان متغير البيئة الرقابية الأكثر دلالة وتأثيرا في تحقيق تلك الأهداف، ويليه متغير تقدير المخاطر ثم متغير الأنشطة الرقابية ثم متغير المعلومات والاتصالات وكان متغير المراقبة الأقل تأثيراً.

2 - دراسة (دهيرب، 2012): هدفت الدراسة إلى مدى استخدام وتطبيق أسلوب التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية يساهم في تقييم وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية

وفق مفهوم لجنة (COSO) في المؤسسات الخدمية والإنتاجية في محافظة المثنى بدولة العراق، وعددها 22 مؤسسة بواقع 78 موظفاً وذلك من خلال توزيع استمارات الاستبيان على العاملين بأقسام الرقابة الداخلية وإدارة المؤسسة وأقسام الحسابات، وكانت أهم النتائج: عدم قيام أغلب المؤسسات بتقدير وتقييم المخاطر التي تتعرض لها وبالتالي عدم اعتمادها لنموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية كوسيلة لتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك توصلت أنه كلما كان هناك تعاوناً وتنسيقاً وبمستوى عالٍ بين الإدارة العليا للمؤسسة والكوادر الرقابية والمحاسبية بخصوص تشخيص المخاطر وأهميتها وقياسها ووضع الضوابط الرقابية لها زاد ذلك من فاعلية أسلوب التقييم الذاتي للمخاطر، وأن تطبيق أسلوب التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية وبما يتضمنه من تحديد ووصف للمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة يساهم في تقييم وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة.

3 - دراسة (الدوغجي، الخيرو): 2013 هدفت الدراسة إلى تحسين فاعلية الرقابة الداخلية وفق أنموذج (COSO) وذلك من خلال التعرف على مدى توافر مكونات النظام ككل، وكيف يتم مواعته مع البيئة العراقية الحالية وذلك باستخدام أسلوب الدراسة النظرية من الواقع الملاحظ، وكان من أهم الاستنتاجات أن مستلزمات تطبيق بعض آليات حوكمة الشركات متوافرة من خلال ما توفره مواد قانون الشركات فيما يتعلق بتشكيل مجلس الإدارة من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين، وضعف دور قسم التدقيق الداخلي في عملية تقويم الرقابة الداخلية. ومن أهم التوصيات مع ضرورة تطبيق أنموذج (COSO) كأساس لتصميم نظام الرقابة الداخلية، وضرورة تفعيل دور التدقيق الداخلي كأداة رقابية مهمة بالتركيز على التدقيق التشغيلي وتدقيق الالتزام وتقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية.

5-دراسة (البواب، 2015): هدفت إلى التعرف على دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة المنظمات الراعية (COSO) في تحسين أداء المدقق الخارجي، واستخدام الباحث المنهج الوصفي، وشمل مجتمع الدراسة المحاسبين القانونيين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن، وقدم تم تصميم استبانة لجمع المعلومات الأولية وزع على عينة عشوائية بلغ عددها 71، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك دوراً لعناصر الرقابة الداخلية في أداء

المدقق الخارجي، وهذا يعني أن وجود أنظمة رقابة داخلية فعالة تساعد المدقق الخارجي على أداء مهمته، وكذلك أن مشاركة من لهم علاقة بالتحكم المؤسسي وكفاءة العاملين في الإدارة ووضوح الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات له دور بارز في أداء المدقق الخارجي، كما أن الفصل في المهام وتفويض مختلف الأعمال إلى أشخاص محددين بكل مستوى له دور على أداء المدقق الخارجي.

6-دراسة (الخالدي، 2015): هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى التزام مؤسسات التعليم العالي في فلسطين بمقومات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، كما اعتمدت الدراسة الاستبانة التي تم تطويرها وتوزيعها على عينة عشوائية بشكل متساو لمجتمع مكون من العاملين في الدوائر المالية وأقسام التدقيق في الجامعات العامة والخاصة في قطاع غزة بفلسطين، وأظهرت أهم النتائج التزاما جيدا بمقومات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO وكان التزام الجامعات الخاصة أكبر، تلاها الجامعات العامة، ثم جاءت الجامعات الحكومية في المرتبة الأخيرة، وكان متوسط التزام مؤسسات التعليم العالي بمقومات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على الترتيب كالتالي: اتباع الأنشطة والإجراءات اللازمة الرقابية، توفر البيئة الرقابية، توفر نظم المعلومات والاتصال، القيام بتقييم المخاطر، القيام بتقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية ومتابعتها.

12.2.1 الدراسات في البيئة الأجنبية:

1- دراسة (Muskanan، 2014): هدفت الدراسة إلى التعرف على فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) في الإدارة المالية اللامركزية بالتطبيق على الحكومتين المحليتين في اندونيسيا، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، وتمت الدراسة على مرحلتين من خلال مقابلة شخصية لعدد 100 مسؤول قيادي من أصل 300 وكذلك تطوير استبانة أعدت باستخدام نموذج مفاهيم إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) مقارنة مع ما هو متوقع باستخدام نموذج SERVQUAL جودة الخدمات، وكشفت أهم نتائج الدراسة: أن الرقابة الداخلية في الحكومتين غير فعالة نتيجة للضعف الشديد في البيئة الرقابية، مما أثر سلبا بشكل كبير على باقي عناصر الرقابة الداخلية (إدارة المخاطر، الأنشطة

الرقابية، المعلومات والاتصالات، وأنشطة المتابعة)، وكشفت الدراسة أيضا أن سبب عدم التزام كبار المسؤولين في الحكومتين بضرورة تواجد نظام فعال للرقابة الداخلية راجع لأسباب تضارب المصالح والصراع الاجتماعي من خلال تمييز تقديم الخدمات بشكل عرقي، والصراع السياسي عن طريق استغلال الوظيفة في خدمة أحزاب سياسية.

2 - دراسة (Anderson, J, Eubanks 2015): أجريت هذه الدراسة بتعاون بين لجنة المنظمات الراعية (COSO) ومعهد المراجعين الداخليين (AII)، وهدفت هذه الدراسة إلى توفير توجيه لمساعدة المؤسسات بشأن كيفية تحديد الأدوار والمسؤوليات لتفعيل الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) في المؤسسة من خلال ثلاثة خطوط رئيسية تقترحها الدراسة، لأن إطار (COSO) لم يشر إلى حد كبير عن المسؤولين و عن الواجبات الواردة في الإطار، واقترحت الدراسة ثلاثة خطوط رئيسية تتحمل مسؤولية واجبات الرقابة الداخلية الفاعلة، وهي الخط الرئيسي الأول وهو مجلس الإدارة وأصحاب المصلحة وهم مسؤولون بصفة نهائية عن كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من حيث تصميم وتنفيذ الضوابط الرقابية لمواجهة المخاطر التي تحد أو تمنع تحقيق أهدافها، والخط الرئيسي الثاني وهو الإدارة العليا المسؤولة عن تنفيذ المهام ومراقبة المخاطر والرقابة والامتثال للمساعدة في ضمان فعالية إدارة المخاطر والرقابة التي وضعها مجلس الإدارة وأصحاب المصلحة، والخط الرئيسي الثالث وهو المراجعون الداخليون في المؤسسة والمسؤولون عن توفير تأكيدات مستقلة لمجلس الإدارة والإدارة العليا بشأن فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

13.1 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :-

ما يميز الدراسة الحالية: إنها من أوائل الدراسات وإنها من أوائل الدراسات التي تتطرق إلى دراسة مدى إمكانية تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) في القطاع الحكومي في ليبيا من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة، إذ إن معظم الدراسات التي أتت للباحث للاطلاع عليها أجريت في بيئات مختلفة عن بيئة ليبيا، فمنها من كان في بيئات عربية، ومنها من كان في بيئات أجنبية ، وعليه تأتي هذه الدراسة استكمالاً لجانب هذا النقص في دراسات البيئة المحلية بشكل خاص والبيئة

العربية والأجنبية بشكل عام.

14.1 . مصطلحات الدراسة:

1.14.1 لجنة المنظمات الراعية (COSO): معناها اللجنة الراعية للمنظمات، وتضم في عضويتها جمعيات ومعاهد المحاسبة المهنية الرئيسة الخمسة في الولايات المتحدة، وهي (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) ، وجمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) ، ومعهد المديرين الماليين (FEI)، ومعهد المراجعين الداخليين (IIA)، ومعهد المحاسبين الإداريين (IMA)). وتضم في عضويتها أيضا ممثلين عن الصناعة، والمحاسبة العامة، وشركات الاستثمار، وبورصة نيويورك للأوراق المالية وغيرها، ومهمتها الفعلية تكمن في الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وتطويره، وتعمل مستقلة كلياً عن كل منظمة من المنظمات تكون عضواً فيها .

2.1.14. إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) للرقابة الداخلية: عبارة عن إطار رقابي متكامل يتكون من خمسة عناصر رئيسية تعتبر مقاييس على أسسها يتم تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وهي (البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، وأنشطة متابعة فعالية نظام الرقابة الداخلية)، ويعد هذا الإطار من الأطر الرائدة في تصميم وتنفيذ وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويحظى بقبول واسع لدى المؤسسات والجهات والمختصين على اختلاف أنواعهم، وفي شتى المجالات في جميع أنحاء العالم.

3.1.14. نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO): إنه عملية تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة (الإدارة العليا) وإدارتها التنفيذية وغيرهم من الموظفين، يتم تصميمها لتقديم تأكيد معقول حول تحقق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بكفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وموثوقية التقارير المالية وغير المالية، والتقييد بالقوانين واللوائح والنظم النافذة.

2. الجانب العملي لدراسة واختبار الفروض .:

استخدمت الدراسة أسلوب الاستبيان لجمع البيانات من مفردات الدراسة وتحليلها ، حيث يوضح الجدول التالي بيانات استمارات قوائم الاستبيان .

جدول رقم (1) توزيع الاستبيانات ونسب صالحيتها للتحليل

البيان	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستردة	عدد الاستبيانات المستبعدة	عدد الاستبيانات المفقودة	عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل الإحصائي
المجموع	168	141	8	27	133
النسبة المئوية	100 %	83.92 %	4.76 %	16.07 %	79.16 %

1.2 مقاييس الدراسة :-

تم استخدام مقاييس ليكرت الخماسي الأبعاد (ليكرت) كما في الجدول التالي :-

جدول رقم (2) مقياس الدراسة وتوزيع الدرجات

الأهمية	موافق بشدة	موافق	موافق نسبياً	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

2. 2. الدراسة العملية وتحليل الاستبيان :-

المحور الأول - البيئة الرقابية:

يوضح الجدول رقم (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول رقم (3) معامل الارتباط (بيرسون) بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور

ت	الفقرة	العدد	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	تتوفر مدونة معتمدة لقواعد السلوك الوظيفي ويتم الالتزام بها.	133	0.618	* 0.000
2	تكفل قواعد السلوك الوظيفي قيام العاملين بمهامهم على الوجه المطلوب.	133	0.692	* 0.000
3	يتمتع مسؤولو القيادات العليا بالكفاءة والتأهيل المناسب والاستقلالية عن التأثيرات الخارجية.	133	0.773	* 0.000
4	يحرص مسؤولو الإدارة العليا على قيام الإدارات والأقسام بمهامهم بكفاءة وفعالية.	133	0.825	* 0.000

ت	الفقرة	العدد	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
5	يحرص مسؤولو الإدارات العليا عند تكليفهم لموظفين بمهام على اتباع الشفافية والموضوعية في الإجراءات.	133	0.791	* 0.000
6	يوجد هيكل تنظيمي معتمد وواضح ومرن بشكل يخدم أهداف المؤسسة.	133	0.699	* 0.000
7	يوجد توصيف وظيفي معتمد ومحدد لواجبات ومسؤوليات كل وظيفة.	133	0.730	* 0.000
8	يوجد دليل عمل معتمد يحدد الإجراءات اللازم اتباعها لإنجاز الأعمال.	133	0.622	* 0.009
9	توجد وثيقة مراجعة داخلية معتمدة من الإدارة العليا تبين صلاحيات، ومسؤوليات، وأهداف المراجعة الداخلية.	133	0.737	* 0.000
10	تحرص الإدارة العليا على توفير بيئة العمل المناسبة لمكتب المراجعة الداخلية (التحفيز، والاستقلالية، وغيرها).	133	0.723	* 0.000
11	توجد معايير معتمدة واضحة ومناسبة لتعيين واستقطاب الكفاءات لكل وظيفة.	133	0.712	* 0.000
12	يوجد خطط وسياسات تدريب وتعليم مستمرة لمواكبة التطورات العلمية والعملية الحديثة.	133	0.767	* 0.000
13	تعتمد قرارات الترقية والنقل والتدب على القانون وفقا للكفاءة والخبرة والمؤهل.	133	0.476	* 0.000
14	توجد معايير علمية لقياس الأداء الوظيفي وتتسم بالدقة والموضوعية والشمولية.	133	0.656	* 0.000
15	يتم إعداد تقرير دوري عن نتائج قياس الأداء الوظيفي للمؤسسة عامة وأداء كل موظف.	133	0.605	* 0.000
16	يتم تحديد المكافآت والحوافز الايجابية والسلبية بناء على نتائج قياس الأداء الوظيفي.	133	0.814	* 0.000
* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05				

المحور الثاني - تقييم المخاطر:

يوضح الجدول رقم (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والدرجة الكلية له، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول رقم (4) معاملات الارتباط (بيرسون) بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور

ت	الفقرة	العدد	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	توجد خطة استراتيجية طويلة الأمد معتمدة ومحددة المعالم والأهداف.	133	0.661	* 0.000
2	يتم تعميم الخطة الاستراتيجية إلى كافة الإدارات والموظفين والجهات ذات العلاقة.	133	0.774	* 0.000
3	تتسم أهداف الخطة الاستراتيجية بترابطها واتساقها مع الأهداف على مستوى المؤسسة وعلى مستوى الأنشطة.	133	0.727	* 0.000
4	توجد آليات معتمدة لتقييم وتحليل المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف الخطة الاستراتيجية.	133	0.817	* 0.000
5	يتم تحديد المخاطر (الداخلية، والخارجية) بالخطة الاستراتيجية من حيث درجة تأثيرها على تحقيق الأهداف الواردة بالخطة.	133	0.875	* 0.000
6	يتم تحليل المخاطر (الداخلية، والخارجية) بالخطة الاستراتيجية من حيث أهميتها (كبيرة، متوسطة، ضعيفة) واحتمالية وقوعها (بشكل كبير، متوسط، ضعيف).	133	0.866	* 0.000
7	يتم تحديد وسائل لمواجهة المخاطر المحددة في الخطة الاستراتيجية.	133	0.766	* 0.000
8	توجد سياسات وإجراءات (وقائية أو كاشفة) لأي أحداث غير ملائمة.	133	0.711	* 0.009
9	توجد آليات للرصد والمراقبة المستمرة لجميع الأنشطة والأنظمة والوظائف لتبيان نقاط الضعف والقوة.	133	0.721	* 0.000
10	توجد آليات للتحديد والاستجابة للتغيرات المهمة التي لها تأثير كبير على مؤسسة.	133	0.723	* 0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

المحور الثالث - الأنشطة الرقابية:

يوضح الجدول رقم (5) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والدرجة الكلية له، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول رقم (5) معامل الارتباط (بيرسون) بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور

ت	الفقرة	العدد	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	يوجد فصل بين المهام (فيما يخص التوثيق، والتسجيل، والاحتفاظ بالسجلات والأصول، وإقرار الحصول على الأصل).	133	0.411	* 0.000
2	توجد إجراءات تقيد استخدام الأصول والسجلات على الموظفين المصرح لهم بذلك فقط.	133	0.669	* 0.000
3	يوجد تدوير وظيفي للموظفين داخل المؤسسة بشكل دوري.	133	0.722	* 0.000
4	يتم الرقابة على المعاملات المالية والأحداث المهمة قبل حدوثها وبعده.	133	0.830	* 0.000
5	يتم إتباع نظام مذكرة تسوية أرصدة الحسابات المصرفية والتقارير عنها بشكل دوري وإجراء التسويات اللازمة.	133	0.622	* 0.000
6	تتوفر بنية تحتية ملائمة تسمح بتصميم وتشغيل البرامج والتطبيقات الحاسوبية والمالية الإلكترونية بفعالية	133	0.621	* 0.000
7	يتم استخدام برنامج وتطبيق محوسب لكل نشاط تشغيلي على حدة	133	0.769	* 0.000
8	تتوفر إجراءات حماية ورقابة مادية على البرامج والتطبيقات الإلكترونية وملفات البيانات.	133	0.700	* 0.009
9	توجد خطط وبرامج دورية لصيانة وتطوير الأجهزة والمعدات والبرامج والتطبيقات الإلكترونية المستخدمة.	133	0.694	* 0.000
10	تقوم الإدارة العليا بإصدار منشورات وكتيبات إرشادية لكيفية تطبيق الخطط والسياسات والإجراءات الرقابية بشكل دوري.	133	0.644	* 0.000
11	تقوم الإدارة العليا بدعم ومتابعة الموظفين لتنفيذ الأنشطة الرقابية بالشكل الملائم.	133	0.718	* 0.000
* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05				

المحور الرابع - المعلومات والاتصالات:

يوضح الجدول رقم (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والدرجة

الكلية له، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول رقم (6) معامل الارتباط (بيرسون) بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور

ت	الفقرة	العدد	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	يوجد نظام محاسبي ودليل سياسات وحسابات محاسبية معتمد ومحدد.	133	0.288	* 0.001
2	توجد سجلات ودفاتر محاسبية متكاملة وملائمة معدة وفق الأصول المحاسبية وبما يتفق والقوانين واللوائح النافذة.	133	0.535	* 0.000
3	يوفر نظام المعلومات المحاسبي تقارير مالية وغير المالية الداخلية المطلوبة لكل المستويات الإدارية بموثوقية وفي مواعيدها المقررة.	133	0.579	* 0.000
4	يوفر نظام المعلومات المحاسبي تقارير مالية ومحاسبية الخارجية المطلوبة من المؤسسة (حساب الختامي) بموثوقية وفي الموعد المقرر قانوناً.	133	0.725	* 0.000
5	توجد خطط واستراتيجيات لتطوير نظم المعلومات المحاسبي بشكل مستمر ودوري.	133	0.781	* 0.000
6	تتوفر خطوط اتصال مناسبة تمكن أي موظف من التبليغ عن أي مخالفة أو تقديم مبادرات أو اقتراحات للتطوير.	133	0.764	* 0.000
7	تتوفر قنوات وآليات توزيع وانبساب المعلومات المالية والمحاسبية في التوقيت المناسب لكافة الاتجاهات بين الإدارة العليا والوسطى والدنيا.	133	0.753	* 0.000
8	تتوفر آليات ووسائل اتصال كافية مع الجهات الأخرى ذات العلاقة للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة	133	0.694	* 0.009
9	يتم عقد اجتماعات وندوات دورية ومستمرة مع الجهات الرقابية الخارجية بخصوص أي ملاحظات مهمة عن سير أنشطة المؤسسة.	133	0.734	* 0.000
* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05				

المحور الخامس – أنشطة المتابعة:

يوضح الجدول رقم (8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والدرجة الكلية له، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى

المعنوية 0.05، وبذلك يعتبر المحور صادقا لما وضع لقياسه.

جدول رقم (7)

معامل الارتباط (بيرسون) بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور

ت	الفقرة	العدد	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	يتم مراجعة وتقييم الخطة الاستراتيجية وأهدافها بشكل دوري ومستمر وإدخال التحسينات والتطوير المناسب.	133	0.823	* 0.000
2	توجد إجراءات تقييم دورية أو مستمرة تعمل على التأكد من عمل الأنشطة الرقابية كما هو مخطط لها ويتم تعديل الأنشطة بشكل ملائم كلما تغيرت الظروف.	133	0.851	* 0.000
3	يتم إجراء عمليات تقييم دورية أو مستمرة لكافة الأنظمة والأنشطة والعمليات التشغيلية وملاءمتها لما هو موضوع لها.	133	0.881	* 0.000
4	توجد إجراءات تقييم دورية أو مستمرة لتقصي الأسباب التي أدت إلى الأخطاء أو سوء التنفيذ.	133	0.743	* 0.000
5	يقوم مكتب المراجعة الداخلية بعمليات تقييم دورية عن فعالية نظام الرقابة الداخلية.	133	0.755	* 0.000
6	يتم الإبلاغ والتواصل مع (الموظف أو القسم أو الإدارة) في الوقت المناسب بشأن أي ملاحظات أو توصيات تختص بمسؤولياته.	133	0.777	* 0.000
7	يتم الاستجابة لتوصيات المراجع الداخلي والجهات الرقابية الأخرى عن أي تصحيحات أو تحسينات مطلوبة في نظام الرقابة الداخلية.	133	0.717	* 0.000
8	يقوم مكتب المراجعة الداخلية بمتابعة إدخال التحسينات وتصحيح جوانب القصور والثغرات في نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري ومستمر.	133	0.831	* 0.009
* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05				

2.3 اختبار فروض الدراسة :-

سوف يتم اختيار الفرضية الرئيسية للدراسة والتي تنص على :

« لا تتوفر مقومات تفعيل نظام رقابة داخلية فعال وفق إطار (COSO) في القطاع

الحكومي »

وذلك من خلال اختبار الفرضيات الفرعية لها على النحو التالي :-

أولاً - اختبار الفرضية الفرعية الأولى: «لا تتوفر بيئة رقابية فعالة في القطاع الحكومي»

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T لعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة لهذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (8): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الأولى

النتيجة	الدلالة الإحصائية	إحصاءة اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد
قبول الفرضية	* 0.000	4.537-	0.732	2.71	133

* دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05

نلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول (8) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح 2.71 بانحراف معياري مناظر له 0.732 وأن قيمة إحصاءة الاختبار 4.537 - بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 و قيمة المتوسط الحسابي أصغر من 3، مما يدل على قبول هذه الفرضية، أي قبول الفرض القائل «لا تتوفر بيئة رقابية فعالة في القطاع الحكومي».

ثانياً - اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

«لا يقوم قيام القطاع الحكومي بعملية تقييم المخاطر التي تشكل تهديداً لتحقيق

أهدافه»

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T لعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة لهذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (9): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الثانية

النتيجة	الدلالة الإحصائية	إحصاء اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد
قبول الفرضية	0.000 *	-10.643	0.729	2.33	133

* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

نلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول (9) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح 2.33 بانحراف معياري مناظر له 0.729 وأن قيمة إحصاء الاختبار 10.643 - بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي أصغر من 3، مما يدل على قبول هذه الفرضية، أي قبول الفرض «لا يقوم قيام القطاع الحكومي بعملية تقييم المخاطر التي تشكل تهديدا لتحقيق أهدافه».

ثالثا - اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

«لا تتوفر أنشطة أنشطة رقابية فعالة في القطاع الحكومي»

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T لعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة لهذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (10): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الثالثة

النتيجة	الدلالة الإحصائية	إحصاء اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد
قبول الفرضية	0.000 *	-4.630	0.655	2.74	133

* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

نلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول (10) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح 2.74 بانحراف معياري مناظر له 0.655 وأن قيمة إحصاء الاختبار 4.630 - بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي أصغر من 3، مما يدل على قبول هذه الفرضية، أي قبول الفرض القائل «لا تتوفر أنشطة أنشطة رقابية فعالة في القطاع الحكومي»

رابعا - اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

«لا تتوفر أنظمة معلومات واتصالات فعالة في القطاع الحكومي»

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة لهذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الرابعة

النتيجة	الدلالة الإحصائية	إحصاءة اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد
قبول الفرضية	* 0.003	3.079-	0.626	2.83	133

* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

نلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول (11) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح 2.83 بانحراف معياري مناظر له 0.626 وان قيمة إحصاءة الاختبار 3.079 - بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي أصغر من 3، مما يدل على قبول هذه الفرضية، أي قبول الفرض القائل «لا تتوفر أنظمة معلومات واتصالات فعالة في القطاع الحكومي».

خامسا - اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:

«لا تتوفر أنشطة متابعة وتقييم جودة نظام الرقابة الداخلية القطاع الحكومي»

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة لهذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية)

جدول رقم (12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الخامسة

النتيجة	الدلالة الإحصائية	إحصاءة اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد
قبول الفرضية	* 0.000	6.417-	0.814	2.55	133

* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

نلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول (12) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح 2.55 بانحراف معياري مناظر له 0.814 وأن قيمة إحصائه الاختبار 6.417 - بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي أصغر من 3، مما يدل على قبول هذه الفرضية، أي قبول الفرض القائل «لا تتوفر أنشطة متابعة وتقييم جودة نظام الرقابة الداخلية القطاع الحكومي».

ويتضح بناء على النتائج السابقة لاختبار فروض الدراسة قبول الفرضية الرئيسية للدراسة وهي «لا تتوفر مقومات تفعيل نظام رقابة داخلية فعال وفق إطار (COSO) في القطاع الحكومي»

النتائج والوصيات :-

أولاً - نتائج الدراسة:

تلخصت نتيجة الفرضية الرئيسية للدراسة في عدم إمكانية تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) في القطاع الحكومي لعدم توفر المقومات المطلوبة بشكل الكافي، والتي تنفرع منها نتائج اختبار الفرضيات الفرعية التالية:

1 - لا يتوفر مقوم بيئة رقابية في القطاع الحكومي، بمتوسط عام بلغ (2.71)، ومن أهم نتائج هذه الفرضية حسب الأهمية النسبية ودرجة الموافقة، هي الموافقة على فقرات توجد مدونة قواعد للسلوك الوظيفي ويتم الالتزام بها، وأن هذه القواعد تكفل للعاملين القيام بمهامهم على الوجه المطلوب، وكذلك الموافقة على أنه توجد وثيقة مراجعة داخلية معتمدة تبين صلاحياتها وواجباتها ومسؤولياتها وأهدافها، بينما من أهم الفقرات التي تم رفضها هي : أن مسؤولو الإدارات العليا يحرصون على اتباع الشفافية والموضوعية في الإجراءات، وكذلك تحرص الإدارة العليا على توفير بيئة العمل المناسبة للمكتب المراجعة الداخلية، توجد خطط وسياسيات تدريب وتعليم مستمرة لمواكبة التطورات العلمية والعملية الحديثة، وتحديد المكافآت والحوافز السلبية والإيجابية لا يتم بناء على عملية قياس الأداء.

2 - لا يتوفر مقوم عملية تقييم المخاطر في القطاع الحكومي التي تشكل تهديدا لتحقيق أهدافه، بمتوسط عام بلغ (2.33)، ومن أهم نتائج هذه الفرضية حسب الأهمية النسبية ودرجة الموافقة، هي : عدم قبول أي فقرة، ومن أهمها الفقرات التي

تم رفضها هي يتم تحليل المخاطر (الداخلية - والخارجية) بالخطة الإستراتيجية من حيث أهميتها واحتمالية وقوعها، وفقرة يتم تحليل المخاطر(الداخلية - والخارجية) التي تواجهها المؤسسات في القطاع الحكومي ودرجة تأثيرها على تحقيق الأهداف الواردة بالخطة الإستراتيجية، وفقرة توجد آليات معتمدة لتقييم وتحليل المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف الخطة الإستراتيجية.

3 - لا يتوفر مقوم أنشطة رقابية فعالة في القطاع الحكومي، بمتوسط بلغ (2.74)، ومن أهم نتائج هذه الفرضية حسب الأهمية النسبية ودرجة الموافقة، هي الموافقة على فقرات يوجد فصل بين المهام (فيما يخص التوثيق، والتسجيل، والاحتفاظ بالسجلات والأصول، وإقرار الحصول على الأصل)، وكذلك يتم اتباع نظام مذكرات تسوية أرصدة الحسابات المصرفية والتقرير عنها بشكل دوري وإجراء التسويات اللازمة، كما توجد بنية تحتية ملائمة تسمح بتصميم وتشغيل البرامج والتطبيقات الحاسوبية والمالية الالكترونية بفعالية، بينما من أهم الفقرات التي تم رفضها وهي تقوم الإدارة العليا بدعم ومتابعة الموظفين لتنفيذ الأنشطة الرقابية بالشكل الملائم، وكذلك فقرة توجد خطط وبرامج دورية لصيانة وتطوير الأجهزة والمعدات والبرامج والتطبيقات الالكترونية المستخدمة، وفقرة تقوم الإدارة العليا بإصدار منشورات وكتيبات إرشادية لكيفية تطبيق الخطط والسياسات والإجراءات الرقابية بشكل دوري.

4 - لا يتوفر مقوم معلومات واتصالات في القطاع الحكومي، بمتوسط بلغ (2.83)، ومن أهم نتائج هذه الفرضية حسب الأهمية النسبية ودرجة الموافقة، هي الموافقة على فقرات يوجد نظام محاسبي ودليل سياسات وحسابات محاسبية معتمد ومحدد، وكذلك توجد سجلات ودفاتر محاسبية متكاملة وملائمة ومعدة وفق الأصول المحاسبية وبما يتفق بالقوانين واللوائح النافذة، ويوفر نظام المعلومات المحاسبي تقارير مالية وغير مالية الداخلية المطلوبة لكل المستويات الإدارية بموثوقية وفي مواعيدها المقررة، بينما من أهم الفقرات التي تم رفضها وهي توجد خطط واستراتيجيات لتطوير نظام المعلومات المحاسبي بشكل مستمر ودوري، وكذلك عقد اجتماعات وندوات دورية ومستمرة مع الجهات الرقابية الخارجية بخصوص أي ملاحظات مهمة عن سير أنشطة المؤسسة، وأيضا يوفر نظام المعلومات المحاسبي تقارير مالية وغير مالية الخارجية (الحساب الختامي) المطلوبة

من المؤسسة بموثوقية وفي مواعيدها المقررة.

5- لا يتوفر مقوم أنشطة متابعة نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، بمتوسط بلغ (2.55)، ومن أهم نتائج هذه الفرضية حسب الأهمية النسبية ودرجة الموافقة، هي الموافقة على فقرات يتم الإبلاغ والتواصل مع (الموظف / القسم / الإدارة) في الوقت المناسب بشأن أي ملاحظات أو توصيات تختص بمسؤولياته، بينما من أهم الفقرات التي تم رفضها وهي يتم إجراء عمليات تقييم دورية أو مستمرة لكافة الأنظمة والأنشطة والعمليات التشغيلية وملئمتها لما هو موضوع لها، ويتم مراجعة وتقييم الخطة الإستراتيجية وأهدافها بشكل دوري ومستمر وإدخال التحسينات والتطوير المناسب، وأيضا توجد إجراءات تقييم دورية أو مستمرة تعمل على التأكد من عمل الأنشطة الرقابية كما هو مخطط لها ويتم تعديل الأنشطة بالشكل الملائم كلما تغيرت الظروف.

ثانيا - توصيات الدراسة:.

بناء على نتائج الدراسة السابقة، يقدم البحثان التوصيات التالية :-

1 - الاهتمام بالبيئة الرقابية التي تساهم في خلق الأجواء التي تمكن الأفراد من تحمل مسؤولياتهم الرقابية، وذلك من خلال ضرورة تحلى كافة القيادات في مؤسسات وهيئات القطاع الحكومي بالحيادية والمهنية والكفاءة، والحرص على اتباع الشفافية والموضوعية في كافة أنشطتها وإجراءاتها، والاهتمام بشكل خاص على تطوير أداء المراجعة الداخلية من خلال توفير البيئة المناسبة له للقيام بدوره الرقابي بكفاءة وفعالية.

2 - الاهتمام بعملية تقييم المخاطر التي تساهم في العمل على تلافي المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المؤسسات والهيئات في القطاع الحكومي وتغوق من تحقيق أهدافها وذلك من خلال، ضرورة العمل على إدخال مفهوم إدارة المخاطر من أجل العمل على ترشيد الإنفاق العام وتوجيهه بشكل أفضل نحو الأهداف المراد من إجها، وضرورة وجود خطة إستراتيجية متكاملة في كل مؤسسة وهيئة حكومية تشمل توضح آليات وكيفية تحليل وتحديد المخاطر التي من المحتمل التعرض لها ووسائل مواجهتها ومراجعتها بشكل مستمر.

3 - العمل على تعزيز أنشطة الرقابة والتي تمثل عموداً أساسياً لنظام الرقابة الداخلية، ويتمثل ذلك في الاهتمام بضرورة دعم الإدارة العليا للموظفين ومتابعة تنفيذ الأنشطة الرقابية بالشكل الملائم.

4 - متابعة الاهتمام بالمعلومات والاتصالات وتحديثها من خلال وجود خطط واستراتيجيات لتطوير نظام المعلومات المحاسبي بشكل مستمر على ضوء التغيرات التي قد تحدث، والحرص على وجود نظام متكامل وشامل لنظم المعلومات المحاسبي الإلكترونية داخل كل مؤسسة وهيئة بالقطاع الحكومي يعمل بشكل خاص على توفير ونشر (الحساب الختامي) المطلوب من كل مؤسسة وهيئة بموثوقية وفي مواعيده المقررة.

5 - زيادة الاهتمام بأنشطة متابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إجراء عمليات مراجعة وتقييم دورية أو مستمرة للخطة الإستراتيجية وأهدافها وإدخال التحسينات والتطوير المناسب، وكذلك لابد من متابعة وإجراء تقييم دوري ومستمر لكافة الأنظمة والأنشطة والعمليات التشغيلية وملائمتها لما هو موضوع لها، وإجراء التعديل المطلوب كلما تغيرت الظروف المحيطة

ثالثاً - الدراسات المستقبلية المقترحة:

تمثل هذه الدراسة إضافة جيدة لتطوير نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، وذلك من خلال ما تتضمنه من نتائج وتوصيات التي من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي والارتقاء به نحو الأفضل، ونستكمل هذه الدراسة بدراسات أخرى تصبو نحو تطوير نظام الرقابة الداخلية، ومن أهم هذه الدراسات المقترحة:

1 - متابعة دراسة مدى إمكانية تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) في القطاع الحكومي من وجهة نظر (المراجعين الداخليين - المراقبين الماليين).

2 - أثر تطبيق نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) على جودة تقارير المعلومات المحاسبية (الداخلية -الخارجية).

3 - دور تطبيق نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO)

في تطوير الأداء الاداري والمالي.

4 - دور تطبيق نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) في تعزيز مفهوم الحوكمة في القطاع الحكومي.

المراجع والمصادر :-

أولاً_ المراجع العربية .

1- المراج بدوي، عبد السلام خميس، أثر هياكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً للإطار (COSO) على تحقيق أهداف الرقابة، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011).

2-الدوغجي، الخيرو، علي حسين، إيمان مؤيد، تحسين فاعلية فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج (COSO)، (مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، 2013). ص 398 - 433.

3-البواب، عاطف، دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة (COSO) في تحسين أداء المدقق الخارجي، (مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 2، الجامعة الأردنية، عمان، 2015). ص 373-388.

4-الخالدي، ناهض نمر، مدى التزام مؤسسات التعليم العالي في فلسطين بمقومات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (COSO)، (مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 17، العدد 1، 2015، غزة). ص 291 - 324.

5 - هيرث، روبرت، إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو، (مجلة المدقق الداخلي - الشرق الأوسط، العدد (1)، جمعية المدققين الداخليين، مارس 2015، الإمارات العربية المتحدة).

ثانياً - المراجع الاجنبية :-

1 - Eubanks, Gina, J.Anderson, Douglas, Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense, Institute of Internal Auditors (IIA), Committee of Sponsoring Organizations (COSO), New York, USA.2015 .

2 - MAKGATHO, KGABO EMMANUEL, EFFECTIVENESS OF INTERNAL CONTROL MECHANISMS IN MONITORING FINANCIAL RESOURCES AT THE GAUTENG DEPARTMENT OF EDUCATION, (Unpublished Master Thesis), Vaal Triangle Campus of North-West University, Johannesburg, South Africa, 2013.

3 - (COSO) Internal Control (F.E.S) – Integrated Framework, Executive Summary, New Jersey, 1992. www.COSO.org

مدى إمكانية تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) في القطاع الحكومي من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي (دراسة استطلاعية استكشافية) _____

- 4 – COSO (E.F.R). Internal Control – over External Financial Reporting: A Compendium of Approaches and Examples. September 2012. New Jersey, USA. www.COSO.org.
- 5 – COSO (E.S). Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary, May 2013. New Jersey, USA. www.COSO.org.
- 6 – COSO (F.A). Internal Control – Integrated Framework, Framework and Appendices, September 2012. New Jersey, USA. www.COSO.org.

– التقارير الرقابية:

- 1 – تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2012، ديوان المحاسبة الليبي، طرابلس، تاريخ الزيارة 2014، عنوان الموقع <http://www.ly.gov.audit>.
- 2 – تقرير ديوان المحاسبة والهيئة الإدارية لسنة 2013، ديوان المحاسبة الليبي، طرابلس، تاريخ الزيارة 2014، عنوان الموقع <http://www.ly.gov.audit>.
- 3 – تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2014، ديوان المحاسبة الليبي، طرابلس، تاريخ الزيارة 2015، عنوان الموقع <http://www.ly.gov.audit>.