

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الجامعة الإسلامية - غزة  
عمادة الدراسات العليا  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة والتمويل

# أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة

(دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة)

The Impact Of The Structure Of The Internal Control System In Accordance  
With The COSO Framework To Achieve The Control Objectives  
(a Case of NGOs in Gaza Strip)

إعداد الباحث:

عبد السلام خميس بدوي

إشراف الدكتور:

علي عبد الله شاهين

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل  
(1432هـ - 2011م)

# قرار لجنة المناقشة

بسم الله الرحمن الرحيم



الجامعة الإسلامية - غزة  
The Islamic University - Gaza

هاتف داخلي: 1150

عمادة الدراسات العليا

الرقم: م.ع/35/Ref .....  
26/06/2011 .....  
التاريخ: Date .....

## نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ عبد السلام خميس ربحي بدوي لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل  
وموضوعها:

### أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الأحد 24 رجب 1432هـ، الموافق 26/06/2011م الساعة الواحدة ظهراً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

د. على عبد الله شاهين	مشفف ورئيساً
د. ماهر موسى درغام	مناقشًا داخلياً
د. صبري ماهر مشتهي	مناقشًا خارجياً

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.  
والله ولي التوفيق ،،،

عميد الدراسات العليا

د. زياد إبراهيم مقداد

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ يُرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أَوْتُوا

الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴾

سورة المجادلة الآية (11)

صدق الله العظيم

## الإهداء

أهدي هذه الصفحات:

✓ إلى من لا ينضب عطاوهما ولا يزول، إلى والدي الكريم الدكتور/خميس بدوي والدتي

الحنونة، سائلًا المولى عز وجل أن يبارك لهما في عمرهما وعملهما.

✓ إلى زوجتي العزيزة: أم يحيى، وولدي يحيى وخميس.

✓ إلى كل مسلم حريص على إعزاز دين الله ونصرته والدعوة إليه.

✓ إلى كل شهيد عطربدمائه الزكية تراب الوطن.

✓ إلى كل جريح سالت دمائه دفاعاً عن أرضه ووطنه.

✓ إلى كل أسير خلف قضبان الحديد.

## شكر وتقدير

الحمد لله، والصلوة والسلام على أشرف خلق الله سيدنا محمد عليه أفضـل صلاة  
وسلام، أما بعد...

إقراراً بالفضل لذويه، ونزاولاً عند قول النبي صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس  
لا يشكر الله"، فإن الواجب يدفعني إلى أن أخص بالشكر بعد الله تعالى نبع المعرفة  
أستادي الفاضل المشرف على رسالتي الدكتور/ علي شاهين الذي تفضل علي  
وأعطاني الكثير من وقته الثمين، فكان نعم الأستاذ ونعم المشرف، فجزاه الله عنـي كل  
خير وبارك الله له في علمه وعمره.

والشكر موصول كذلك إلى الدكتور/ ماهر درغام أستاذ المحاسبة المشارك في الجامعة  
الإسلامية والدكتور/ صبري مشتهى أستاذ المحاسبة المساعد في جامعة القدس  
المفتوحة وذلك لتفضـلـهماـ بالموافقة على مناقشـةـ هذهـ الرسـالـةـ.

وأخـيراًـ أـنـقـدـمـ بـالـشـكـرـ وـالـعـرـفـانـ لـكـلـ مـنـ سـاعـدـ وـسـاـهـمـ عـلـىـ إـنـجـاحـ وـإـتـامـ هـذـهـ الـدـرـاسـةـ.

## ملخص الدراسة

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

ولتحقيق ذلك أجريت الدراسة على عينة مكونة من (99) منظمة أهلية في قطاع غزة تعمل في مجالات تنموية واجتماعية مختلفة، حيث تم توزيع (99) استبانة على عينة الدراسة وتم استرداد (80) استبانة منها أي ما نسبته (80%)، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي أسلوب الحصر الشامل.

وقد أظهرت الدراسة وجود اهتمام كبير من قبل المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة بأنظمة الرقابة الداخلية، كما تبين أن المنظمات الأهلية تتظر بدرجات إيجابية متفاوتة لأهمية عناصر نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة والمتمثلة في تحقيق فعالية وكفاءة الأنشطة التشغيلية، ومصداقية التقارير المالية، وتعزيز الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية، وكان متغير البيئة الرقابية الأكثر دلالة وتأثيراً 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 هام لعناصر الرقابة مجتمعة في تحقيق أهداف الرقابة.

وقد تضمنت الدراسة عدداً من التوصيات كان من أهمها ضرورة تبني المنظمات الأهلية الفلسطينية لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO والاهتمام بتطبيق عناصره الخمسة بفاعلية ومتابعة التطورات التي يتم استحداثها على أنظمة الرقابة الداخلية مستقبلاً، وكذلك الاهتمام بمراقبة هذه الأنظمة من خلال إجراء التقييمات المستمرة بما يسهم في زيادة فاعليتها وكفاءتها. أيضاً ضرورة إلزام المنظمات الأهلية بتدقيق حساباتها بواسطة مدققي حسابات معتمدين من قبل وزارة الداخلية.

## **ABSTRACT**

This study aims at identifying "The Impact Of The Structure Of The Internal Control System In Accordance With The COSO Framework To Achieve The Control Objectives in NGOs in Gaza Strip" and to what extent has developed, as well as the analysis of the COSO framework of the internal control.

To achieve these objectives, the study was conducted on a sample consisting of 99 NGOs in the Gaza Strip working in the areas of development and various social fields, where a questionnaire was distributed on the study sample, and 80 respondents, i.e. 80% of the study sample responded to the questionnaire.

The study showed that the NGOs working in the Gaza Strip pay a great attention to the internal control systems. Moreover, it showed that these NGOs consider –in different positive degrees- the importance of the elements of the internal control system in achieving the goals of control which are represented in achieving effectiveness and efficiency of operational activities, and the credibility of financial reporting, and strengthen compliance with regulations, rules and laws .

Control Environment was the most significant and influential variable in achieving these goals, then comes Risk Assessment variable, then follows Control Activities variable, then Information and Communication Systems variable. The variable Follow-up and Evaluation was the weakest in terms of impact. In general, there is a significant effect of the grouped components of control to achieve control objectives.

The study included a number of recommendations. One of the most important recommendations was the need for the Palestinian NGOs to adopt the internal control system in accordance with the concept of COSO. Moreover, the Palestinian NGOs should pay attention to the implementation of COSO five elements efficiently and follow-up the future developments on the control systems. Moreover, these recommendations suggest paying a greater attention to these systems through continuous assessment which increase their efficiency and effectiveness.

Also need to commit civil society organizations audited accounts by auditors accredited by the Ministry of Interior.

## جدول المحتويات

أ	آية قرآنية
ب	الإهداء
ج	شكر وتقدير
د	ملخص الدراسة باللغة العربية
هـ	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية
وـ	جدول المحتويات
يـ	قائمة الجداول
لـ	قائمة الأشكال
مـ	قائمة الملاحق

### الفصل الأول الإطار العام للدراسة

2	المقدمة	1.1
3	مشكلة الدراسة	1.2
3	أهداف الدراسة	1.3
4	أهمية الدراسة	1.4
4	متغيرات الدراسة	1.5
4	فرضيات الدراسة	1.6
6	الدراسات السابقة	1.7

### الفصل الثاني أسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO

#### المبحث الأول: مفاهيم الرقابة وأنواعها وأساليبها

15	تمهيد	2.1.1
15	مفهوم الرقابة	2.1.2
16	أهمية الرقابة	2.1.3
17	أهداف الرقابة	2.1.4
17	خطوات الرقابة	2.1.5
18	أنواع الرقابة	2.1.6

20	أساليب الرقابة وأدواتها	2.1.7
22	خصائص نظام الرقابة الفعال	2.1.8

### **المبحث الثاني: مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها وفقاً لإطار COSO**

23	تمهيد	2.2.1
24	العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية	2.2.2
25	تطور مفهوم الرقابة الداخلية	2.2.3
27	أنواع الرقابة الداخلية	2.2.4
28	خلفية تشكيل لجنة COSO	2.2.5
29	مفهوم الرقابة الداخلية وفقاً لـ COSO	2.2.6
31	أهداف نظام الرقابة الداخلية وفقاً لـ COSO	2.2.7

### **المبحث الثالث: هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO**

32	تمهيد	2.3.1
33	البيئة الرقابية	2.3.2
36	تقدير المخاطر	2.3.3
37	الأنشطة الرقابية	2.3.4
38	المعلومات والاتصالات	2.3.5
39	المراقبة	2.3.6

## **الفصل الثالث**

### **واقع الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة**

#### **المبحث الأول: نشأة وتطور المنظمات الأهلية الفلسطينية ودورها في المجتمع**

42	تمهيد	3.1.1
43	نشأة وتطور المنظمات الأهلية الفلسطينية	3.1.2
44	مفهوم وسمات المنظمات الأهلية الفلسطينية	3.1.3
45	خصائص المنظمات الأهلية وفقاً للقانون الفلسطيني	3.1.4
46	الصعوبات والتحديات التي تواجه المنظمات الأهلية الفلسطينية	3.1.5
48	تصنيف وتعداد المنظمات الأهلية الفلسطينية	3.1.6

**المبحث الثاني: تحليل العوامل المؤثرة على أنظمة الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية  
الفلسطينية**

49	تمهيد	3.2.1
49	الرقابة الخارجية المطبقة على المنظمات الأهلية الفلسطينية	3.2.2
52	الإطار القانوني المنظم لعمل المنظمات الأهلية الفلسطينية	3.2.3
52	البنية الداخلية للمنظمات الأهلية الفلسطينية	3.2.4
53	مصادر التمويل في المنظمات الأهلية الفلسطينية	3.2.5

**الفصل الرابع  
المنهجية والإجراءات**

57	مقدمة	4.1
57	أسلوب الدراسة	4.2
57	أداة الدراسة	4.3
58	مجتمع وعينة الدراسة	4.4
66	صدق الاستبيان	4.5
71	ثبات الاستبانة	4.6
73	المعالجة الإحصائية	4.7

**الفصل الخامس**

**المبحث الأول: تحليل محاور الدراسة واختبار الفرضيات**

75	تمهيد	5.1.1
75	تحليل فقرات الدراسة	5.1.2

**المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة**

91	تمهيد	5.2.1
----	-------	-------

الفصل السادس  
النتائج والتوصيات

104	النتائج	6.1
105	النواتج والتوصيات	6.2

قائمة المراجع

106	المراجع العربية
110	المراجع الأجنبية
111	الإنترنت

## قائمة الجداول

26	جدول رقم (1): مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية
48	جدول رقم (2): يوضح عدد المنظمات الأهلية في قطاع غزة حسب نوع النشاط
55	جدول رقم (3): أنواع إيرادات المنظمات الأهلية
58	جدول رقم (4): يوضح عينة الدراسة
59	جدول رقم (5): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي
60	جدول رقم (6): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي
61	جدول رقم (7): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي
62	جدول رقم (8): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة
63	جدول رقم (9): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر الزمني للمؤسسة بالسنوات
64	جدول رقم (10): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد العاملين في المنظمة (مثبتين ومتقطعين)
65	جدول رقم (11): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد فروع الجمعية
67	جدول رقم (13): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (البيئة الرقابية) والدرجة الكلية لفقراته
67	جدول رقم (14): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (تقدير المخاطر) والدرجة الكلية لفقراته
68	جدول رقم (15): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (الأنشطة الرقابية) والدرجة الكلية لفقراته
69	جدول رقم (16): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (المعلومات والاتصالات) والدرجة الكلية لفقراته
69	جدول رقم (17): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس (المراقبة) والدرجة الكلية لفقراته
70	جدول رقم (18): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس (تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية) والدرجة الكلية لفقراته
71	جدول رقم (19): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس (تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية) والدرجة الكلية لفقراته
72	جدول رقم (20): يوضح معاملات ثبات الاختبار بطريقة التجزئة النصفية

جدول رقم (21): يوضح معاملات الثبات للصورة النهائية لمقياس الدراسة وأبعاده الستة بطريقة ألفا كرونباخ	72
جدول رقم (22): يوضح تحليل فقرات المجال الأول (البيئة الرقابية)	78
جدول رقم (23): يوضح تحليل فقرات المجال الثاني (تقدير المخاطر)	79
جدول رقم (24): يوضح تحليل فقرات المجال الثالث (الأنشطة الرقابية)	82
جدول رقم (25): يوضح تحليل فقرات المجال الرابع (المعلومات والاتصالات)	85
جدول رقم (26): يوضح تحليل فقرات المجال الخامس (المراقبة)	88
جدول رقم (27): يوضح تحليل فقرات المجال الخامس (أهداف نظام الرقابة الداخلية)	89
جدول رقم (28): يوضح تحليل مجالات الدراسة لكل بعد من الأبعاد الستة والبعد الكلي لجميع المجالات	90
جدول رقم (29): يوضح معاملات ارتباط بيرسون بين أهداف الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية والمجالات المختلفة	92
جدول رقم (30): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير المسمى الوظيفي	94
جدول رقم (31): يوضح الفروق بين المتوسطات لمجالي الأنشطة الرقابية والمراقبة	95
جدول رقم (32): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير المؤهل العلمي	96
جدول رقم (33): يوضح تفصيل الفروق بين المتوسطات لمجالي تقدير المخاطر والمراقبة	97
جدول رقم (34): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير التخصص العلمي	97
جدول رقم (35): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير سنوات الخبرة	98
جدول رقم (36): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير العمر الزمني للمنظمة	100
جدول رقم (37): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير عدد العاملين في المنظمة (مثبتين ومتطوعين)	101
جدول رقم (38): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير عدد فروع المنظمة	102

## قائمة الأشكال

18	شكل رقم (1): يوضح خطوات الرقابة
19	شكل رقم (2): يوضح أنواع الرقابة من حيث الزمن
32	شكل رقم (3): يوضح عناصر نظام الرقابة الداخلية
39	شكل رقم (4): يوضح علاقة المراقبة مع عناصر نظام الرقابة الداخلية
58	شكل رقم (5): يوضح عينة الدراسة
59	شكل رقم (6): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي
60	شكل رقم (7): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي
61	شكل رقم (8): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي
62	شكل رقم (9): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة
63	شكل رقم (10): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر الزمني للمؤسسة بالسنوات
64	شكل رقم (11): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد العاملين في المنظمة
65	شكل رقم (12): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد فروع الجمعية

## قائمة الملاحق

ملحق رقم (1): قائمة المحكمين.

ملحق رقم (2): ملخص لنموذج هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO.

ملحق رقم (3): الاستبيان.

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

---

- 1.1 **المقدمة**
- 1.2 **مشكلة الدراسة**
- 1.3 **أهداف الدراسة**
- 1.4 **أهمية الدراسة**
- 1.5 **متغيرات الدراسة**
- 1.6 **فرضيات الدراسة**
- 1.7 **الدراسات السابقة**

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### 1.1 المقدمة

تعد الرقابة الداخلية من أهم الموضوعات التي تشغّل رجال الفكر المحاسبي والمالي والاقتصادي، كما يهتم بها رجال القانون والإدارة حيث تعمل على حماية المال وتدعو إلى استخدام أفضل الموارد الاقتصادية المتاحة بما يحقق النمو والاستقرار والتأكد من تحقيق النشاط المالي لأهدافه. وبعد بناء أنظمة الرقابة الداخلية أمراً أساسياً لغرض تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة والمتمثلة في كفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية وموثوقية التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية (السبوع، 2011، ص103).

لقد ساعدت عوامل مختلفة على ظهور الحاجة إلى الرقابة الداخلية وتطورها ومن بين هذه العوامل: اضطرار الإدارة إلى تفويض المسؤوليات، وال الحاجة إلى بيانات دورية دقيقة، والرغبة في تقادى إعطاء بيانات خاطئة، ومسؤولية الإدارة عن حماية أموال المنشأة(الجزار، 1987، ص5).

إن التركيز على المنظمات الأهلية في قطاع غزة يأتي من الدور الذي تلعبه في الحياة الاجتماعية حيث تضطلع الجمعيات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية الخاصة والهيئات الأهلية بدور مهم ومميز في تغطية وتلبية احتياجات أفراد المجتمع من مختلف الخدمات الاجتماعية والإنسانية والثقافية والصحية، حيث تشارك هذه المؤسسات والجمعيات بشكل طوعي وإرادي مع مؤسسات الدولة وإدارتها المختلفة في سد حاجات الأفراد والمواطنين من مختلف الخدمات والمنافع الاجتماعية المناطق تقديمها أصلاً بالدولة وأجهزتها المختلفة (الاختلاف من أجل النزاهة والشفافية، 2010، ص2).

وفي تعداد قام به معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس) أظهر أن حجم الإيرادات المالية التي تلقّتها المنظمات غير الحكومية الفلسطينية في العام 2006 في الضفة الغربية وقطاع غزة بلغ ما يزيد عن 223 مليون دولار أمريكي (الماكي، وآخرون، 2008، ص19).

لهذا فإن المسؤولية الوطنية تستلزم من المؤسسات الأهلية أن تقوم بواجبها ومسئوليّتها تجاه المجتمع الفلسطيني، وتلك المسؤولية تتطلب المشاركة الفعلية في عمليات الإغاثة والتنمية المجتمعية لتحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية، ومن هنا تأتي أهمية الرقابة والمساءلة خاصة وأن الكثير من الدول والمؤسسات المانحة تتعامل فقط مع مؤسسات المجتمع المدني في دعم وتنفيذ البرامج الإنمائية والإغاثية مما زاد من حجم موارد تلك المنظمات وبالتالي زيادة مسؤولياتها وواجباتها تجاه المجتمع (شرف، 2005، ص3) الأمر الذي يستلزم تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، وضبط آليات أنشطتها نحو تحقيق أهدافها ومراقبة وتقدير العمليات والأدوات المستخدمة في أداء أعمالها.

وتأتي هذه الدراسة بهدف تسلیط الضوء على أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار لجنة المنظمات الراعية الأمريكية (COSO) The Committee of Sponsoring Organizations في تحقيق فاعلية أهداف الرقابة في المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة.

## 1.2 مشكلة الدراسة

يعد بناء أنظمة الرقابة الداخلية أمراً حيوياً وأساسياً في بيئة الأعمال في العصر الحاضر، وقد أشارت العديد من الدراسات والندوات العلمية المتعلقة بهذا الموضوع وجود مشكلات عديدة تتعلق بضعف أنظمة الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية الفلسطينية (عبد، 2008، ص25) الأمر الذي يتطلب تطوير بناء هيكل نظم الرقابة الداخلية في هذه المنظمات وفقاً للمستجدات الحديثة ومن أهمها هيكل نظام الرقابة وفقاً لإطار (COSO) والذي يهدف إلى تحقيق كفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية وموثوقية التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية، وبالتالي تحسين جودة المعلومات المحاسبية وإضفاء الشفافية على أداء هذه المنظمات.

لذلك فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:  
ما هو أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة في المنظمات الأهلية في قطاع غزة ؟  
وبناءً عليه الأسئلة التالية:

1. ما مدى قيام المنظمات الأهلية في قطاع غزة ببناء هيكل أنظمة رقابة داخلية وفقاً لإطار COSO
2. ما مدى تحقيق أنظمة الرقابة الداخلية لأهدافها في المنظمات الأهلية في قطاع غزة؟

## 1.3 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:  
1. التعرف على مدى تطور بناء هيكل أنظمة الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.  
2. الوقوف على مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.  
3. تحليل إطار COSO للرقابة الداخلية والتعرف على أثر عناصره في تحقيق أهداف الرقابة في المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة.

## 1.4 أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال التعرف على التطورات العالمية الحديثة في بناء أنظمة الرقابة الداخلية ومن أهمها الإطار الذي قدمته لجنة المنظمات الراعية (COSO)، بعرض الإسهام في مساعدة المنظمات الأهلية في بناء أنظمة رقابة داخلية فعالة تعمل على تحسين كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وبالتالي توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخلياً، بالإضافة إلى التأكيد من موثوقية التقارير المالية، وكذلك العمل على ضبط التزام العاملين بالقوانين والقواعد التنظيمية، الأمر الذي يسهم في تطوير أداء المنظمات الأهلية ويرفع كفاءتها وفعاليتها في المجتمع الفلسطيني مما ينعكس إيجابياً على زيادة برامج الإغاثة الازمة للتنمية الاجتماعية والاقتصادية في فلسطين، وبالتالي تطور بناء ودعم المؤسسات الاجتماعية وما يترتب عليه من آثار إيجابية على قطاعات المجتمع الفلسطيني.

## 1.5 متغيرات الدراسة

يمكن تحديد متغيرات الدراسة فيما يلي:

### المتغير التابع:

تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية والمتمثلة في: كفاءة وفعالية التشغيل، والاعتماد على التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية.

### المتغيرات المستقلة:

تتمثل في عناصر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO:

1. البيئة الرقابية (Control Environment).

2. تقييم المخاطر (Risk Assessment).

3. الأنشطة الرقابية (Control Activities).

4. المعلومات والاتصالات (Information & Communication).

5. المراقبة (Monitoring).

## 1.6 فرضيات الدراسة

ت تكون الدراسة من الفرضيات الآتية:

1. توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين توفر البيئة الرقابية وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.

2. توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين تقيير المخاطر وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.
3. توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين الأنشطة الرقابية وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.
4. توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين المعلومات والاتصالات وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.
5. توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين المراقبة وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.
6. لا توجد فروق إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين تحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة تعزى لمتغيرات معلومات شخصية (المسمي الوظيفي، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، سنوات الخبرة).
7. لا توجد فروق إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين تحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة تعزى لمتغيرات معلومات عن المنظمة (العمر الزمني للمؤسسة، عدد العاملين، عدد الفروع).

## 1.7 الدراسات السابقة

### أولاً: الدراسات العربية:

1. دراسة (السبوع 2011)، بعنوان:

**"أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على أهداف الرقابة - حالة الشركات الصناعية الأردنية"**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطور بناء هيكل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية، ومعرفة فاعليتها في تحقيق أهداف الرقابة، كما استهدفت أيضاً اختبار أثر عناصر الرقابة الداخلية في تحقيق تلك الأهداف.

وكان من أهم نتائج الدراسة موافقة بناء هيكل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية التطورات العالمية الحاصلة في أنظمة الرقابة خاصة مع إطار COSO، وأنه على الرغم من موافقة بناء أنظمة الرقابة الداخلية للتطورات الحديثة إلا أن عناصر هذا البناء قد تباينت في مدى مساحتها في تحقيق مختلف أهداف الرقابة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة استمرار الشركات الصناعية الأردنية في تتبع وتبني التطورات التي يمكن أن تحصل على أنظمة الرقابة الداخلية، وزيادة تعزيز دور مجالس الإدارة ولجان التدقير في مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية من خلال إجراء التقييمات المستمرة لتلك الأنظمة بما يسهم في زيادة فاعليتها وكفاءتها.

2. دراسة (إبراهيم 2009)، بعنوان:

**"الأساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير المالية في ظل بيئة قانون ساربينز-أوكسل"**

هدفت الدراسة إلى قياس مدى فاعلية الأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية وفق قانون ساربينز أوكسل<sup>\*</sup> في تلبية احتياجات المستثمرين لبيانات التقرير المالي في جمهورية مصر العربية. وكان من أهم نتائج الدراسة أن أساليب الرقابة الداخلية الفعالة وأطرها المتكاملة وفق هذا القانون تعد كافية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقرير المالي مما يسهم في الحفاظ على ممتلكات أصحاب الملكية وبقاء المنظمة في دنيا الأعمال ومن ثم تحقيق أهدافها.

\* صدر قانون ساربينز أوكسل (Sarbanes-Oxley) في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002 بعد انهيار عدة شركات أمريكية كبيرة مثل شركة إنرون للطاقة، ويحتوي القانون على إحدى عشر باباً يناقش متطلبات إعداد التقارير المالية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق قانون ساربينز - أوكسلر وإصداره في صورة معيار من معايير المراجعة وخدمات التأكيد المصرية وتفعيل تطبيقه من خلال الهيئة العامة لسوق المال وبورصة الأوراق المالية، وأيضاً إدراج الأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية ضمن إصدارات التنظيمات المهنية من إصدارات جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية واعتبارها من أحد المقررات التي يجب دراستها قبل الدخول في الامتحان المتوسط أو النهائي لعضوية الجمعية.

### 3. دراسة (شاهد 2007)، بعنوان:

#### "واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة"

هدفت الدراسة إلى توضيح الدور المهم الذي تلعبه الرقابة الإدارية الداخلية في تحقيق أهداف المنظمات الأهلية من خلال تحليل مهامها واحتياجاتها، كذلك التعرف على بعض العوامل المؤثرة في الرقابة الداخلية والتمثلة في الهيكل التنظيمي، والأساليب الرقابية، وتقييم الأداء والاتصال، إضافة إلى قياس مدى تحقيق النظم الرقابية المطبقة داخل المؤسسات الأهلية من تحقيق أهدافها، ومدى مساحتها في الحد من الظواهر السلبية.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة توفر مقومات البناء التنظيمي في المنظمات الأهلية في قطاع غزة بدرجة عالية وجود علاقة طردية بين توفر مقومات الرقابة الداخلية وتحقيق أهدافها، وأن عملية تقييم الأداء داخل هذه المنظمات تتم بطريقة سلية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر الوعي بأهمية العمل الرقابي بغرض تصحيح الأداء وإعطاء صفة المرونة لإجراء التعديلات على معايير الرقابة والعمل على وضع معايير معتمدة وموضوعية لإعداد التقارير، وتشكيل هيئة وطنية تقوم بمساءلة المنظمات الأهلية الفلسطينية ومتابعة مدى التزامها بالقوانين العامة والمعايير الخاصة بالإدارة السليمة، وإعادة النظر في قانون المنظمات الأهلية الفلسطينية وتحديد الضوابط التي تنظم عمل هذه المنظمات.

4. دراسة (القاضي وآخرون 2006) بعنوان:

**"دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية"**

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية الإفصاح عن مدى قوة وفعالية الرقابة الداخلية من قبل مجلس الإداره وعلى مدى تطبيقه في سوريا.

وكان من أهم نتائج الدراسة ضعف اهتمام معظم المنشآت بالرقابة الداخلية بشكل واضح وعدم انسجامه مع التطورات الاقتصادية العالمية، فضلاً عن عدم الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية، مما يبرز أهم نقاط الضعف والقصور تمهدًا لاتخاذ التدابير اللازمة لتحسين واقع هذه الشركات وإظهارها بالمظهر الجيد.

وقد أوصت الدراسة بضرورة أن تتولى إدارة المنشآت بشكل عام وضع بنية محكمة للرقابة الداخلية، وأن تعمل على تحسينها وتطويرها لتبقى فعالة، وضرورة إلزام المنشآت بإعداد تقارير عن فعالية الرقابة الداخلية من خلال تعديل بعض المواد الواردة في القوانين المنظمة في هذا الخصوص وضرورة الارتباط بمراجعين خارجيين لمتابعة الأداء.

5. دراسة (عياش 2005)، بعنوان:

**"تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في إحكام الرقابة على أنشطة وكالة الغوث (الأونروا) في قطاع غزة ومدى توافقه مع متطلبات معايير المراجعة الدولية"**

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحقيق الأهداف المالية والإدارية في وكالة الغوث الدولية في قطاع غزة، ومدى انسجام هذا النظام مع معايير المراجعة الدولية.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في وكالة الغوث بقطاع غزة يعتبر نظاماً فعالاً نسبياً في إحكام الرقابة على أداء وأنشطة الوكالة، وأنه يعمل وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، وأنه يساهم في توفير الحماية الالزامية للأصول والممتلكات بدرجة كبيرة نسبياً، كما أن البيانات المالية والمحاسبية تظهر بشكل صادق وعادل بدرجة يمكن الاعتماد عليها في التخطيط والمراجعة.

وقد أوصت الدراسة ببذل مزيد من الجهد لتحسين وتطوير عناصر ووسائل وأدوات الرقابة الداخلية بما يزيد من كفاءتها، وضرورة تدريب الموظفين على إعداد التقارير الإدارية واستخدامها، كما أوصت بتفعيل دور المجلس التشريعي وذلك من خلال مناقشة تبني تقارير هيئة الرقابة العامة التي يقدمها رئيس السلطة التنفيذية.

6. دراسة (السيد 2005)، بعنوان  
"إطار مقترن لتطوير أداء الرقابة المالية : دراسة تحليلية وتطبيقية على وزارة التربية والتعليم  
العالي والمديريات التابعة لها في قطاع غزة"

هدفت الدراسة إلى تحليل أداء الرقابة المالية في وزارة التربية والتعليم في قطاع غزة من خلال التعرف على الأساليب الرقابية المطبقة والوقوف على مدى فاعليتها في الأداء. وكان من أهم نتائج الدراسة أن وزارة التربية والتعليم العالي ومديرياتها في قطاع غزة تستخدم أساليب وأدوات رقابية متنوعة إلا أن هذا الاستخدام ليس بالدرجة التي يمكن من خلالها الحكم عليها بفاعلية.

وقد أوصت الدراسة بالاهتمام بمراعاة الجوانب السلوكية في الأداء بما يضمن تحقيق الشعور بالعلاقات الطيبة بين الرؤساء والمرؤوسين، وذلك لتحقيق الزيادة في الدافعية والانتماء للعمل، وتفعيل دور التدقيق والمراجعة كأداة رقابية وذلك بالتركيز على تدقيق كافة العمليات المالية ومتابعة الأداء بما يحقق تطوير العمل.

7. دراسة (شرف 2005)، بعنوان:  
"أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية دراسة ميدانية - المؤسسات  
الأهلية في قطاع غزة"

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل الأنظمة الرقابية المطبقة في المنظمات الأهلية في قطاع غزة، وتحديد درجة تأثير كل من المقومات الرقابية وأنظمة الضبط الداخلي والأنظمة المحاسبية والأدوات الرقابية على الوضع المالي للجمعيات، إضافة إلى تحديد دور مؤسسات الرقابة والتدقيق على الوضع المالي وذلك من خلال تحليل وتقدير الأوضاع المالية والرقابية للجمعيات الأهلية في قطاع غزة، وبيان جوانب الضعف والقصور في الجوانب الرقابية المطبقة في الجمعيات الأهلية.

وكان من أهم نتائج الدراسة وجود دور مؤثر وفعال لمؤسسات التدقيق والأجهزة الرقابية في تطوير الأنظمة المالية الإدارية للجمعيات الأهلية في قطاع غزة، ووجود الإلزام القانوني الذي يلزم الجمعيات الأهلية بتقديم تقارير مالية مدققة من مدقق حسابات خارجي مستقل بصورة سنوية وفي مواعيد محددة، وتتوفر مقومات الهيكل التنظيمي بدرجة متوسطة.

وقد أوصت الدراسة بزيادة فعالية الرقابة المالية الداخلية من خلال تطوير الهيئات التنظيمية للجمعيات، وتحديث القوانين بما يمكن من إعطاء دور أكبر لمؤسسات التدقيق والأجهزة الرقابية وتطوير العمل الرقابي بحيث لا يبقى في إطار الرقابة المالية التقليدية.

8. دراسة (كلاب 2004)، بعنوان:

### "واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي"،

هدفت الدراسة إلى تحليل وتشخيص واقع الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، ومدى استكمال مقوماتها الإدارية والمالية الأساسية، ومستوى تطبيق ما تتوفر من هذه المقومات مقارنة مع النظام المتكامل والفعال للرقابة الداخلية، وتناولت الدراسة أهمية الرقابة الداخلية في المحافظة على المال العام وحسن استغلاله وتحسين مستوى الأداء، ورفع الكفاية الإنتاجية بوزارات السلطة الفلسطينية.

وكان من أهم نتائج هذه الدراسة، وضوح جوانب الخلل والقصور في الرقابة الداخلية وأثارها السلبية من تسيب مالي و إداري وتضخم وظيفي، وضعف في الأداء العام، وحددت الأسباب والمعوقات الرئيسية التي تحول دون تطبيق وتطوير نظم رقابة داخلية جيدة بوزارات السلطة الفلسطينية. وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير وسائل الرقابة الإدارية والمالية المستخدمة بوزارات السلطة الفلسطينية، من خلال تحسين آلية إعداد وإقرار الموازنة العامة، واستنادها إلى خطط وأهداف سنوية محددة وواضحة تسمح بقياسها ومراقبتها من خلال أرقام الموازنة.

9. دراسة (أبو ماضي 2004)، بعنوان:

### "مدى فاعلية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة"

هدفت الدراسة إلى قياس مدى فاعلية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في السلطة الوطنية الفلسطينية، وخصائص النظام الرقابي الفعال، وتناولت البحث تحليل نظم الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية والعلاقة بينهما وأهميتها في الحفاظ على المال العام.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن المؤسسات العامة تقوم باستخدام بعض الأساليب الرقابية ولكن دون المستوى المطلوب والفعال، كذلك عدم استخدام المؤسسات العامة للخطط كأداة رقابية، وضعف استخدام المعايير الرقابية في عملية المراقبة، وضعف مستوى الخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة الفلسطينية للجمهور، وأكّلت الدراسة على ضرورة ممارسة ومشاركة الموظفين في إعداد الموازنة التقديرية للمؤسسة وذلك من أجل تطوير كفاءة العاملين، وأن هناك ارتباط بين تطبيق أساليب الرقابة في المؤسسات العامة وعملية التطوير في المؤسسات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة استخدام أساليب رقابية فعالة في المؤسسات العامة في قطاع غزة، وضرورة الاهتمام بإعداد الموازنات والخطط، وتدريب وتطوير أداء العاملين في هذه المؤسسات.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Hollis 2008)، بعنوان:

**" The Effect of SOX Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity "**

**تأثير أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية وفق قانون ساربينز أوكسلى على مخاطر المنشأة وتكلفة حقوق الملكية**

هدفت الدراسة إلى تناول مدى الفائدة التي تعود على الشركات الأمريكية من الالتزام بأحكام قانون ساربينز أوكسلى فيما يتعلق بالأساليب الخاصة بالرقابة الداخلية حيث أن ذلك يعمل على تخفيف مخاطر المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية للمحافظة على التركة الهيكلية لرأس المال وحقوق المساهمين والسعى وراء عدم تعرض أسهم الشركة للاهتزاز في السوق المالي، كما قامت الدراسة بإجراء اختبار لتقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة وفق هذا القانون للكشف عن مواطن القصور فيها، وتوصلت الدراسة إلى أن الأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية وفق قانون ساربينز - أوكسلى تؤثر على قوة أسهم الشركة بالإيجاب وتخفيف خطر تكلفة رأس المال.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة الالتزام بأساليب الرقابة الداخلية وفق قانون ساربينز أوكسلى، وضرورة متابعة وتقييم نظم الرقابة وسد ثغرات الضعف والقصور بشكل مستمر.

2. دراسة (El-Hussein 2008) بعنوان:

**"Accounting conservatism of cross-listing firms in the pre-and post-Sarbanes Oxley periods"**

**المحاسبة العادلة لقطاع من الشركات قبل وبعد قانون ساربينز أوكسلى**

هدفت الدراسة إلى تقييم طرق وأساليب الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات الأمريكية المسجلة في البورصة بعد صدور قانون ساربينز أوكسلى للحكم على مدى جدوى تلك الطرق والأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن الأساليب المطبقة ساهمت بشكل فعال في إحكام الرقابة على الأعمال المحاسبية وأيضاً الإدارية داخل الشركات وأضفت مصداقية للقوائم المالية بالصورة التي تمكن مستخدمي تلك القوائم في الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات الاستثمارية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الالتزام جميع الشركات بتطبيق أساليب الرقابة الداخلية للمحافظة على قيمة الأوراق المالية في السوق المالي.

3. دراسة (Leone 2007) بعنوان:

**" Factors related to internal control disclosure"**

**العوامل المتعلقة بإفصاح الرقابة الداخلية**

هدفت الدراسة إلى تقييم العوامل المؤثرة على فاعلية الرقابة الداخلية ومدى تأثيرها على الإفصاح في القوائم المالية من خلال تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المفيدة لصنع القرار.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي تم الإفصاح عنها في تلك القوائم يجب أن تستند إلى نتائج فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى قوة المحتوى الإخباري لها، وأن التنظيم والتقسيم الوظيفي في الهيكل التنظيمي للشركة بالإضافة إلى المعلومات والاتصال يعد من أهم العوامل المؤثرة على قوة أساليب الرقابة الداخلية المطبقة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة استناد الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الاهتمام بتنظيم الهيكل الوظيفي للشركة، والاهتمام بالمعلومات وأدوات الاتصال داخل الشركة.

4. دراسة (Bierstaker, et.al, 2007) بعنوان:

**" An Examination of Factors Associated with the Type and Number of Internal Control Documentation Formats"**

**فحص العوامل المرتبطة بنوع وعدد أشكال توثيق الرقابة الداخلية**

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى إمكانية اعتماد مراقبي الحسابات على تقارير المراجعة الداخلية في حالة وجود نظام رقابة داخلية فعال في ضوء أحكام قانون ساربينز - أوكسلى والذي يتطلب اختبار مجموعة من العوامل لقياس مدى الالتزام باختبارات الرقابة الإلزامية لزيادة كفاءة التقارير المالية التي يعتمدها مراقبو الحسابات.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن الأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية وفق قانون ساربينز - أوكسلى تدعم قوة المحتوى الإخباري للقوائم المالية مما يساعد صناع القرار في الاعتماد على القوائم المالية وخاصة التي يعتمد مراجعها الحسابات فيها على تقارير الرقابة الداخلية المطبقة داخل الشركة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة حصول المراجعين الخارجيين على أدلة إثبات كافية للحكم على كفاءة أسلوب الرقابة الداخلية المطبق للاعتماد عليه كما هو محدد من التنظيمات المهنية، وضرورة الاهتمام بتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بشكل دائم.

5. دراسة (Elliott, et.al, 2007) بعنوان:

### "An improved process model for internal auditing"

#### نموذج مطور لتحسين عملية التدقيق الداخلي

هدفت الدراسة إلى بيان الأسباب المتعلقة بعدم اعتماد المراجع الخارجي الأمريكي على تقارير المراجعة الداخلية في كثير من الأحيان.

وكان من أهم نتائج الدراسة عدم وجود قيمة لنظام الرقابة الداخلية غير الفعال في عملية المراجعة الخارجية، ووضعت الدراسة نموذج جديد يؤدي إلى تحسين نظم الرقابة الداخلية من حيث الأداء والأساليب المطبقة وبالتالي زيادة كفاءة التقارير المالية على مستوى البيئة الداخلية والخارجية، وركزت الدراسة على ضرورة متابعة وقياس وتقييم مدى دقة نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المنشأة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة البحث بشكل مستمر عن الأساليب الازمة لتطوير نظم الرقابة الداخلية من أجل توحى الدقة في مراجعة الحسابات وتحسين الفعالية في القوائم المالية.

#### ما يميز هذه الدراسة عن غيرها:

تناولت بعض الدراسات السابقة تحليل نظم الرقابة الداخلية ودراسة الواقع المطبق وأثرها على أداء المنظمات الأهلية وأهداف الرقابة فيها، وتناولت دراسات أخرى موضوع هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفق أحكام قانون ساربينز أوكسلى وكذلك وفقاً لإطار COSO وأثر مكونات هذه الهيكل على كفاءة وفعالية عمليات المنشآت، ومدى دعمها لمصداقية القوائم والتقارير المالية.

وتأتي هذه الدراسة في محاولة جادة للبحث بشكل تحليلي ومركز في سبل بناء هيكل نظم الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO وأثره في تحقيق أهداف الرقابة في المنظمات الأهلية الفلسطينية، حيث تم من خلال ذلك إبراز العلاقات المباشرة بين عناصر هيكل نظام الرقابة الداخلية وبين الأهداف المرجو تحقيقها، وصولاً إلى تحقيق متطلبات الرقابة الداخلية متمثلة بعناصرها الرئيسية في تلك المنظمات، الأمر الذي يقود بالضرورة إلى تفعيل أهداف الرقابة فيها، مما يشكل قيمة مضافة لم تنترق إليها الدراسات السابقة خاصة أنها أجريت في البيئة الفلسطينية والتي هي بحاجة ماسة إلى تفعيل المتطلبات الرقابية لضمان استمرارية الدعم والتمويل لتلك المنظمات، مما يعزز وبالتالي دور تلك المنظمات في المجتمع الفلسطيني، ويعود إلى تفعيل أدائها وزيادة وتنوع أنشطتها خدمة للمواطن الفلسطيني.

## **الفصل الثاني**

### **أسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO**

---

**المبحث الأول :** مفاهيم الرقابة وأنواعها وأساليبها .

**المبحث الثاني :** إطار الرقابة الداخلية وأهدافها وفقاً لإطار COSO

**المبحث الثالث :** هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO

## المبحث الأول

### مفاهيم الرقابة وأنواعها وأساليبها

#### 2.1.1 تمهيد

يمتاز موضوع الرقابة بالأصالة والحداثة في آن واحد، فهو أصيل لأن الرقابة عملية أساسية وجوهرية في أية منظمة، وهو موضوع حديث لأن له اتجاهات حديثة لم تكن معروفة من قبل (حجاج، 2001، ص248).

وتدخل الرقابة في كافة مجالات النشاط الإنساني وهي بمثابة وظيفة دائمة وعملية ذاتية مستمرة ينبغي القيام بها من حيث اعتبارها نظاماً لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف السابق تحديدها في الخطط، وتعد الرقابة ركناً مهماً من أركان الإدارة الحديثة وتحتل مكانةً مهمة بين التخطيط والتنظيم والتوجيه.

ولم تعد الرقابة تقتصر على مراجعة الوحدات من الناحية المالية المستدية فقط، بل امتدت لكي تشمل مراجعة الأداء للتحقق من مدى كفاءة الإنتاج ومن مدى تحقيق البرامج الموضوعة للأهداف المخططة والمستهدفة تحقيقها (الكفراري، 1998، ص13).

وقد ظور مفهوم الرقابة تطوراً كبيراً نتيجةً لتطور حجم المشروعات الاقتصادية وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لضمان تحقيق الكفاءة والفاعلية في استخدام موارد وأصول المشروع (السوافيري وأخرون، 2002، ص9).

وفي هذا المبحث يتم تخصيص الحديث عن الرقابة ومفاهيمها والتركيز على المفاهيم المالية والإدارية للرقابة، وأيضاً تناول أهمية الرقابة ومراحل تطورها وخطوات الرقابة وأساليبها وأنواعها ثم خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال.

#### 2.1.2 مفهوم الرقابة

##### أولاً: مفهوم الرقابة لغوياً:

الرقابة في اللغة تعني "الحفظ على الشيء وحراسته، والرقابة اسم مصدره رقب، ورقب مراقبة بمعنى حفظه وحرسه" (الرازي، 2004، ص1700).

##### ثانياً: مفهوم الرقابة اصطلاحاً:

تعددت اتجاهات الباحثين حول مفهوم الرقابة ويرجع ذلك إلى تعدد المجالات والتخصصات التي تدخل فيها ومن تعريفات الرقابة:

- "الرقابة هي عملية متابعة وضبط الأنشطة التنظيمية بطريقة تسهل تحقيق الأهداف التنظيمية" (Pearce, & Robinson, 1989, p580).

- "الرقابة هي عملية تقييم وتصحيح الانحرافات عن المعايير الموضوعة" (Schoderbek et, al., 1991, p533).

• "الرقابة هي الإشراف والفحص والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها هذا الحق، للتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة، وللتتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، ومن أن الموارد يتم استفادتها طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعهود بها، وللتتأكد من مدى تحقيق المشروع لأهدافه، وتحسين معدلات الأداء للكشف عن المخالفات والانحرافات وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها لتقادي تكرارها مستقبلاً، سواء في ذلك الوحدات الخدمية أو الاقتصادية" (الكفراري، 1998، ص21).

• "الرقابة هي النشاط الإداري الذي يقوم بالتحقق من أن ما نفذ أو تم تنفيذه مطابق لما هو مخطط، وذلك باستخدام معايير تدعى المعايير الرقابية التي تقييم الإنجاز لتحديد الانحرافات الإيجابية أو السلبية والعمل على تصحيحها، وهي عملية مستمرة ليس الغرض منها اكتشاف الانحرافات فقط وإنما تقتضي أيضاً وضع الحلول المناسبة" (شاهين، 2007، ص27).

يتضح من التعريف السابقة أن الرقابة لا تخرج عن كونها نشاط إداري تقييمي يهدف إلى التأكد من تحقيق الأهداف، وأن الموارد المادية والبشرية يتم استخدامها بكفاءة وفاعلية من أجل تحقيق الأهداف الموضوعة، وأن الانحرافات المكتشفة يتم تحليلها وتصحيحها ومعرفة أسبابها، و تعمل أيضاً على التأكد من أن الأداء الفعلي متطابق مع الاستراتيجيات والسياسات الموضوعة سابقاً من أجل تحقيق الأهداف التنظيمية.

### 2.1.3 أهمية الرقابة

تلعب الرقابة دوراً أساسياً مهماً باعتبارها وسيلة من وسائل قياس الأداء وتصحيحه بما يجنب المنشأة الكثير من المخاطر والخسائر (العلاق، 2008، ص344).

فإذا كان كل عمل يتم تنفيذه وفقاً لما هو مخطط له، فلا توجد حاجة عندئذ للرقابة، ولكن نادراً ما تسير الأمور بهذا الشكل، فمعظم الخطط يتم تنفيذها بواسطة البشر، وهم بطبيعة الحال يتقاولون في قدراتهم ودافعياتهم وأماناتهم، فالخطط نفسها تصبح مقادمة وتتطلب مراجعة (ديسلر، 1992، ص614).

كما أن الرقابة تتضمن التأكيد على القيام بالأشياء الصحيحة من خلال إجراءات وقائية وعلاجية، تسعى الإدارة من خلالها إلى تحليل أسباب الانحرافات، ودراسة أثر الإيجابيات لاتخاذ القرار المناسب بالشكل الذي يضمن الوصول إلى أفضل النتائج الممكنة (النعمي، 2008، ص157).

ولذلك فمن الواضح أن غياب وظيفة الرقابة يؤدي إلى الانحرافات وانخفاض الأداء، أو يؤدي إلى الاختلاس وضعف المنظمة (حجاج، 2001، ص 251).

يتضح من ذلك أن أهمية الرقابة تتبع من أهمية الدور الذي تلعبه، حيث أن جميع المنظمات تسعى إلى تحديد الانحرافات الإيجابية والسلبية ومعرفة أسبابها والعمل على تصحيحها ومنع حدوثها في المستقبل، وكذلك التأكيد من أن سير العمل يخدم الأهداف التي تم وضعها مسبقاً.

#### 2.1.4 أهداف الرقابة

تهدف الرقابة إلى الكشف عن الانحرافات الإيجابية أو السلبية التي تحدث أثناء تنفيذ العمل، وهي تسعى إلى تحقيق ما يلي: (العلاق، 2008، ص 345-346)

1. كشف مواطن الخلل والانحرافات التي تحدث ونوعها وأسبابها وتقدير نتائجها والاستفادة من ذلك عند إعداد الخطط اللاحقة.

2. التأكيد من أن عملية التنفيذ تجري كما هو مرسوم لها وتعمل على تحقيق الأهداف الواردة في الخطة.

3. التعرف على مدى واقعية الخطط من خلال مقارنة الإنجازات بالأهداف المرسومة.

4. تحديد الجهات المسئولة عن مواطن الخلل والانحرافات.

5. تحديد الصعوبات والمشاكل التي تواجه عملية التنفيذ وكيفية التغلب عليها وتجنبها مستقبلاً عند وضع خطط جديدة.

ويمكن إضافة ما ذكره (شرف، 2005، ص 18) من أهداف أخرى كما يلي:

1. تطوير الإجراءات التي تساعد المنظمة في تحسين خدماتها وزيادة مواردها المالية.

2. الحفاظ على ممتلكات المنظمة وذلك من خلال العمل على تقييم وتدعم وتنمية أنظمة الضبط الداخلي باعتبارها خط الدفاع الأول في الحفاظ على ممتلكات المنظمة.

يتضح من ذلك أن اكتشاف السبب الحقيقي للانحراف بهدف تصحيحه هو جوهر عملية الرقابة، وأيضاً ترتبط عملية الرقابة ارتباطاً وثيقاً بعمليتي التخطيط واتخاذ القرارات.

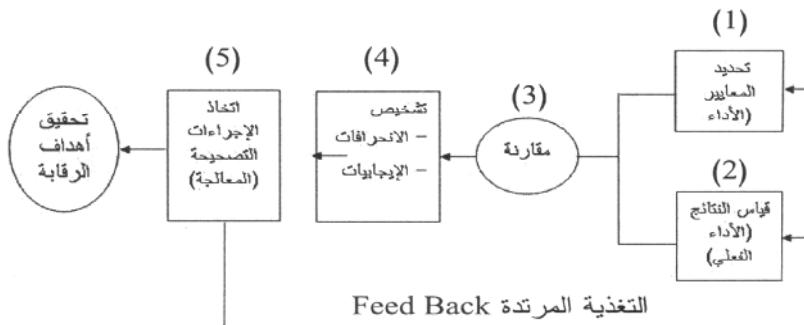
#### 2.1.5 خطوات الرقابة

أن نجاح عملية الرقابة تتطلب وجود نظام إداري متكامل للتحقق من إنجاز متطلبات الرقابة وفق خطوات منطقية متسلسلة يمكن إيجازها بما يلي: (القريوتي، 2004، ص 359)

1. تحديد معايير الأداء: حيث تعتبر هذه الخطوة نقطة البداية الصحيحة لأي نظام رقابي، فبدون وجود المعايير يصعب الحكم على العمل المنجز. وقد قسم أحد الباحثين المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء إلى ما يلي: (العلاق، 2008، ص 343)

- أ. معايير كمية: بمعنى كمية الإنتاج بالوحدات.
- ب. معايير نوعية: أي نوعية السلع المنتجة وجودتها.
- ت. معايير زمنية: أي مقدار الوقت الذي يتطلبه إنتاج سلعة أو خدمة معينة.
- ث. معايير التكلفة: أي النفقات المصروفة.
2. قياس الأداء الفعلي: ويعني قياس النتائج المتحققة فعلاً، وتعتمد هذه الخطوة وإمكانية التقييم الموضوعي لها على الخطوة السابقة وعلى المعايير وسهولتها، وبشكل عام يجب أن يتوافر في عملية قياس الأداء الأصلية والإبداع، إذ أن كثيراً من الأعمال يصعب قياسها مباشرة مما يجعل اللجوء إلى وسائل غير مباشرة في الرقابة أمراً ضرورياً (العامري، والغالى، 2007، ص227).
3. المقارنة بين الأداء الفعلي والمعايير (النعمي، 2008، ص158).
4. تشخيص الانحرافات والإيجابيات وتحديد أسباب كل منها، واتخاذ الإجراءات التصحيفية التي تتضمن معالجة الأخطاء والانحرافات مما يعزز إيجابيات الأداء والتطور مستقبلاً (الهواري، 2002، ص323).

شكل رقم (1): يوضح خطوات الرقابة



المصدر: (النعمي، 2008، ص159)

## 2.1.6 أنواع الرقابة

يمكن تقسيم الرقابة إلى أنواع متعددة وذلك وفقاً لعدد من المعايير المتنوعة كالتالي:

### 1. الرقابة من حيث الزمن:

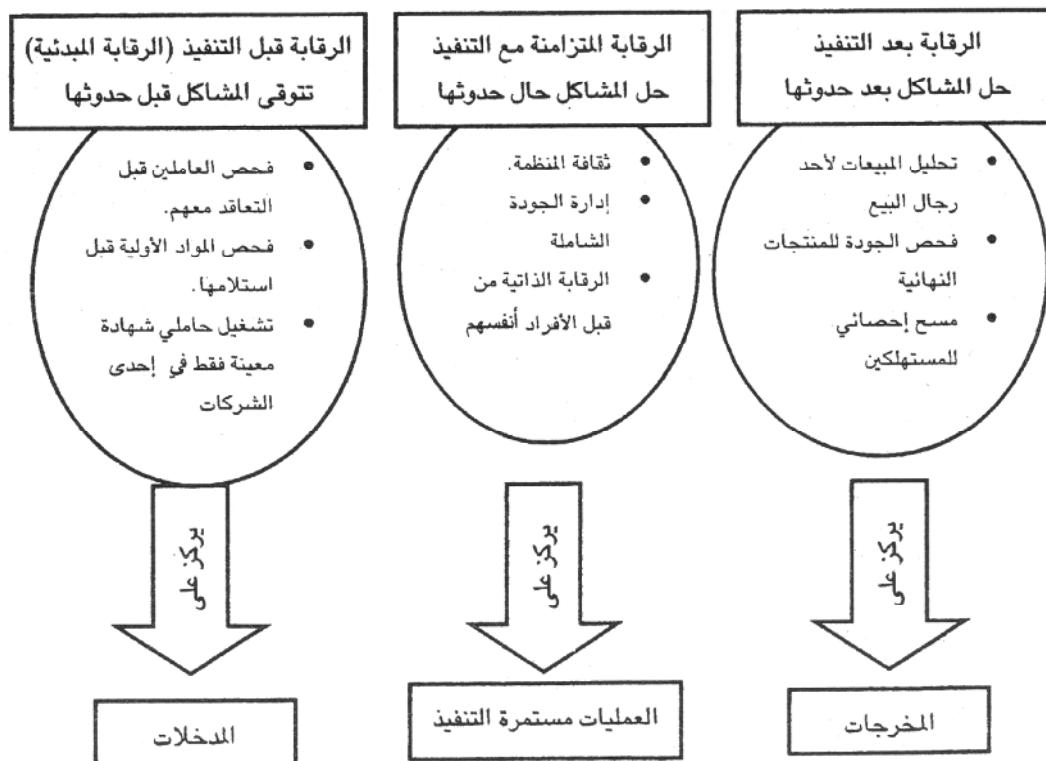
تقسم الرقابة من حيث الزمن كالتالي: (العامري، والغالى، 2007، ص230-231)

- أ. الرقابة قبل التنفيذ: وتسمى أحياناً الرقابة القبلية إشارة إلى أنها تجري قبل البدء بتنفيذ الأعمال، وتحاول أساساً أن تتجنب الانحرافات والأخطاء قبل وقوعها فهي رقابة وقائية تجنبها لتحمل تكاليف تجنب عن انحرافات وأخطاء تضطر المنظمة في أثرها إلى التصحيف.

ب. الرقابة المتزامنة مع التنفيذ: يركز هذا النوع على ما يجري بالضبط أثناء التنفيذ، للتأكد من أن الأعمال تتجز وفق ما يرد في الخطط بهدف حل المشكلات حال وقوعها.

ت. الرقابة بعد التنفيذ: هذا النوع يركز على رقابة المخرجات أو العمل بعد تنفيذه وانتهائه، ومحور هذا النوع هو التركيز على النتائج والغايات وليس على المدخلات أو سير التنفيذ، والهدف الرئيسي هنا هو حل المشكلات ولكن بعد حصولها ومحاولة تلافي تكرارها مستقبلاً مرة أخرى.

شكل رقم (2): يوضح أنواع الرقابة من حيث الزمن



المصدر: (العامري، والغالي، 2007، ص231)

## 2. الرقابة من حيث المصدر:

تقسم الرقابة من حيث المصدر إلى قسمين كالتالي: (حجاج، 2001، ص257-259)

أ. الرقابة الداخلية: هي الرقابة التي تقوم بها المنظمة على أوجه النشاط الذي تؤديه، وتسمى أحياناً بالرقابة الذاتية نظراً لأن المنظمات تقوم بالرقابة على نفسها مثل التدقير الداخلي.

ب. الرقابة الخارجية: تتولى هذه الرقابة أجهزة لا تتنمي إلى المنظمة، وإنما عبارة عن أجهزة متخصصة خارجية تتولى الرقابة على أعمال المنظمة، والتأكد من أنها تسير وفقاً للأهداف والخطط الموضوعة مثل رقابة المدقق الخارجي.

### 3. الرقابة حسب المستوى:

- تقسم الرقابة من حيث المستوى إلى التالي: (العامري، والغالي، 2007، ص 229)
- أ. الرقابة الاستراتيجية: وهي تركز على كيفية مراقبة الاستراتيجيات الشاملة للمنظمة، ويتحدد دور هذه الرقابة في مساعدتها على إنجاز الأهداف على المستوى الكلي، ومستوى الأعمال، والمستوى الوظيفي.
  - ب. الرقابة الهيكلية: وهي تهتم بكيفية إنجاز مختلف عناصر الهيكل التنظيمي لوظائفها ومهامها للوصول إلى غاياتها.
  - ت. الرقابة المالية: وهي تهتم برقابة الموارد المالية للمنظمة.
  - ث. الرقابة على العمليات: وهي الرقابة التي تتركز حول مراحل أداء العمل في المنظمة من حيث تحويل المدخلات من الموارد إلى منتجات في شكل سلع أو خدمات.

#### 2.1.7 أساليب الرقابة وأدواتها:

تتعدد أساليب الرقابة من حيث شمولها، ودقة ما تتناوله من أساليب وذلك وفق متطلبات العمل والاحاجة إلى مؤشرات رقابية شاملة، حيث تشكل الأدوات الرقابية جزءاً أساسياً من منظومة الرقابة في المنظمة، وفي هذا المجال تتعدد الأساليب التي يمكن من خلالها للمنظمة أن تمارس عملية الرقابة، ولكن يجب التنويع ابتداء إلى أن الرقابة يجب ألا تكون تفصيلية وإلا كان معنى ذلك تضييع الوقت في جزء واحد من العملية الإدارية على حساب العمليات الأخرى، بل يجب أن تكون الرقابة بالاستثناء وهو مصطلح يستخدم لوصف ذلك القرر من المعلومات والبيانات التي تقدم للإدارة ويتم فيه فقط مراجعة الانحرافات المهمة عن المخططات كأساس لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، والغرض من ذلك هو التقليل من كمية التفاصيل الواردة في التقارير الإدارية والإحصاءات بالقدر الذي يمكن من خلاله اتخاذ إجراءات رقابية فاعلة، وقد تكون هذه الرقابة بالاستثناء حيث تسمح للإدارة بسماع ناقوس الخطر عند حدوث الخطر وبعكسه يبقى الجرس صامتاً، وبذلك يركز المديرون على المشاكل الأساسية والأمور الهامة ويركز نظام الرقابة بالاستثناء على معرفة الانحرافات فقط، وهو لا يهتم بتفاصيل سير العمل (القريوتى، 2004، ص 363-364).

ومن أهم الأدوات المعتمدة في عملية الرقابة هي:

#### 1. الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات أداة رقابية مهمة بيد الإدارة وتمثل خطة رقمية معروضة بشكل كشوف مالية مقيمة بوحدات نقدية معينة أو وحدات عينية من المنتجات أو بوحدات زمنية أو أي عوامل يمكن قياسها كمياً، وتعد الموازنات لكل قسم من الأقسام ولكل نشاط من الأنشطة،

ونتيجة لطبيعتها الكمية فإنها تعطي للمنظمة قدرة على قياس الأداء بسهولة ومقارنته على صعيد الأقسام أو المستويات الإدارية المختلفة من فترة إلى أخرى (Koontz, 1984, p571).

## 2. الملاحظة الشخصية

أن الأساليب الرقابية مثل الميزانيات والخريطة تعد مفيدة جداً، ولكن لا يمكن للمدير أن يعتمد على هذه الأساليب ويبطل جالساً في مكتبه لأن كثيراً من الأشياء لابد أن تشاهد بالعين، لذلك يمكن القول أن أسلوب الملاحظة الشخصية مكمل لباقي الأساليب الأخرى للرقابة، كما يمكن أن تكون الملاحظة كل فترة زمنية أو بشكل غير منظم وهو الأفضل تقريباً لتحفيز العاملين بشكل مستمر (حجاج، 2001، ص272).

## 3. أسلوب بيرت / التكلفة

إن كلمة بيرت (PERT) هي اختصار لما يعتبر أسلوب لتقدير البرامج والمراجعة (Program Evaluation and Review Technique)، وفيه يتم التركيز على جدولة الوقت، وقد أضيف متغير التكلفة إلى أسلوب بيرت بحيث يصبح بيرت/التكلفة يؤدي إلى تكامل بيانات الوقت وبيانات التكاليف المقابلة لها كما يسمح بمقارنة الخطط البديلة للوقت والتكلفة (العلاق، 2008، ص356).

## 4. خرائط غانت

خرائط غانت هي أداة قوية تساعد في عملية التخطيط والرقابة، وتتضمن خرائط غانت عرض لسير العمل خلال مدة معينة من الوقت على شكل أعمدة أفقية (bar-chart) وهي توضح ما هو مطلوب عمله وما تم تفيذه فعلاً (Chandan, 1987, p316).

## 5. المراجعة والفحص والتفتيش

وهي تعني فحص الحسابات والدفاتر والمستندات بحيث يستطيع المراجع الاقتضاء بسلامة المستندات والحسابات (الكفراوي، 1998، ص21).

## 6. الكشوفات المالية

تعطي الكشوفات المالية صورة عن الوضع المالي في المنظمة لفترات زمنية مختلفة وهناك إجماع على أن الكشوفات المالية تعد بطريقة معينة وتعرض لكافة المستخدمين لها، وأهم الكشوفات المالية هي الميزانية العمومية وكشف الدخل والتدفقات النقدية وغيرها، ومعلوم أنها تستخدم في مجال التحليل المالي لحساب المؤشرات المالية المختلفة (العامري، والغالي، 2007، ص238).

## 2.1.8 خصائص نظام الرقابة الفعال

هناك عدد من المقومات والخصائص التي ينبغي توفرها في أنظمة الرقابة لكي تكون فعالة وتحقق النتائج المرغوبة التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها، يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. **السرعة في كشف الانحرافات**: لكي يكون نظام الرقابة فعالاً يجب التبليغ عن الانحرافات في الوقت المناسب، حتى يمكن عمل الإجراء التصحيحي المناسب قبل أن تتحول الأمور خارج نطاق الرقابة (Chandan, 1987, p297).

2. **الملاعمة**: من الضروري أن يتلاءم النظام الرقابي مع طبيعة نشاط المنظمة وحجمها وأهدافها، وتطوراتها المستقبلية، ونوع الصناعة التي تتنمي إليها، فالمنشأة الكبيرة الحجم والمعقدة تحتاج بالتأكيد إلى نظام رقابي معقد وشامل، بينما قد لا تحتاج المنشأة الصغيرة الحجم والمحدودة النشاط إلا إلى نظام رقابي مبسط (العلاق، 2008، ص347).

3. **المرونة**: يقصد بها الاستجابة للتغيرات، حيث أن السمة المميزة لبيئة الأعمال اليوم هي الديناميكية والتغير المستمر، لذا يجب أن يتسم النظام الرقابي بالمرنة والقابلية للتعديل، وإلا أصبح عاجزاً عن مواجهة ما يطرأ على ظروف التنفيذ من تطورات وتغيرات ومرنة قابلة للتلاقي والتكيف مع ظروف العمل أو التنفيذ (العامري، والغالى، 2007، ص245).

4. **الوضوح وسهولة الفهم**: ليتحقق ذلك يجب أن يكون متناسباً مع الكفاءات الموجودة في المنظمة، أي ليست العبرة بوجود النظام بل بإمكانية تطبيقه ونجاحه، كما يجب أن يتضمن معايير رقابية يسهل تعديلها إذا اقتضت الحاجة لذلك، ويجب أن تكون أساليب الرقابة مباشرة ومفهومة من قبل أجهزة الرقابة (حجاج، 2001، ص261).

5. **الاقتصادية**: يفترض أن استخدام أنظمة الرقابة يتاسب مع إمكانية المنظمة، والأهداف المرجوة تحقيقها، وبالتالي فإن تكلفة النظام الرقابي الفعال يجب أن تقل عن العائد الذي يتحقق ذلك النظام (Hodgetts, 1979, p138).

6. **الموضوعية**: تكون أنظمة الرقابة واقعية وغير مبالغ فيها حتى يمكن تطبيقها بشكل يتوافق مع ظروف المنظمة (النعمي، 2004، ص165).

7. **إمكانية تصحيح الأخطاء**: فالنظام الرقابي الجيد ليس ذلك النظام الذي يكتشف الانحرافات فقط، بل أيضاً يمكنه تصحيح هذه الانحرافات في نهاية الأمر، لهذا يجب أن يربط النظام الرقابي نواحي الفشل التي يكتشفها بالأسباب التي أدت إليها، والشخص المسؤول عنها، وما ينبغي إجراؤه لتصحيحها (العلاق، 2008، ص348).

8. **التكامل**: يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وبين النظم الرقابية المستخدمة (عبيد، و عبد الوهاب، 2001، ص199).

## المبحث الثاني

### مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها وفقاً لإطار COSO

#### 2.2.1 تمهيد

كان مفهوم الرقابة الداخلية في الماضي ينصب أساساً على حماية أصول المنشأة، والاحتفاظ بسجلات مالية دقيقة، والحد من حالات الغش، وبدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية يزيد في أوروبا في القرن الثامن عشر الميلادي نتيجة لظهور حالات الغش الكثيرة، فقد كان ينظر لوظيفة الرقابة الداخلية على أنها امتداد لعمل المراجع الخارجي، وأدت هذه النظرة الضيقية إلى التركيز على الجوانب المالية فقط لعمليات وأنشطة المنشأة (العابدي، 1999، ص 663).

وقد أدى التقدم العلمي والتكنولوجي الذي صاحب القرن الحادي والعشرين إلى زيادة منشآت الأعمال، وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، وتعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها، وانتقالها من المحلية إلى العالمية، وهذا بدوره أدى إلى زيادة الحاجة إلى وجود نظام سليم ومتكملاً للرقابة الداخلية، يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية ( الجمعة، 2009، ص 193).

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي شركة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح كافة الأطراف ذات الصلة بالمنظمة، حيث إنه يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات (Cormichael, 2004, p127).

ونظراً لأهمية الرقابة الداخلية فقد أبدت عدة جهات مهنية دولية اهتماماً كبيراً بأنظمة الرقابة الداخلية، وأصدرت عدة نشرات وتقارير من أجل تعريف وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، ومن أهم تلك التقارير: (خرواط، 2009، ص 247)

1. تقرير لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي والمعنون "الرقابة الداخلية-إطار متكامل". Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commissions' Internal Control-Integrated Framework (COSO).

صدر هذا التقرير والذي يطلق عليه اختصاراً (COSO) في العام 1992م، والذي يعد من أهم الإصدارات التي تناولت أنظمة الرقابة الداخلية، وساهم بتطور قواعدها ومفاهيمها وزيادة الاهتمام بها (علي، وشحاته، 2006، ص 76)، وفي عام 2004 توسيع COSO في الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وأصدرت تقريراً بعنوان "إدارة مخاطر المشروع - إطار متكامل" ويطلق عليه اختصاراً (COSOII) والذي أبقي فيه على مفهوم نظام الرقابة الداخلية COSOI وتوسيع في مفهوم إدارة المخاطر، حيث اعتبر أن نظام الرقابة الداخلية الفعال جزء من إدارة مخاطر المنظمة. (Annie Bressac, 2005, p12)

2. نشرة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي رقم 55 المعدلة بالنشرة رقم 78 والمعنونة "مراجعة هيكل الرقابة الداخلية في مراجعة قوائم مالية". وتم في هذه النشرة تبني تعريف ووصف الرقابة الداخلية الذي ورد في تقرير COSO

Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit (SAS 55, AICPA).

3. معيار المراجعة الدولية رقم (ISA, 315) والذي صدر في أكتوبر 2003 والمعنون "فهم المنشأة وبيئتها وتقييم أخطار الأخطاء المادية". وتبني هذا المعيار مقومات نظام الرقابة الداخلية التي وردت ضمن تقرير COSO.

Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement (ISA 315).

## 2.2.2 العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية

هناك العديد من العوامل والأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية كنشاط مستقل داخل المنشأة، واتساع نطاقها فيما يلي أهمها:

1. **كبير حجم المنشآت في الحياة الاقتصادية الحديثة**، نتيجةً لكبر حجم المنشآت فإنه يتعدى على إدارة المنشأة التعرف على سير أوجه نشاطاتها المختلفة عن طريق الاتصال الشخصي، لذلك بزرت أهمية تواجد الرقابة الداخلية كأداة تستخدمها الإدارة، بقصد التأكيد من صحة ما تحتويه الكشوف والإحصاءات والتقارير من بيانات أو أرقام، ومن خلوها من أي خطأ أو تلاعب (الوقاد، وديان، 2010، ص 169).

2. **اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية**، ويتضح هذا التفويض في الشركات المساهمة، حيث ينفصل أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم، ولذلك فهم ممثلون في الهيئة العامة للمساهمين، ويتولى إدارة المنشأة عدد منتخب منهم يسمى مجلس الإدارة، وهذا المجلس لا يمكنه إدارة جميع أعمال الشركة بمفرده، لذلك يفوض السلطات والمسؤوليات، ويقوم بالرقابة على أعمال هذه الإدارات الفرعية للتأكد من سير العمل (عبد الله، 2000، ص 167).

3. **التحول الذي طرأ على عملية تدقيق الحسابات**، لقد أدى تحول عملية المراجعة (التدقيق) من مراجعة تفصيلية كاملة إلى مراجعة اختبارية تقوم على أساس العينة، وفي ضوء زيادة حجم المنشآت وتعدد عملياتها، أصبح من المتعدد لمراجعة الحسابات الخارجي إجراء المراجعة التفصيلية الكاملة لكافية العمليات المدونة بالدفاتر والسجلات، مما تطلب ضرورة

وجود نظام فعال للرقابة الداخلية بما يمكن المراجع الخارجي الوثوق به والاعتماد عليه عند تحديد حجم العينة المناسب لإجراء عملية المراجعة (المطارنة، 2005، ص206).

4. التطور العلمي والتكنولوجي، من المعلوم أن أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات تولد بيئه قد تساعده على ارتكاب العديد من المخالفات، وإمكانية سرقة المعلومات أو تغييرها دون ترك أثر، مما يتطلب ضرورة وجود نظام جيد للرقابة الداخلية ( الجمعة، 2009، ص193).

5. إصدار الموصفات القياسية للجودة العالمية ( International Standard Organization )  
الخارجية في مختلف دول العالم، حيث اشترطت بعض الدول ضرورة حصول موردي السلع والخدمات إليها، على شهادات الجودة العالمية التي تصدرها المنظمة الدولية للتوحيد القياسي، الأمر الذي تطلب من المنشأة ضرورة امتداد عمل الرقابة الداخلية ليشتمل على الرقابة على الجودة للتأكد من الالتزام بمتطلبات وموصفات الجودة العالمية (علي، وشحاته، 2006، ص541).

6. زيادة حالات إخفاق المنشآت: أدى انهيار العديد من منشآت الأعمال العالمية، وفقدان العديد من المساهمين وأصحاب المصالح رؤوس أموالهم نتيجة فساد إدارات تلك المنشآت، وإخفاق المراجعين الخارجيين - في الكشف عن التجاوزات واتخاذ الإجراءات المهنية الملاعنة، إلى زيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية (لبيب، 2003، ص172)، حيث خلصت الدراسات التي أجريت حول أسباب انهيار تلك المنشآت إلى أن ضعف الأداء الرقابي فيها هو أحد الأسباب الرئيسية، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية ودورها في منشآت الأعمال الحديثة (Rezaee, 1996, p30).

### 2.2.3 تطور مفهوم الرقابة الداخلية

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة للعديد من الأسباب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية، وانفصال الملكية عن الإدارة وغيرها، وقد كان مفهوم الرقابة الداخلية يستخدم كمرادف للضبط الداخلي والذي يعني توزيع المسؤوليات والسلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية (السوافيري، وآخرون، 2002، ص11). وقد طرأ على مفهوم الرقابة الداخلية توسيع كنتيجة طبيعية للتطور الذي لحق بالمنشآت وأنظمتها الداخلية في القرن الحادي والعشرين، بحيث أصبح مفهوم الضبط الداخلي إحدى حلقات نظام الرقابة الداخلية وأصبح المفهوم الحديث لنظام الرقابة الداخلية يشتمل على العديد من الجوانب المحاسبية والاقتصادية والإدارية (الوقاد، وديان، 2010، ص170).

ويمكن التمييز بين أربع مراحل لتطور مفهوم الرقابة الداخلية وهي: (هلدني، والغبان، 2010)

1. مرحلة الرقابة الشخصية: حيث انحصر تعريفها على مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقية من السرقة أو الاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الموجدات الأخرى لعل من أهمها المخزون.
2. مرحلة الضبط الداخلي: ويعودها اعتبار الرقابة الداخلية بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبعها الوحدة لحماية الموجدات وكذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات (زغلول، 2006، ص7).
3. مرحلة الكفاءة الإنتاجية: حيث اتسع المفهوم ليشمل أساليب الارقاء بالكفاءة الإنتاجية ويمكن ملاحظة ذلك من خلال المعيار رقم1 AU320 " الصادر عن (AICPA) حيث عرفت " بأنها الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة لحماية موجداتها، وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضيه السياسات الإدارية الموضوعة " (AICPA, 1987, p66).
4. مرحلة هيكل الرقابة الداخلية: وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بـ هيكل الرقابة الداخلية، باعتبار أن الأخير أكثر شمولاً (زغلول، 2006، ص7)، وقد وضع تعريف جديد حيث اعتبرت بموجبه "مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعة وبما يوفر تأكيداً " معقولاً " بأن أهداف الوحدة سوف يتم تحقيقها" (Wante & Turney, 1990, p112)، ووفقاً لهذا التقرير يتكون هيكل الرقابة الداخلية من ثلاثة عناصر هي: بيئة الرقابة، والنظام المحاسبى، والإجراءات الرقابية (Arens & Loebbeck, 2000, p289)، ووفقاً لمعيار (SAS NO:78) تتكون الرقابة الداخلية من خمسة عناصر هي: بيئة الرقابة، تدبير المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، والمراقبة ( Arens et al., 2005, p273)، ويمكن تسمية هذا التطور في مفهوم الرقابة الداخلية بالمرحلة الخامسة من مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية، حيث تغير المفهوم من إجراءات وعمليات إلى هيكل الرقابة.

جدول رقم (1): مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

وصف الرقابة الداخلية	المراحل	مفهوم الرقابة الداخلية
رقابة شخصية	المرحلة الأولى	مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقية من السرقة أو الاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الأصول الأخرى ولعل من أهمها المخزون.

مجموعة من الوسائل التي تتبناها الوحدة الاقتصادية لحماية النقية والأصول الأخرى وكذلك لضمان الدقة الحسابية والعمليات المثبتة في الدفاتر.	المرحلة الثانية	الضبط الداخلي
الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة الاقتصادية لحماية أصولها، وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضي به السياسات الإدارية الموسومة.	المرحلة الثالثة	الكفاءة الإنتاجية
يوفر تأكيداً منطقياً مقبولاً بأن الأهداف التي تخص الوحدة الاقتصادية سوف يتم إنجازها.	المرحلة الرابعة	عمليات لتحقيق أهداف معينة
عملية تتأثر بإدارة الوحدة الاقتصادية وبالعديد من الأطراف ويتم من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد مناسب وليس مطلق فيما يتعلق بالأهداف التالية: الققة في التقارير المالية، والالتزام بالقوانين واللوائح المالية، فعالية وكفاءة المعلومات.	المرحلة الخامسة	هيكل لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية

المصدر: (هلهلي، والغبان، 2010)

#### 2.2.4 أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى نوعين رئيسيين كالتالي:

1. **الرقابة المحاسبية:** ويقصد بها كل الطرق والوسائل والإجراءات والأنظمة التي تضعها الإدارة بقصد حماية مواردها المختلفة، وضمان صحة التقارير والقوائم المالية، وتحقق هذه الرقابة عن طريق وجود خطط رئيسية وفرعية تحدد عناصر النشاط، وكيفية القيام به بالنسبة لكافة المستويات الإدارية، كما تتطلب تحديد السياسات واللوائح التي يتم على أساسها تنفيذ العمليات والتصرفات المالية، وتحديد إطار السلطة والمسؤولية بصورة واضحة تضفي على أي تداخل أو تضارب في الاختصاصات، وتضمن تعاون جميع المستويات في فروع النشاطات الداخلية لتحقيق الأهداف المخططة المرغوب الوصول إليها (الوقداد، وديان، 2010، ص172).

2. **الرقابة الإدارية:** تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية، والالتزام بالسياسات الإدارية ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى التحقق

من كفاءة العمليات التشغيلية ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات (علي، وشحاته، 2006، ص59).

3. **الضبط الداخلي**: مجموعة من الوسائل التي تتبناها الوحدة الاقتصادية لحماية النقدية والأصول الأخرى وكذلك لضمان الدقة الحسابية والعمليات المثبتة في الدفاتر (علي، وشحاته، 2006، ص59).

## 2.2.5 خلية تشكيل لجنة COSO

في عام 1985م واثر فشل عدد من الشركات الأمريكية الكبرى وظهور قصور واضح في مراجعة حسابات بعض هذه الشركات، قام كل من الكونгрس الأمريكي وهيئة الأوراق المالية الأمريكية (Security Exchange Committee) بتمويل حملة إصلاحات 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 الرئيسية الخمسة في الولايات المتحدة وتشمل كل من: (Jokipii, Agbegule, 2006 p23)

1. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين.

The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

2. جمعية المحاسبين الأمريكيين.

American Accounting Association (AAA)

3. معهد المدراء الماليين.

Financial Executives International (FEI)

4. معهد المراجعين الداخليين.

The Institute of Internal Auditors (IIA)

5. معهد المحاسبين الإداريين.

Institute of Management Accountants (IMA)

وقد قامت لجنة تريدواي (Treadway) بدراسة نظم تقارير المعلومات المالية خلال الفترة من أكتوبر 1985 إلى سبتمبر 1987 وأصدرت تقريرا عن النتائج والتوصيات في أكتوبر 1987 بعنوان "تقرير اللجنة الوطنية لإعداد التقارير المالية الاحتياطية" (علي، وشحاته، 2006، ص66).

ونتيجة تقرير اللجنة الأولى تم تشكيل لجنة المنظمات الراعية (COSO) وتم تكليف شركة Coopers & Lybrand بكتابة تقرير حول وضع إطار متكمال للرقابة الداخلية، وفي سبتمبر 1992 تم إصدار أربعة تقارير بعنوان "الرقابة الداخلية - إطار متكمال" وهي كالتالي: (Arens & Loebbeck, 2000, p378)

1. التقرير الأول بعنوان "الملخص التنفيذي" (Executive Summary) وهو عبارة عن لمحـة عـامـة رـفـيـعـة الـمـسـتـوـى لـإـطـار الرـقـابـة الدـاخـلـيـة، وـمـوـجـه بـشـكـل خـاص لـلـإـدـارـات العـلـيـا، وـالـمـشـرـعـين.

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

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

4. التقرير الرابع "أدوات التقييم" (Evaluation Tools) وفيه يتم توفير أساليب عملية تساعد في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية (علي، وشحاته، 2006، ص67).

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 بها تحسين هذه النظم ([http://www.COSO.org/IC-Integrated\\_Framework-summary.htm](http://www.COSO.org/IC-Integrated_Framework-summary.htm)).

## 2.2.6 مفهوم الرقابة الداخلية وفقاً لـ COSO

عرفت لجنة COSO الرقابة الداخلية بأنها: "عملية متأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة، ويتم تصميمها من أجل الحصول على تأكيد مناسب بأن الأهداف التالية قد تم تحقيقها:

## ١. كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.

## 2. مصداقية البيانات المالية.

3. الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة" (الذنيبات، 2010، ص173).

ومن هذا المفهوم يتضح أن نظام الرقابة الداخلية يصمم وينفذ من قبل الإدارة والعاملين، وتهدف المنظمة من خلاله إلى تحقيق أهداف معينة، تساعد المنظمة في تطوير أدائها، ويمكن الوقوف على مجموعة من النقاط أبرزها ما يلي:

## ١. الرقابة الداخلية هي جزء لا يتجزأ من عمليات المنظمة:

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 وتحفيز عملياتها وليس كنظام مستقل، وبهذا المعنى تكون الرقابة

الداخلية جزء من بنية المنظمة للمساعدة في تحقيق أهدافها بشكل مستمر (p5-6 General Accounting Office, 2002).

## 2. الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان:

أن الإنسان هو الذي يساعد في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية 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، ويتأثر نظام الرقابة الداخلية في المنظمة بالأساس بـ:

(1) أعضاء مجلس الإدارة.

(2) الإدارة العليا.

(3) الموظفون (الذنيات، 2010، ص 174-175).

## 3. تعطي الرقابة الداخلية تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً:

تقوم الإدارة بتصميم وتطبيق أنظمة الرقابة اعتماداً على مدى تكلفتها و漫فعتها، فبعض 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 (General, 2002, p5-6 Accounting Office).

ويمكن ذكر بعض الأسباب التي تؤدي إلى فشل أنظمة الرقابة الداخلية كالتالي:

(<http://www.COSO.org/IC-Integrated Framework-summary.htm> 20/5/2011)

(1) إمكانية وجود عيوب في نظام الرقابة الداخلية قد لا يمكنه من اكتشاف الانحرافات.

(2) هناك بعض الجوانب قليلة الأهمية قد لا يتم شمولها ضمن الرقابة.

(3) إمكانية تجاوز نظام الرقابة الداخلية من قبل الإدارة نفسها.

(4) عدم تناسب تكلفة إنشاء نظام للرقابة الداخلية مع العائد من تطبيقه.

من خلال الأسباب السابقة يتضح أنه لا يوجد نظام فعال بدرجة كاملة، بل تتفاوت النسبة بحسب مدى قناعة الإدارة والعاملين بنظام الرقابة الداخلية المطبق.

## 2.2.7 أهداف نظام الرقابة الداخلية وفقاً لـ COSO

يهدف نظام الرقابة الداخلية الفعال إلى تحقيق التالي:-

### 1. تحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية:

يتم وضع عناصر الرقابة بالمنظمة لتعزيز الاستخدام الفعال والكفاءة 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 مالم توجد رقابة ملائمة تحميها (Arens & Loebbeck, 2000, p379).

### 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 بعدلة بما يتفق مع متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وخاصة المعدة لأطراف خارجية من مستثمرين ودائنين وملاك وغيرهم (Security Exchange Commission, 2003, p2-3).

### 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 لابد من الاحتياط لها، وهناك بعض القواعد والقوانين التي ترتبط مباشرة بالجوانب المحاسبية مثل قوانين الضرائب وقوانين التأمين والمعاشات (السوافيري، وأخرون، 2002، ص15-16).

وتمثل هذه الأهداف 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.

## المبحث الثالث

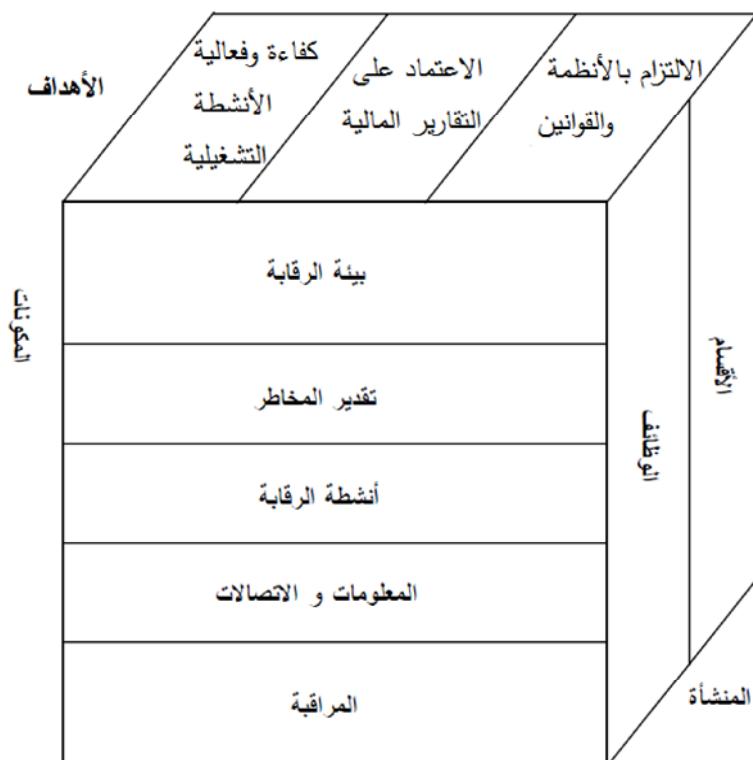
### هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO

#### 2.3.1 تمهيد

يقصد بالمكونات الرئيسة في أي نظام رقابي، مجموعة القواعد التي ينبغي توافرها كحد أدنى لقيام نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية، وعلى الرغم من أنه لا يمكن وضع نظام مثالي للرقابة الداخلية يفي باحتياجات المنشآت على اختلاف أنواعها بسبب الظروف الخاصة بكل منشأة والتي قد تختلف عن غيرها من المنشآت، إلا أن هناك مجموعة من القواعد العامة الأساسية التي يمكن اعتبارها مكونات أساسية ينبغي عليها أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ويمكن تطبيقها في كافة المنشآت التي تحتاج نظاماً متكاملاً وفعالاً للرقابة الداخلية (القاد، وبيان، 2010، ص 177).

ويكون هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO من خمسة عناصر رئيسية تتدالى مع بعضها البعض كإطار فعال لوصف وتحليل نظام الرقابة الداخلية، وذلك من أجل توفير تأكيد مناسب على تحقيق أهداف المنشأة وهي موضحة بالشكل رقم (3)، وفيما يلي تحليلاً لهذه العناصر.

شكل رقم (3): يوضح عناصر نظام الرقابة الداخلية



المصدر: (دحود، 2008، ص 267)

## 2.3.2 البيئة الرقابية

تعتبر بيئة الرقابة الأساسية الذي تبني عليه عناصر هيكل الرقابة الداخلية، لذلك يقتضي الأمر أن تولي الإدارة أهمية بالغة لمكونات البيئة الرقابية بغرض مساعدتها على تحقيق أهدافها ([www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm](http://www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm) 20/5/2011)، هذا وقد تعرض تقرير لجنة COSO إلى مكونات البيئة الرقابية، وأكد على أهمية توفر العديد من العوامل المؤثرة في هذه البيئة والتي يتعلّق بعضها بشكل مباشر بالإدارة وبعضها ذات صلة بتنظيم المنشأة ذاتها وهي كالتالي:

### 1. نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية

يتم التعرف على نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية لها من خلال وجود لائحة للسلوك سواء كانت مكتوبة أو في صورة خطاب ترسله الإدارة للعاملين بالمنشأة بصفة دورية، ويجب أن ترتكز هذه اللائحة على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية في التعامل مع الأطراف الداخلية والخارجية والتي تضمن حسن سمعة الشركة ومصداقيتها، مع ضرورة التزامهم بالقوانين واللوائح وأن يعمل الجميع على حماية معلومات الشركة وضمان سريتها (علي، وشحاته، 2006، ص78)، وضرورة وجود إجراءات ملائمة للتعامل مع التجاوزات ومخالفات نظام السلوك الأخلاقي.

### 2. الالتزام بالكفاءة

تتمثل الكفاءة في أن يمتلك ويحافظ جميع الأفراد داخل المنشأة على مستوى معين من الكفاءة يسمح لهم القيام بواجباتهم على أكمل وجه، إضافة إلى فهمهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة، وعلى الإدارة أن تحدد المهارة والمعرفة الازمة للأفراد للقيام بالأعمال المطلوبة، وأن تقدم التدريب اللازم والإرشاد الملائم إضافة إلى تقييم الأداء (General Accounting Office, 2002, P7) ويمكن تلخيص إجراءات الالتزام بالكفاءة كالتالي: ([www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-\(summary.htm](http://www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-(summary.htm) 20/5/2011

- تحديد مستوى الكفاءة لوظائف المنظمة "المهارات والمعارف المطلوبة".
- تحليل المعرف والمهارات الخاصة بالوظائف.
- مراعاة مبدأ الكلفة والمنفعة للتسكين في الوظائف.

### 3. دور ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة

يعمل مجلس الإدارة الجيد بشكل مستقل عن الإدارة، ويقوم أفراده بمتابعة وفحص أنشطة الإدلة، وتلعب لجنة المراجعة في هذا الشأن أيضاً دوراً مهماً في تدعيم البيئة الرقابية حيث تكون هذه اللجنة من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتكون أداة

الاتصال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات الخارجي، والهدف الأساس من تشكيل لجنة التدقيق هو زيادة فاعلية وظيفة التدقيق وزيادة مساعدة مجلس الإدارة (الذنيبات، 2010، ص180)، ويمكن تلخيص إجراءات دور ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة كالتالي: ( [www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm](http://www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm) )

(20/5/2011)

- كفاءة وفاعلية مجلس الإدارة.
- استقلالية مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.
- التفاعل مع التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
- مدى خبرة وكفاءة أعضاء مجلس الإدارة واللجان.
- دورية عقد الاجتماعات.
- وجود آلية لتزويد مجلس الإدارة بالمعلومات ذات المخاطر الكبيرة.
- آلية التعامل مع قرارات مجلس الإدارة متابعتها.

#### 4. فلسفة الإدارة ونمط التشغيل

تشمل فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي سلسلة واسعة من الخصائص تشمل: درجة المخاطر التي ترغب المنشأة في تحملها، إضافة إلى نظرة الإدارة وفلسفتها الخاصة بنظم المعلومات، المحاسبة، القوى البشرية، المراقبة والتدقيق والتقييم وهذه المهام لها أثر كبير على أنظمة الرقابة الداخلية (General Accounting Office, 2002, P7) ويمكن تلخيص إجراءات فلسفة الإدارة ونمط التشغيل كالتالي: ( [www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm](http://www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm) ) 20/5/2011

- حجم المخاطر المقبولة لدى المنظمة (دراسة وتحليل).
- الدوران الوظيفي في الوظائف العامة.
- أهمية وظيفة الإدارة المالية.
- التواصل والتفاعل بين الإدارة العليا والإدارات والفروع.

#### 5. الهيكل التنظيمي

يوفّر الهيكل التنظيمي للمنشأة الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطتها لتحقيق أهداف المنشأة، وتنطّلّ البيئة الرقابية الجيدة إقامة هيكل تنظيمي مناسب يعرّف بوضوح الصالحيات والمسؤوليات، ويحدّد قنوات اتصال مناسبة ( Arens & Loebbeck, 2000, p384 ) ويمكن تلخيص إجراءات الهيكل التنظيمي كالتالي: ( [www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm](http://www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm) ) 20/5/2011

- ملائمة الهيكل التنظيمي لطبيعة عمل وحجم المنظمة.

- تحديد مهام ومسؤوليات المديرين الرئيسيين.
- كفاءة وخبرة المديرين الرئيسيين.
- وجود آليات لتناقل وتبادل التقارير بين المستويات المختلفة.
- مرونة الهيكل التنظيمي للتعامل مع التغيرات في محيط المنظمة.
- كفاية أعداد الموظفين.

## 6. تفويض الصالحيات والمسؤوليات

تتأثر الرقابة بأسلوب الإدارة في تفويض الصالحيات والمسؤوليات، وآلية إنشاء هرم العلاقات وإعداد التقارير، والمسؤولية عن الأنشطة التشغيلية، وإجراءات المصادقة، ويطلب نظام الرقابة الفعال، أسلوباً جيداً في التفويض ( الجمعة، 2009، ص 199)، ويمكن تلخيص إجراءات تفويض الصالحيات والمسؤوليات كالتالي: ([www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm](http://www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm) 20/5/2011

- وجود تفويض للصالحيات يتناسب مع أهداف المنظمة.
- وجود فهم وإدراك من الموظفين لأهداف المنظمة.
- وجود تناوب بين المسؤولين وحجم الصالحيات المفوضة.
- وجود آلية معينة لرقابة التقيد بالصالحيات المفوضة.

## 7. سياسات ومارسات إدارة الموارد البشرية

تتضمن طريقة توظيف العاملين، وتدريبهم، والتقييم المستمر لهم، مع وضع سياسات فعالة لإدارة الموارد البشرية تعمل على تحقيق الكفاءة والسلوك الأخلاقي في ممارسات الأفراد، وتعتبر تلك السياسات عنصراً مهماً من بيئة الرقابة ( Arens & Loebbeck, 2000, p384)، ويمكن تلخيص إجراءات سياسات الموارد البشرية كالتالي: ([www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm](http://www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm) 20/5/2011)

- وجود سياسات خاصة بالتعيين والترقية.
- وجود سياسات وإجراءات خاصة بالتدريب.
- إجراءات لتعريف الموظفين الجدد بمسؤولياتهم والمتوقع منهم.
- مراعاة النزاهة عند تقييم أداء الموظفين.
- مدى كفاءة الإجراءات المتعلقة بالتحقق من معلومات الموظفين المرشحين للتوظيف.
- أسس ومعايير الترقى تفصيلية وواضحة ويتم إعلانها للموظفين.
- مدى ملائمة الإجراءات المتخذة حيال التجاوزات للسياسات والإجراءات.

### 2.3.3 تقييم المخاطر

يتكون تقييم المخاطر من تشخيص المخاطر وتحليلها، وهي تشمل على: فحص العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية، والمنافسة، والتغيرات الاقتصادية، وعوامل داخلية مثل نوعية وجودة المستخدمين، وطبيعة أنشطة المنشأة، وخصائص عملية معالجة نظام المعلومات (السوافيري، آخرون، 2002، ص 20).

ولغرض تقييم المخاطر، يجب أولاً أن تحدد إدارة الشركة أهدافها، ومن ثم التهديدات التي تواجهها، وبعد تحديد التهديدات، يجب أن تقدر المخاطر، أو احتمال حدوث كل تهديد، ويجب أن تقدر إدارة المنشأة بعد ذلك التعرض لكل خسارة محتملة يمكن أن تنتج من وراء المخاطر التي تم تحديدها. وبعد تحديد الخسارة المحتملة لهذه المخاطر يجب تحديد مجموعة من الأنظمة الرقابية التي تمنع الخسارة (www.COSO.org/IC-Integrated Framework-summary.htm )

(20/5/2011)، وتشمل عملية تقييم المخاطر الخطوات التالية:

#### 1. تحديد الأهداف

يعتبر تحديد أهداف الشركة أول خطوة لتقدير المخاطر، وتعتبر أهداف أي منشأة بمثابة معايير تستخدم لنقاشة أداء الادارة، ويجب على الإدارة أن تضع الخطط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف مع ضرورة وجود تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تتبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق تلك الأهداف (علي، وشحاته، 2006، ص 81).

#### 2. تحديد الخطر واحتمال حدوثه

تتعرض أي منشأة للخطر الذي قد يؤثر على تحقيقها لأهدافها، لذا يجب على الإدارة أن تعمل على تحديد احتمال تعرض المنشأة للأخطار، وقد يحدث هذا الخطر بسبب عوامل داخلية أو خارجية، ومن أمثلة العوامل الخارجية: ظروف المنافسة، تطورات تكنولوجية، أما العوامل الداخلية فتتمثل في: كفاءة الموظفين، وطبيعة الأنشطة، وخصائص تشغيل نظام المعلومات (COSO، 2004، p42-43).

#### 3. إدارة الخطر

بعد التعرف على المخاطر الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة، ينبغي اتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها (General Accounting Office، 2002، p8-9).

### 2.3.4 الأنشطة الرقابية

تتألف أنشطة الرقابة من السياسات والإجراءات التي تضمن قيام الموظفين بتنفيذ توجيهات الإدارة من أجل تحقيق أهداف المنشأة، واتخاذ الإجراءات الازمة لمواجهة ومعالجة المخاطر التي تتعرض لها (خرواط، 2009، ص249)، ويمكن تصنيف الأنشطة الرقابية إلى التالي:

#### 1. الفصل الملائم بين المهام

يوجد أربع مؤشرات عامة للفصل بين المهام هي: (الذنيات، 2010، ص182)

- الفصل بين حيازة الأصول والرقابة عليها.
- الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية وحيازة ما يرتبط بها من أصول.
- الفصل بين مسؤولية تشغيل الأصل وتسجيل العمليات والتقارير الخاصة به، والتي يتم بموجبها تقييم أداء ذلك الأصل أو القسم الذي يقوم بتشغيله.
- الفصل بين المهام في إطار التشغيل الإلكتروني للبيانات بحيث يتم الفصل بين دائرة تكنولوجيا المعلومات والأقسام المستخدمة لتكنولوجيا المعلومات.

#### 2. التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة

لتحقيق رقابة فعالة يجب تحديد الصلاحيات لكل مستوى إداري معين، والمهام الموكلة لكل منها (الذنيات، 2010، ص182).

#### 3. المستندات والسجلات الملاعمة

تعد المستندات والدفاتر التي يتم فيها تسجيل العمليات المالية من الأمور الهامة، والتي تستوجب أن تكون ملائمة حتى توفر تأكيداً مناسباً عن وجود الرقابة الازمة على الأصول، وأن كافة العمليات المالية قد سجلت بشكل صحيح، حيث أن المستندات غير الملائمة تكون أحد العوامل المسببة لضعف الرقابة ( Arens & Loebbeck, 2000, p387).

#### 4. إجراءات الرقابة الفعلية على الأصول

وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تساعد في توفير رقابة فعلية على الأصول مثل حماية النقدية، والأصول الأخرى التي تكون عرضة للسرقة، وتعد وسائل الحماية ضد المخاطر الخارجية أيضاً من الأمور التي تستوجب وضع وتصميم الإجراءات الرقابية الازمة لحمايتها (General Accounting Office, 2002, p11).

#### 5. مراجعة وتقييم الأداء

يتمثل هذا المطلب في توفير إجراءات الرقابة المستمرة والفعالة على العناصر الأربع السابقة، ويطبق عليه الضبط المستقل أو التحقق الداخلي، وترجع أهمية الضبط المستقل إلى احتمال تغير الرقابة الداخلية عبر الزمن مالم توجد آلية للمراجعة المستمرة، حيث لا

يقوم الأفراد عادةً أو لا يتبعون الإجراءات عمداً، أو يصابون بعدم الاتكتراث مالم يتم شخص ما بالمتابعة وتقييم أدائهم، بالإضافة إلى ذلك يوجد احتمال الوقوع في الغش أو التحريفات غير المعتمدة، بغض النظر عن جودة الرقابة من عدمها ( الجمعة، 2009، ص203-204).

### 2.3.5 المعلومات والاتصالات

تساهم نظم المعلومات بدور رئيسي في نظم الرقابة الداخلية لأنها تقوم بإنتاج التقارير، بما فيها التنفيذية والمالية والمعلومات ذات الصلة، التي تساعد الإدارة في مراقبة الأعمال في أشمل معانيها، ويجب أن تكفل الاتصال الفعال بتدفق المعلومات على جميع المستويات الإدارية، وحتى في جميع أنحاء المنظمة، كما يجب أن يضمن الاتصال مع أطراف خارجية، مثل العلامة والموردين والمنظرين وحملة الأسهم.

وتشمل الاتصالات ضرورة توصيل المعلومات الملاعنة داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة في الوقت المناسب لضمان تحقيق الأهداف، ويتم توصيل تلك المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالمنشأة إلى أعلى وإلى أسفل من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات، وإعداد القوائم المالية ويتمثل هذا الجزء أهمية كبيرة في الحكم على كفاءة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية (Office Of The Comptroller, 2007, p13)، ويمكن تلخيص إجراءات المعلومات والاتصالات كالتالي: (www.COSO.org/IC- (Integrated Framework-summary.htm 20/5/2011

1. وجود نظام قوي لنظم المعلومات الإلكترونية داخل المنظمة يشمل تسجيل ومعالجة التقارير المالية، والمحافظة على الأصول والالتزامات.
2. إيجاد آليات للحصول على المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية.
3. تحديد المعلومات الخاصة بالبيئة الداخلية ورفع التقارير الخاصة بها.
4. وضع آلية لتزويد المدراء بالمعلومات الالزمة لهم.
5. إيصال المعلومات إلى المعنيين في الوقت المناسب.
6. وضع خطة استراتيجية لتطوير أنظمة المعلومات.
7. توفير وسائل اتصال مناسبة في المنظمة.
8. توفير قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأية مخالفة واختراقات.
9. وجود آلية لدراسة اقتراحات الموظفين.

### 2.3.6 المراقبة

أن أحد المسؤوليات الهامة للإدارة هي إنشاء وتصميم نظام رقابة داخلية والمحافظة على فاعليته بشكل مستمر، وبالتالي فإن عملية المراقبة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء هيكل الرقابة الداخلية تعد أمراً ضرورياً للتأكد من فاعليته وكفاءته، من خلال إجراء التقييم المستمر لعناصر الرقابة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية الازمة (Jokipii, Agbegule, 2009, p503)، وتنتمي هذه العملية بطريقتين:

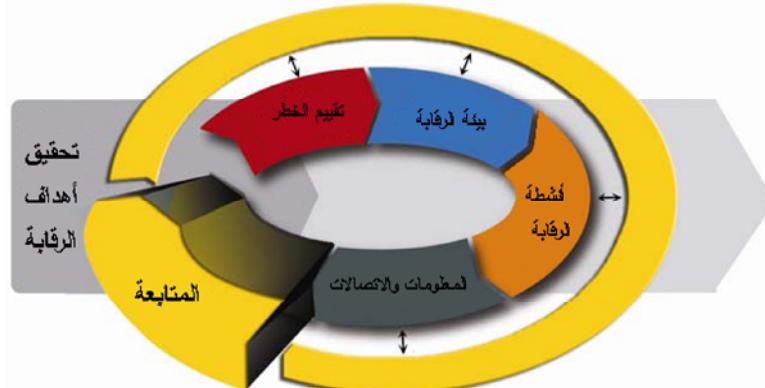
(summary.htm 20/5/2011)

1. المراقبة المستمرة للأنشطة ويكون ذلك ضمن ضوابط يتم تصميمها ضمن المسار الطبيعي للأنشطة التشغيلية ويتم تطبيقها بشكل فعلي ولحظي وتتمتع بالمرنة لتسجibil لأية تغيرات في الظروف المحيطة.

2. التقييمات الدورية المنفصلة، وتمثل في مجموعة من الأنشطة الرقابية التي تؤدي بشكل منفصل عن سير العمليات التشغيلية وتنتمي لاحقاً بعد إتمام العمليات ويقوم بهذه التقييمات عادة المدققون الداخليون.

وبالتالي فإن المراقبة تشكل المظلة التي تحتوي باقي العناصر الرقابية الأربع الأخرى كما يتضح من الشكل رقم (4).

شكل رقم (4): يوضح علاقة المراقبة مع عناصر نظام الرقابة الداخلية



المصدر : (COSO, 2007, p4)

يتضح مما سبق أن تكامل نظام الرقابة الداخلية وفق مفهوم COSO يؤدي إلى توفير إجراءات رقابة فاعلة على الجوانب المحاسبية والإدارية في المنشأة، ويحقق إجراءات الضبط الداخلي التي تعمل على ضمان تحقيق أهداف المنشأة بكفاءة.

وبالتالي فإن عملية الرقابة الداخلية لا تهدف إلى اصطياد الأخطاء والتشهير بها، وإنما هي عملية فحص واختبار وتقييم للتأكد من سلامة الإجراءات وتوجيهها، وما إذا كان هناك أي انحراف عن المسار السليم في تنفيذ الإعمال، ثم التعرف على الأسباب ومناقشتها، وإعطاء الرأي الفني المتخصص والمحايد بشأنها، وتقديم التقارير الازمة عنها للإدارة حتى تتمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية والرفع من كفاءة الأداء، والاطمئنان إلى مستوى المخاطر وحسن تنفيذ المهام بشكل فاعل داخل المنظمة.

## الفصل الثالث

### واقع الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة

---

**المبحث الأول :** المنظمات الأهلية الفلسطينية ودورها في المجتمع .

**المبحث الثاني:** تحليل العوامل المؤثرة على أنظمة الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية الفلسطينية .

## المبحث الأول

### نشأة وتطور المنظمات الأهلية الفلسطينية ودورها في المجتمع

#### 3.1.1 تمهيد

تحظى المنظمات الأهلية غير الحكومية باهتمام كبير على المستوى الدولي نتيجة لدورها التنموي، وتدعى العلاقات بين الدول والشعوب، ويتبين هذا الاهتمام من خلال الدراسات والتقارير الدولية حول هذه المنظمات ودورها في بناء المجتمعات وأيضاً من خلال المؤتمرات الدولية والإقليمية، وفي إفراد بنود خاصة بها في هذه المؤتمرات (اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا- الإسكوا، 2003، ص25).

وقد ظهر الاهتمام الدولي بالمنظمات غير الحكومية في أواخر السبعينيات من القرن العشرين حيث أصبحت عبارة "منظمات المجتمع المدني" لفظاً جارياً على ألسنة رواد الحركات الاجتماعية ودعاة المقراطية في العديد من دول العالم، وخاصة النامية منها، وذلك لعدة أسباب منها: زيادة الوعي بحقوق الإنسان، ورغبة المجتمع بالحصول على مزيد من الحقوق، ولممارسة نوع من الرقابة على سلطة الحكومات ولتأكيد حق الأفراد في المشاركة في إدارة المجتمع (أبو النصر، 2007، ص15).

وعلى صعيد المستوى الفلسطيني فإن العمل الأهلي في فلسطين لعب دوراً مركزياً في الحياة الاجتماعية والاقتصادية في الأراضي الفلسطينية وبشكل يفوق الدور الذي تلعبه في الدول المجاورة والدول ذات مستوى التنمية المشابه، وأحد الأسباب الرئيسية وراء ذلك هو محاولة سد النقص الحاصل عن غياب مؤسسات الدولة القادر على توفير الخدمات الأساسية للجمهور (ديفور، وترير، 2009).

وعليه فإن هذه المنظمات تشكل جزءاً مهماً من النسيج المجتمعي الفلسطيني، ومكوناً رئيساً من مكونات البنية التنظيمية له وهي طرف مهم في عملية الخدمة والتنمية الاجتماعية الفلسطينية، وتعتبر رافداً تمويلياً رئيسياً للمشاريع التنموية والإغاثية وأنشطة اجتماعية وثقافية أخرى (المالكي، وآخرون، 2008، ص19)، ففي تعداد قام به معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (emas) أظهر أن حجم الإيرادات المالية التي تلقتها المنظمات غير الحكومية الفلسطينية في العام 2008 في الضفة الغربية وقطاع غزة بلغ 257 مليون دولار أمريكي مقارنة بـ 48 مليون دولار أمريكي عام 1999 ويتوزع هذا المبلغ على الأنشطة الاجتماعية والتنمية في الأراضي الفلسطينية (ديفور، وترير، 2009).

## 3.1.2 نشأة وتطور المنظمات الأهلية الفلسطينية

مرت المنظمات الأهلية الفلسطينية بمراحل متعددة تميزت فيه وتطورت أنشطة هذه المنظمات وفيما يلي أهم هذه المراحل:

**المنظمات الأهلية الفلسطينية (1948-1917):** هناك من يعتبر أن الخطوات الأولى لوجود العمل الأهلي في فلسطين قد ظهر في العام 1917، حيث أن المنظمات الأهلية قامت بدور هام جداً في مقاومة الهجرة اليهودية إلى فلسطين، وكذلك قامت بدور ريادي ضد مصادرة الأراضي، منذ انتهاء الحرب العالمية الأولى واحتلال فلسطين وإعلان الانتداب البريطاني عليها عام 1922، وقد نشأت في هذه الفترة العديد من المنظمات الفلسطينية التي كان أساس نشاطها تقديم المساعدات الإغاثية والإنسانية للفلسطينيين، وقد تميزت أشكال العمل الأهلي في هذه الفترة، حيث ركزت النقابات العمالية مثل جمعية عمال العرب عام 1925، واتحاد المرأة، واتحاد الطلاب، والجمعيات الخيرية على المطالبة بالاستقلال والوحدة العربية والتصدي لمشروع تأسيس وطن قومي لليهود في فلسطين (عبد الهادي، 2004، ص 25-26).

**المنظمات الأهلية الفلسطينية (1948-1994):** تميزت هذه الفترة بتحمل المنظمات الأهلية أعباء اجتماعية وإنسانية كبيرة بسبب ما خلفته النكبة الفلسطينية الأولى عام 1948، حيث تدفقت أعداد هائلة من اللاجئين إلى مدن وقرى الضفة الغربية وغزة مما أضاف أعباء ومهام جسيمة على المنظمات الأهلية الفلسطينية التي كانت تسمى نفسها الجمعيات الخيرية، ولا زالت عشرات منها تحمل ذات الاسم والصفة حتى الآن. وبعد الاحتلال الإسرائيلي لما تبقى من الأرض الفلسطينية 1967 شهدت الأوضاع الاجتماعية طوراً مأساوياً جديداً في الضفة الغربية وقطاع غزة وقد تشكلت عشرات الجمعيات والمؤسسات الأهلية الجديدة المتخصصة بالمهام الاجتماعية والإنسانية الناشئة. هكذا تضاعفت أعداد الجمعيات والمؤسسات بين أعوام 1967 وحتى أواخر الثمانينيات من أجل استيعاب المهام الجديدة الطارئة (عبد الهادي، 2004، ص 25-26). ومع اندلاع الانتفاضة عام 1987 شكلت علامة فارقة في تاريخ العمل الأهلي الفلسطيني التي ذهب البعض إلى اعتبارها بداية لمرحلة جديدة لما لها من تميز وخصوصية أثبتت خلالها المنظمات الأهلية قدرتها الفائقة في دعم حركة النضال بعدة أشكال حيث لعبت اللجان الشعبية المدعومة من المؤسسات الأهلية والتنظيمات السياسية دوراً محورياً في تعزيز قدرة المجتمع الفلسطيني في المحافظة على اقتصاده وحمايته من الانهيار، كما شهدت نشوء منظمات أهلية فلسطينية جديدة تماماً، أسميناها بالمؤسسات والمراكز المهنية المتخصصة، وتمحور النشاط السياسي خلال الانتفاضة على شعار "التحضير لبناء الدولة الفلسطينية المستقلة" بناءً على الاعتقاد السياسي بإمكانية نشوء دولة فلسطينية مستقلة وبالتالي أضافت المؤسسات الأهلية بعدها لعملها ودورها هو عنصر البناء إلى جانب عنصر المقاومة (أبو علبة، 2003).

**المنظمات الأهلية الفلسطينية (1994- حتى الآن):** ابتدأت بتوقيع اتفاقية أوسلو وتأسيس السلطة الوطنية الفلسطينية واستمرت إلى وقتنا الحالي وقد تميزت هذه الفترة بأنأخذت هذه المنظمات الطابع المهني والتخصصي بما استلزمها ذلك من بنى إدارية وهيكيلية تفرضها متطلبات الواقع الجديد وخلال هذه المرحلة استمرت المنظمات الأهلية في ممارسة نشاطها حيث شهدت هذه الفترة نشاط متزايد بالنظر لاعتبارات التالية: (أبو رمضان، 2006، ص84)

1. زوال المعوقات والعرقليل والضغوطات التي كانت تمارس من قبل الاحتلال الإسرائيلي ضد المنظمات الأهلية والقائمين عليها.

2. ضعف وقصور السلطة الوطنية الفلسطينية عن القيام بأنشطة الإغاثة والتنمية التي تقوم بها المنظمات الأهلية.

3. استحواذ برامج ومشاريع المنظمات الأهلية الفلسطينية على نسبة عالية من منح ونبرعات الدول والمؤسسات المانحة.

وقد تزايدت المساعدات بشكل هائل إلى المنظمات الأهلية الفلسطينية بين عامي 2006 و 2008 بالرغم من الحظر الذي فرض على القطاع.

### **3.1.3 مفهوم وسمات المنظمات الأهلية الفلسطينية**

تطلق عدة مصطلحات على المنظمات الأهلية كالمنظمات غير الحكومية والمنظمات غير الربحية والهيئات الأهلية، وغيرها ويمكن القول أن كلها تعطي نفس المفهوم.

وقد عرف قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية الذي أصدرته السلطة الوطنية الفلسطينية في 16 يناير عام 2000 المنظمات أو الهيئات على النحو التالي:

**الجمعية أو الهيئة:** هي شخصية اعتبارية معنوية مستقلة تنشأ بموجب اتفاق بين عدد لا يقل عن سبعة أشخاص لتحقيق أهداف مشروعية لهم الصالح العام دون استهداف جني الربح المالي بهدف اقتسامه بين الأعضاء أو لتحقيق منفعة شخصية.

وقد عرف القانون أيضاً النشاط الأهلي بأنه: "أية خدمة أو نشاط اجتماعي أو اقتصادي أو ثقافي أو أهلي أو تنموي أو غيره يقدم تطوعاً أو اختيارياً ومن شأنه تحسين مستوى المواطنين في المجتمع اجتماعياً أو صحياً أو مهنياً أو مادياً أو روحياً أو فنياً أو رياضياً أو ثقافياً أو تربوياً" (الواقع الفلسطيني، 2000).

وقد قام معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس) بتطوير مقاييس لتصنيف المنظمات غير الحكومية الفلسطينية وتشمل: (ديفوير، وترتير، 2009، ص94)

1. أن تكون شخصية قانونية، أي لها وجود مؤسسي ومسجلة ويجب أن يكون لها مقر ونظام إداري ومالى، ونظام عضوية، وأهداف واضحة وبرنامج طويل الأمد لعملياتها بما يميزها عن التجمعات المؤقتة للأفراد.
2. أن تكون مستقلة، أي منفصلة عن الحكومة.
3. أن تكون غير ربحية، وإن كان لديها نشاطات أو مراقب تدر ربحاً، فإن الغرض يكون لخدمة أهدافها الأخرى غير الربحية.
4. أن يشتمل نشاطها ولو قريباً على عمل تطوعي، ويمكن أن يكون ذلك في عمل الإدارة أو نشاطاتها الأخرى كما يمكن أن يكون في عضوية مجلس الإدارة أو مجلس الأمانة.
5. أن لا تكون قابلة للتوريث.

وتشمل المنظمات الأهلية الفلسطينية: الجمعيات التعاونية، النقابات العمالية والمهنية، الجمعيات الأهلية، الاتحادات الطلابية، النوادي الرياضية والأندية الأدبية والثقافية، ومن أمثلة هذه الجمعيات: نقابات المهندسين، والعمال والأطباء والموظفين في مؤسسة أو شركة كبرى والمعلمين وجمعيات حقوق الإنسان وجمعيات مكافحة العنف الأسري وجمعيات حماية المستهلك وجمعيات تحفيظ القرآن وجمعيات الدفاع عن حقوق العمال ... الخ، (مغازي، 2005، ص 77).

وتعتبر الجمعيات الأهلية أو مؤسسات المجتمع المدني قطاع ثالث في الدولة من حيث التأثير نظراً لتميزها عن المؤسسات والشركات الربحية (القطاع الخاص)، وعن المؤسسات الحكومية (القطاع العام).

### 3.1.4 خصائص المنظمات الأهلية وفقاً للقانون الفلسطيني

يتضح من خلال تعريف القانون الفلسطيني للمنظمات الأهلية بأنها تتميز بما يلي:

1. هي عبارة عن مبادرة تطوعية من مجموعة من الأفراد.
  2. هدفها تحقيق منافع اجتماعية وتنموية للصالح العام.
  3. لا تستهدف تحقيق أرباح مالية يستفيد منها الأعضاء.
  4. التبرع والتطوع يعدان العنصرين الأساسيين.
5. المنظمات الأهلية تنظيمات رسمية يحكمها أنظمة وقوانين.
- ويضيف (خالد، 2007، ص 486-496) خصائص أخرى:

1. أن الجمعية شخص اعتباري معنوي وتكتسب ذلك بعد تسجيلها والإعلان عنها ويصبح لها أهلية مستقلة عن أهلية أعضائها.
2. أن للجمعية ذمة مالية مستقلة خاصة بها بحيث تنتقل أموال وإيرادات الجمعية من ذمة المقدمين لهذه الأموال إلى ذمة الجمعية بوصفها شخصية اعتبارية ويترتب عليه بأن أموال

الجمعية هي الضامنة للوفاء بديونها والتزاماتها وبالتالي لا يمكن الرجوع والمقاصة من أموال الأعضاء في الجمعية العمومية لسداد أي ديون أو التزامات على الجمعية.

3. يصبح للكيان مسؤول عن كيان أعضائه (من حيث الجنسية والموطن).
4. أن الجمعية تمثل اتفاق بين الأعضاء ويلزم ذلك تعدد الأعضاء بحيث يجب أن يزيد على سبعة ودفع الاشتراكات.

ويضيف (ناجي، 2008، ص 9) خصائص أخرى:

1. لكل منظمة فلسفة تستمد سياستها من النظام الأساسي لها، ولها حق تشرع اللوائح وتعديلها.

2. يبدأ الهيكل التنظيمي في المؤسسات الأهلية من القمة ممثلاً في الجمعية العمومية كأعلى سلطة ثم مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه، والجهاز الإداري والفنى القائم على أداء الخدمات.

3. يمتاز أسلوب العمل في هذه المؤسسات بالمرنة حيث تستطيع تعديل نظامها وقواعد العمل فيها بل وأهدافها وجوهازها الإداري، فهي التي تحدد لنفسها النظم والقواعد الإدارية المالية المرنة، وبأسلوب أكثر طواعية لتناسب متطلبات أي تغير يحدث في المجتمع.

4. تتمتع الجمعيات والمؤسسات الأهلية بسلطة واسعة من حيث اختيار موظفيها وفقاً لما حدته قوانين العمل بحيث يكونون من المتخصصين في مجال الخدمة الاجتماعية، بالإضافة إلى الاستعانة ببعض الفنانيين الآخرين الذين يتطلب وجودهم نوعية الخدمات المقدمة.

### 3.1.5 الصعوبات والتحديات التي تواجه المنظمات الأهلية الفلسطينية

توجد هناك العديد من الصعوبات والتحديات التي تواجه المنظمات الأهلية الفلسطينية فيما يلي أهمها:

#### 1. التمويل:

تعتبر مشكلة التمويل من أهم العوامل التي تعرقل عمل المنظمات غير حكومية وتقلل من نشاطها، وتلعب المساعدات المادية دوراً محورياً في تحديد اتجاهات عمل المنظمات غير الحكومية، وتنأثر فرصة الحصول على التمويل بنوعية النشاط والتوجيهات والأهداف المعلنة من قبل هذه المنظمات سواء كان التمويل من جهة محلية أو دولية، بالإضافة إلى ذلك، فإن التنافس على مصادر التمويل ذاتها يشكل عائقاً كبيراً في الحصول على التمويل اللازم، وفي الكثير من الأحيان يرتبط ذلك بشروط عديدة منها جودة المشاريع المقدمة والمدروسة تقنياً وإمكانية تنفيذها، ومنها وجود الكادر الشري اللازم لتنفيذ تلك المشاريع المقدمة إلى جهات

التمويل ومنها مطابقة الأنشطة المقدمة والمقترحة مع أهداف وأولويات الجهة الممولة (عبد الهادي، 2004، ص 30-31).

## 2. ضعف أو غياب الممارسات الديمقراطية:

أن نوعية المناخ السياسي وعدم الاستقرار السياسي أو غياب الممارسات الديمقراطية داخل الهيكل التنظيمية لتلك المنظمات تعد من العوامل التي تؤثر على عمل وفعالية المنظمات غير الحكومية وتحد من نشاطها واستقلاليتها وحريتها في الحركة والآلية اتخاذ القرار فيها وتضع قيوداً على إدارتها (عبد الهادي، 2004، ص 30-31).

## 3. ضعف البناء المؤسسي ونقص القدرات البشرية:

أن النقص في الكوادر والمهارات والخبراء الفنيين والإداريين للقيام بنشاطات المنظمات غير الحكومية قد يعوق من تطورها بالإضافة إلى ضعف البناء المؤسسي، وهذا العاملان أساسيان في تنشيط دور المنظمات غير الحكومية والشراكة مع الحكومة (حمد، 2003، ص 67).

## 4. ضعف التنسيق والتنظيم بين المنظمات غير الحكومية:

أن سوء وضع الوعي بأهمية التنسيق فيما بين المنظمات، وعدم توحيد الجهد في قضية معينة، كالبيئة وحقوق الإنسان أو الفقر، يؤدي في كثير من الأحيان إلى تشتت الجهد اللازم لتحقيق الأهداف المرجوة، ويضعف الدور الفعال المرتقب للمنظمات غير الحكومية كجهات ضاغطة للتأثير على السياسات العامة (عبد الهادي، 2004، ص 30-31).

## 5. غياب الاستراتيجيات الإنمائية:

أن غياب التخطيط والاستراتيجيات الإنمائية التي يجب أن تضعها المنظمات غير الحكومية لتسخير وتشييط عملها يعتبر من أهم المعوقات لدور هذه المنظمات في التنمية المحلية، والجدير بالذكر أن دور المنظمات غير الحكومية مازال ضعيفاً وغير ملموس وكذلك فإن الشراكة المطلوبة مع السلطة ما تزال موضوع جدل رغم تزايد عدد هذه المنظمات وتتنوع أنشطتها واتساع دائرة عملها جغرافياً ومشاركتها في المؤتمرات العالمية مما وسع أفقها وانفتاحها وزيادة وعيها بالقضايا ذات الأهمية الحاسمة المشتركة التي ركزت عليها معظم توصيات تلك المؤتمرات لتحسين نوعية الحياة ومنها قضايا الفقر، والدفاع عن حقوق الإنسان، ومحو الأمية الأبجدية والقانونية، وتمكين المرأة، وقضايا النوع الاجتماعي، والتنمية البشرية المستدامة، والعمل المنتج ... إلخ (حمد، 2003، ص 68).

### 3.1.6 تصنیف و تعداد المنظمات الأهلية الفلسطينية

لا توجد إحصائية دقيقة للمؤسسات الأهلية في قطاع غزة، ولكن هناك إحصائيات عديدة تختلف باختلاف الجهة المصدرة لها، وقد ذكر (البحيصي، 2009، ص55) أن عدد هذه المؤسسات وفقاً للإحصائيات المختلفة يتراوح ما بين (700-1000) مؤسسة، وأن الفعال منها جزء صغير لا يتراوح عدده 262 مؤسسة حسب دليل المنظمات غير الحكومية الصادر عن مكتب المنسق الخاص للأمم المتحدة عام 2007.

جدول رقم (2): يوضح عدد المنظمات الأهلية في قطاع غزة حسب نوع النشاط

العدد	نوع الجمعية	م.	العدد	نوع الجمعية	م.
12	الديمقراطية وحقوق الإنسان	.2	14	الزراعة والبيئة	.1
16	التنمية الاجتماعية	.4	45	التعليم والتدريب	.3
32	الثقافة والرياضة	.6	26	المرأة والطفل	.5
47	الصحة و إعادة التأهيل	.8	17	التنمية الاقتصادية	.7
262	المجموع الكلي للجمعيات	53		اجتماعية إغاثية	.9

(المصدر: مكتب منسق الأمم المتحدة UNISCO ، 2007)

## المبحث الثاني

### تحليل العوامل المؤثرة على أنظمة الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية الفلسطينية

#### 3.2.1 تمهيد

تتبع أهمية الرقابة على المنظمات الأهلية في فلسطين بالنظر إلى ضرورة نجاح هذا القطاع في تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والثقافية الفلسطينية التي من شأنها أن تعمل على تخفيف معاناة المجتمع الفلسطيني، وتعزيز قدراته في مواجهة التحديات الكبيرة التي يتعرض لها، وكما أن الرقابة مهمة وضرورية في القطاع العام والقطاع الخاص، فهي كذلك مهمة وضرورية في المنظمات الأهلية الفلسطينية (أحمد، 2000، ص222).

وقد تعددت الأصوات التي تناولت بضرورة وجود رقابة داخلية في المنظمات الأهلية الفلسطينية وذلك للتأكد من حسن استغلال الموارد والإمكانيات المتاحة وأنها أنفقت في مشاريع وبرامج تحقق أهداف المنظمة، ولتعزيز المصداقية في أعمال المنظمات الأهلية لدى الجماهير، وهناك العديد من المؤسسات الأهلية تفتقر إلى الأنظمة والسياسات التي تنظم عملها (زياد، 2005، ص28)، إلا أنه بالرجوع إلى القانون الفلسطيني الذي ينظم عمل هذه الهيئات يتبين أن المادة رقم (5) من القانون الفلسطيني رقم (1) لسنة 2000م قد نصت على وجوب اشتغال النظام الأساسي للمنظمات الأهلية على طرق الرقابة المالية، كما نصت المادة رقم (11) من نفس القانون على وجوب احتفاظ هذه المنظمات بالسجلات المالية والإدارية الرسمية المتضمنة جميع المعاملات وفقاً للأصول المالية (الواقع الفلسطيني، 2000)، ومما لا شك فيه أن قوة أنظمة الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية يسهم في الحفاظ على أموال ومتلكات هذه المنظمات، وحسن استغلال مواردتها المتاحة، وعليه لابد من تطوير أنظمة الرقابة الداخلية من أجل زيادة كفاءة وقدرة هذه المنظمات على تحقيق أهدافها، وتعزيز آليات الرقابة الخارجية عليها (قازار، 2006، ص54).

لذلك فإنه من الأهمية تسليط الضوء على العوامل المؤثرة على الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية الفلسطينية والتي تشمل آليات الرقابة الخارجية على عمل هذه المنظمات، والإطار القانوني الناظم لها، بالإضافة إلى أشكال البنية الداخلية للمنظمات الأهلية الفلسطينية ومصادر تمويلها.

#### 3.2.2 الرقابة الخارجية المطبقة على المنظمات الأهلية الفلسطينية

تعرف الرقابة الخارجية بأنها: "الرقابة التي تقوم بها أجهزة أو هيئات رقابية مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة، ولها أهدافها التي تسعى لتحقيقها، ويصنف عمل هذه الهيئات أو الأجهزة بأنه

يرتبط بالمال العام ويحدده القانون" (المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، 1996، ص 23).

وتتنوع أساليب الرقابة على المنظمات الأهلية باختلاف الجهة التي تمارس العملية الرقابية نظراً لاختلاف الصالحيات القانونية والإمكانيات الرقابية لتلك الجهات، وتشمل أجهزة التدقيق الخارجية على كل من وزارة الداخلية الفلسطينية، وديوان الرقابة المالية والإدارية، إضافة إلى مدقق الحسابات الخارجي المستقل، وأيضاً رقابة الجهات المانحة وذلك كما يلي: (شرف، 2006، ص 47)

### **أولاً: المهام الرقابية لوزارة الداخلية**

تعتبر وزارة الداخلية الفلسطينية صاحبة الحق في تسجيل وترخيص المؤسسات الأهلية في فلسطين، إضافة إلى حقها الطبيعي في متابعة ومراقبة عمل تلك المؤسسات للتأكد من التزامها بالقوانين والتعليمات المنظمة لعمل وأداء تلك المؤسسات، وهذا يعطيها صالحيات تؤهلها لاتخاذ إجراءات رقابية وقائية تتعلق بالمؤسسات الأهلية تحول دون إساءة الاستغلال من قبل القائمين على عمل هذه المؤسسات وتمثل فيما يلي: (النفار، 2010، ص 46-47)

1. الحصول على موافقة مسبقة من وزارة الداخلية لفتح أي حسابات مصرافية للمؤسسة وجعل التوقيع على المعاملات المصرفية لاثنين على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة، وذلك لمنع انفراد عضو واحد بالعمليات المالية، ومنع الحسابات المصرفية السرية.
2. ختم واعتماد دفاتر سندات القبض من وزارة الداخلية قبل البدء بتحصيل الإيرادات وذلك لضمان عدم التلاعب في تلك السندات أو استبدالها.
3. اشتراط موافقة وزارة الداخلية على جمع التبرعات وخاصة من الخارج.
4. إضافة إلى ذلك تمارس وزارة الداخلية الإجراءات الرقابية الأخرى المتعلقة بفحص السجلات المالية والتحقق من صحة التقارير المالية والإدارية.

### **ثانياً: المهام الرقابية لديوان الرقابة المالية والإدارية**

يقوم ديوان الرقابة المالية بممارسة صالحياته بالرقابة على المؤسسات الأهلية وذلك وفق ما يمنه قانون هيئة الرقابة العامة وخاصة المادتين 10 و 11 وتمثل فيما يلي: (قانون هيئة الرقابة العامة، 1995)

- 1 مراقبة حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة من ناحية الإيرادات والمصروفات عن طريق قيامها بمراجعة مستندات دفاتر وسجلات الإيرادات والمستحقات العامة والمصروفات، والتحقق من أن التصرفات المالية والقيود المحاسبية تمت بطريقة نظامية.

2. مراجعة الحسابات الختامية والمراكم المالية للوقوف على مدى صحتها وتمثيلها لحقيقة النشاط وإداء أي توجيهات بشأن الأخطاء.

3. مراجعة القرارات الخاصة بشؤون العاملين، فيما يتعلق بالتعيينات والأجور والمرتبات والعلاوات والترقيات.

4. مراجعة المنح والتبرعات والهبات للتأكد من اتفاقها مع القوانين واللوائح.

5. مراجعة العقود والمناقصات والاتفاقيات المعقودة مع الجهات الخاضعة للرقابة.

6. متابعة أوضاع المخازن وفحص دفاترها وسجلاتها.

7. بحث ومعرفة أسباب القصور في العمل والإنتاج، ومعرفة النظم المالية والإدارية.

### **ثالثاً: المهام الرقابية لمدقق الحسابات الخارجي**

ينطلق المراجعين الخارجيين في مراجعة حسابات المؤسسات الأهلية من واقع العقد المبرم بينه وبين إدارة المنظمة، وعادة يتطرقون بسنة مالية وتكون قابلة للتجديد بموافقة الطرفين، ويضمن العقد طبيعة أعمال التدقيق وأتعاب المدقق، وبهذا العقد يمتلك المدقق الخارجي الصفة القانونية التي تمكنه من القيام بأعمال المراجعة في الوقت الذي يراه مناسباً لذلك، وبالتنسيق مع إدارة المنظمة بحيث لا يتسبب في عرقلة الأعمال داخل المنظمة (شرف، 2006، ص49)، وقد تضمن المادة رقم (23) من القانون الفلسطيني رقم (1) لسنة 2000م أن على الجمعية العمومية للمنظمات الأهلية أن تقوم بتعيين مدقق حسابات خارجي مستقل يتولى بدوره مراجعة الحسابات والقوائم المالية، ويصدر تقريراً سنوياً خلال مدة لا تتجاوز أربعة شهور من انتهاء السنة المالية يرفع للجمعية العمومية في اجتماعها الدوري للاطلاع والمصادقة عليه (الواقع الفلسطيني، 2000).

### **رابعاً: المهام الرقابية للجهات المانحة:**

حرصاً من الجهات المانحة على متابعة التمويلات التي ترد إلى المنظمات الأهلية فقد أخذت تعامل بطرق وأساليب تمكنها من رقابة ومتابعة البرامج والمشاريع التي تمولها لتضمن التزام هذه المنظمات ببنود اتفاقيات التمويل والأوجه المخصصة لها، وهو ما أصبح يعرف برقابة الجهات المانحة، ومن أشكال هذه الرقابة أن تقوم المؤسسات المانحة بتعيين مدقق حسابات مستقل لمراقبة ومراجعة حسابات البرنامج أو المشروع الممول منها، أو أن تقوم بتكليف موظفين لديها بمتابعة ومراقبة المشاريع التي يمولونها بشكل مباشر وتختص تكاليف أتعابهم من موازنات تلك المشاريع (شرف، 2006، ص49).

### **3.2.3 الإطار القانوني المنظم لعمل المنظمات الأهلية الفلسطينية**

من العمل الأهلي الفلسطيني بالعديد من التشريعات خلال مراحل تطوره والذي نظم عملية تأسيس وتنمية شؤونه وفيما يلي استعراضًا سريعاً للقوانين خلال المراحل المتعاقبة: (شاھین، 2007، ص 92-93)

#### **1. قانون الجمعيات الخيرية العثماني (1908م):**

صدر بتاريخ 29/رجب/1327هـ (1908م) ليكون أول التشريعات التي حكمت عمل هذه المؤسسات وقد بقي هذا القانون سارياً في قطاع غزة حتى صدور قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية الفلسطينية رقم (1) لعام 2000.

#### **2. قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية الأردنية (1966م):**

صدر في عمان عام 1966 وحمل رقم (33) وقد عمل بهذا القانون في الضفة الغربية وظل ساري المفعول حتى عام 2000 عندما ألغى بموجب قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الخيرية الفلسطيني.

#### **3. القانون الإسرائيلي في القدس المحتلة (1967م):**

صدر بعد الاحتلال الإسرائيلي لمدينة القدس عام 1967.

#### **4. الأمر العسكري الإسرائيلي لقطاع غزة وشمال سيناء (1970م):**

صدر هذا الأمر عام 1970 وحمل الرقم (686) وقضى بتعديل قانون الجمعيات العثمانية السابق الذكر.

#### **5. قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية الفلسطيني (2000م):**

صدر عن المجلس التشريعي الفلسطيني بتاريخ 16/كانون ثاني/2000 وحمل الرقم (1) ونشر بالجريدة الرسمية ليصبح نافذ المفعول اعتباراً من 31/آذار/2000 وشكل منذ ذلك التاريخ المرجعية التشريعية الجديدة والوحيدة لعمل المؤسسات الأهلية الفلسطينية، وبناء عليه طلبت وزارة الداخلية من المؤسسات الأهلية إعادة توفيق أوضاعها لتنسجم مع مواد القانون.

### **3.2.4 البنية الداخلية للمنظمات الأهلية الفلسطينية**

تختلف المنظمات الأهلية الفلسطينية في بناء هياكلها التنظيمية والإدارية تبعاً لطبيعة عملها واختلاف تخصصاتها وأهدافها، وهناك مجموعة من الاختلافات والتي يمكن تلخيصها على النحو التالي: (عمرو، 2005، ص 25)

1. هناك منظمات أهلية يوجد لها جمعية عمومية "هيئة عامة" إضافة إلى مجلس إدارة وتشكل هذه المنظمات النسبة الغالبة من العدد الإجمالي وتبلغ نحو 86% من المنظمات غير

- الحكومية (شلبي، وآخرون، 2008).
2. هناك منظمات أهلية يوجد لها جمعية عمومية ومجلس أمناء.
  3. هناك منظمات أهلية يوجد لها جمعية عمومية ومجلس أمناء إضافة إلى هيئة إدارية والتي تعنى بالأمور التنفيذية للمؤسسة.

ومن أجل تعزيز كفاءة المنظمات الأهلية وتحقيق رقابة فعالة، فإنه يقع على مجلس الإدارة القيام بالوظائف التالية: (شاهين، 2007، ص 94)

1. تحديد رسالة المنظمة أهدافها.
2. التخطيط بطريقة فعالة.
3. توفير الموارد المالية والبشرية الازمة للمنظمة.
4. إدارة الموارد المتاحة بطريقة.
5. اختيار المدير التنفيذي الكفاء ودعمه ومراجعة أداؤه.
6. احترام القواعد القانونية والأخلاقية.

### **3.2.5 مصادر التمويل في المنظمات الأهلية الفلسطينية**

يعتبر التمويل من العوامل الهامة في قدرة أي مؤسسة على تنفيذ المشاريع والبرامج الازمة لتحقيق أهدافها، فبدون التمويل لا يمكن تحقيق أو تنفيذ أي من مشاريع أو برامج المنظمة الازمة لتحقيق أهدافها، ومن هنا فإن استمرار وجود وعمل المؤسسات يعتمد بدرجة كبيرة على نجاح الإدارة المالية ومقدرتها على تدبير التمويل اللازم لاستمرار وتطوير عمل المنظمة، هذا ويتميز قطاع المنظمات الأهلية بخصائص تختلف عن القطاعين الخاص والعام، وبالتالي اختلاف مصادر التمويل، ويمكن حصر مصادر تمويل المنظمات الأهلية الفلسطينية كالتالي: (قرشي، 1997، ص 2)

#### **1. المنح والتبرعات النقدية والعينية:**

تعتبر المنح والتبرعات المحلية والخارجية التي تحصل عليها المنظمات الأهلية من أهم مصادر تمويلها، نظراً لكبر حجم نفقاتها المترتبة على خدماتها وبرامجهما بصورة تفوق ما يتوفّر لها من مصادر التمويل الأخرى المحدودة خاصة في ظل الظروف الصعبة التي يمر بها المجتمع الفلسطيني والتي تقل بدرجة كبيرة من إمكانية اعتماد المؤسسات الأهلية على مساهمات المستفيدين من خدماتها، كما أن سوء الوضع المالي للسلطة الوطنية الفلسطينية أدى إلى تقليص دعمها ومساعدتها للمؤسسات المحلية.

وتتقسم المنح والتبرعات إلى:

أ. منح وتبرعات خارجية: وهي المنح والتبرعات التي تحصل عليها المنظمات الأهلية من مصادر متعددة خارج نطاق الأراضي الفلسطينية أو من مؤسسات أجنبية لها فروع

## داخل الأراضي الفلسطينية.

ب. تبرعات محلية: وهي التي يتم الحصول عليها من المانحين والمترعجين داخل الأراضي الفلسطينية سواء كانوا أشخاصاً أو مؤسسات.

وقد أظهر التعداد الذي أجراه معهد السياسات الاقتصادية الفلسطيني ( MAS ) للمنظمات غير الحكومية في فلسطين عام 2007 أن التمويل الخارجي هو أهم مصادر التمويل وبلغت نسبته حوالي 78% من إجمالي إيرادات هذه المنظمات في عام 2008 ( ديفوير وترير ، 2009 ، ص 9).

### 2. التمويل الذاتي:

وفيه تعتمد المنظمة على جهودها الذاتية لتوفير التمويل، ويشمل التمويل الذاتي: إيرادات المرافق والمشاريع الإنتاجية، وإيرادات الخدمات التي تقدمها للمستفيدين مثل رياض الأطفال والمدارس الخاصة والعيادات الصحية، ورسوم واشتراكات الأعضاء والذي نصت عليه النظم واللوائح الداخلية للمنظمات الأهلية ( شرف ، 2005 ، ص 60).

### 3. الإعانات الحكومية والإعفاءات الجمركية:

نص القانون الفلسطيني رقم ( 1 ) لسنة 2000 على أن "تعفى الجمعيات والهيئات من الضرائب والرسوم الجمركية على الأموال المنقولة وغير المنقولة الالزمة لتنفيذ أهدافها الواردة في نظامها الأساسي" ( الواقع الفلسطيني ، 2000).

ولنجلأ الحكومة الفلسطينية إلى دعم المنظمات الأهلية مالياً من منطلق العلاقة التكاملية بين الحكومة وتلك المنظمات حيث أنه من الصعب على الحكومة أن تغطي كافة الاحتياجات والخدمات التي تحتاجها فئات وقطاعات المجتمع المختلفة وفي كل المناطق مما يعود بالنفع والفائدة على المجتمع ( شرف ، 2005 ، ص 63-64 )، وقد أظهر التعداد الذي قامت به ( المالكي ، وآخرون ، 2008 ، ص 19 ) أن 13.4% من المنظمات الأهلية الفلسطينية تتلقى تمويلاً من السلطة الوطنية الفلسطينية.

### 4. المتطوعون:

تعتبر مشاركة المتطوعين في المؤسسات الأهلية من مصادر التمويل الهامة لتلك المنظمات وذلك لأن الرواتب والأجور تستنزف جزءاً كبيراً من نفقات ومصاريف المؤسسات الأهلية، حيث أن المشاريع والبرامج التي تفذها المؤسسات الأهلية غالباً ما تحتاج إلى مؤهلات عالية وخصصات مختلفة تحتاج إلى ميزانيات كبيرة، وتتوفر ظاهرة المتطوعين للعمل الأهلي مصدراً رخيصاً ( شبه مجاني ) للموارد البشرية الالزمة لإدارة وتنفيذ برامج ومشاريع المؤسسات الأهلية ( شرف ، 2005 ، ص 65).

## 5. القروض:

كانت المنظمات الأهلية في السابق تعتمد على المنح والهبات والمصادر الأخرى السابق ذكرها، إلا أنه وفي الآونة الأخيرة بدأت تستخدم القروض كأحد مصادر التمويل، وجاء ذلك نتيجة لتحول بعض المؤسسات المانحة من سياسة التبرع إلى سياسة الإقراض. ومن مزايا القروض أنها تحفز المستفيدين للعمل بقدر أكبر ولكنها تشكل عبئاً على الأجيال القادمة" (شرف، 2005، ص 67).

والجدول التالي يوضح مصادر إيرادات المؤسسات غير الحكومية الفلسطينية خلال ثلاثة أعوام 1999-2006-2008:

جدول رقم (3): أنواع إيرادات المنظمات الأهلية  
في الضفة الغربية وقطاع غزة في 1999-2006-2008

المصدر/ السنة	1999	2006	2008
المساعدات الخارجية	%46.8	%60.9	%78.28
إيرادات ذاتية	%28.8	%21.5	%12.37
تمويل السلطة الفلسطينية	%4.9	%0.7	%0.83
تبرعات محلية	%10.8	%9.3	%5.31
تبرعات من فلسطيني 1948	%1.4	%3.7	%0.09
تبرعات من فلسطيني الشتات	%5.5	%3.2	%2.32
أخرى	%1.8	%0.7	%0.80
<b>المجموع</b>	<b>%100</b>	<b>%100</b>	<b>%100</b>

المصدر (ديفوير وترتير، 2009، ص 39)

من الجدول السابق يتضح زيادة اعتماد المنظمات الأهلية على المساعدات الخارجية كمصدر تمويل رئيسي على حساب مصادر التمويل الذاتية والمحلية والتي يلاحظ انخفاضها بشكل تدريجي، وهذا يعبر مؤسراً سلبياً حيث أنه يضعف قدرة المنظمات الأهلية الفلسطينية على القيام ببرامجها ومشاريعها في ظل توقف أو انخفاض المساعدات الخارجية.

## **الفصل الرابع**

### **المنهجية والإجراءات**

---

- 4.1 تمهيد**
- 4.2 منهجية الدراسة**
- 4.3 أداة الدراسة**
- 4.4 مجتمع وعينة الدراسة**
- 4.5 صدق وثبات الاستبيانة**
- 4.6 المعالجة الإحصائية**

## الفصل الرابع

### المنهجية والإجراءات

#### 4.1 مقدمة

يتناول هذا الفصل شرحاً مفصلاً للأسلوب المستخدم في الدراسة ومجتمع الدراسة والعينة المستهدفة، وكذلك بيان الأداة المستخدمة ومدى صدقها وثباتها، ويتضمن الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل الدراسة.

#### 4.2 أسلوب الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يحاول وصف وتقدير "أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة (دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة)" ويحاول المنهج الوصفي التحليلي أن يقارن ويفسر ويقيم بعرض التوصل إلى نتائج تدعم أهداف البحث.

وقد استخدم مصادرين أساسيين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: حيث تم معالجة الإطار النظري للبحث باللجوء إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في موقع الإنترنوت المختلفة.

2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث تم جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية وصممت خصيصاً لهذا الغرض، واستخدم مقياس ليكرت الخماسي في قياس "أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة (دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة)" وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (Statistical Package for Social Science) SPSS.

#### 4.3 أداة الدراسة

تم إعداد استبانة حول "أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة (دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة)".

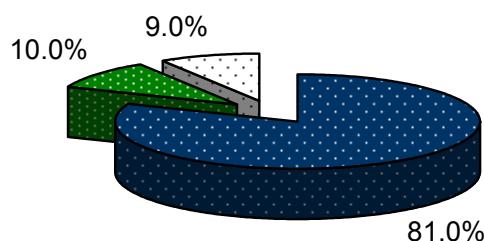
#### 4.4 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة، وقد اعتمد الباحث في تحديد مجتمع الدراسة على دليل المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة لعام 2007م الصادر عن مكتب المنسق الخاص للأمم المتحدة (UNSCO) وهي آخر إحصائية متوفرة عن تلك المنظمات، وقد بلغ عدد المنظمات المدرجة في هذا الدليل 262 جمعية ومؤسسة غير حكومية تعمل في قطاع غزة سواء كانت محلية أو أجنبية، أما عينة الدراسة فتشمل المنظمات التي تضم فرع واحد على الأقل بخلاف المقر الرئيسي، وقد بلغ عددها (99) منظمة وتم استخدام أسلوب الحصر الشامل حيث تم توزيع استبانة واحدة لكل منظمة، وكان مجموع الاستبانات التي وزرعت (99) استبانة، تم استلام (80) استبانة حيث رفضت (10) منظمات التعاون لأسباب خاصة بها، وهناك (9) منظمات لم يستدل على عونها كما يتضح ذلك من جدول رقم (4) وشكل (5).

جدول رقم (4): يوضح عينة الدراسة

النسبة	النوع	النوع
%81.0	80	استماراة مكتملة
%10.0	10	منظمة رفضت التعاون
%9.0	9	منظمة لم يستدل على عونها
<b>%100</b>	<b>99</b>	<b>المجموع</b>

شكل رقم (5): يوضح عينة الدراسة



■ مؤسسة مغلقة او تغير عنوانها ■ مؤسسة رفضت التعاون ■ استماراة مكتملة

## أولاً: وصف المعلومات الشخصية:

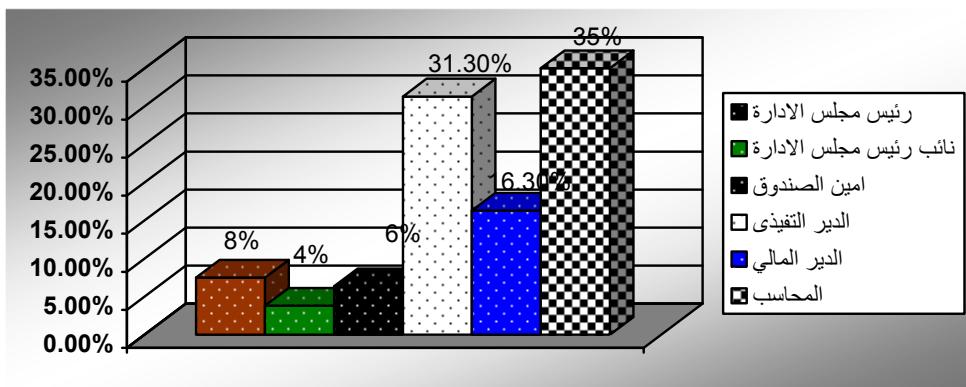
### 1. حسب المسمى الوظيفي

يتضح من جدول رقم (5) وشكل رقم (6) أن 35% من عينة الدراسة يعملون كمحاسبين، وقد شكلت هذه الفئة أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة، تلتها فئة المدراء التنفيذيين 31.3%， و16.3% مدراء ماليين، و7.5% رؤساء مجلس إدارة، و6.3% أمناء صندوق، و3.8% نائب رئيس مجلس الادارة. وهذه النتيجة طبيعية نظراً لأن الباحث تعمد أن يكون الشخص الذي يعطي المعلومات بالدرجة الأولى من المحاسبين في المنظمات الأهلية أو أعلى سلطة إدارية أو من ينوب عنها.

جدول رقم (5): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة	النكرار	
7.5	6	رئيس مجلس الادارة
3.8	3	نائب رئيس مجلس الادارة
6.3	5	أمين الصندوق
31.3	25	المدير التنفيذي
16.3	13	المدير المالي
35.0	28	المحاسب
<b>100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

شكل رقم (6): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي



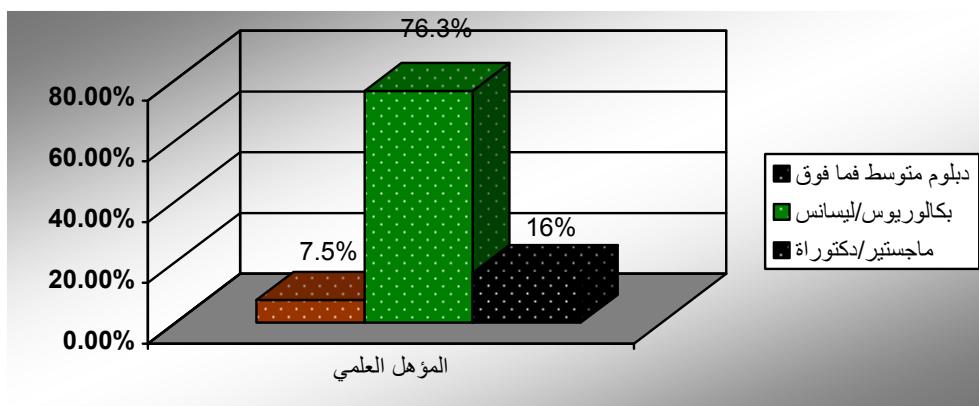
## 2. حسب المؤهل العلمي

يتضح من جدول رقم (6) وشكل رقم (7) أن غالبية عينة الدراسة 76.3% مؤهلهم العلمي بكالوريوس، بينما 16.3% مؤهلهم العلمي ماجستير أو دكتوراه، و7.5% مؤهلهم العلمي دبلوم متخصص فما فوق. وكون غالبية أفراد العينة 92.6% من حملة البكالوريوس والماجستير فهذا يدل على مستوى علمي عالي للقائمين على المنظمات، وبمقارنة هذه النتيجة مع نتائج دراسات سابقة فإن هذه النتيجة تتفق مع دراسة (شاھین 2007) حيث بلغت نسبة حملة البكالوريوس والماجستير من القائمين على الجمعيات 81.6%， وبالتالي فإن ذلك يعزز من دقة التوجّه نحو الفئة المستهدفة من هذه الدراسة.

جدول رقم (6): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة	النوع	
%7.5	6	دبلوم متخصص فما فوق
%76.3	61	بكالوريوس/ليسانس
%16.3	13	ماجستير/دكتوراه
<b>%100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

شكل رقم (7): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



### 3. حسب التخصص العلمي

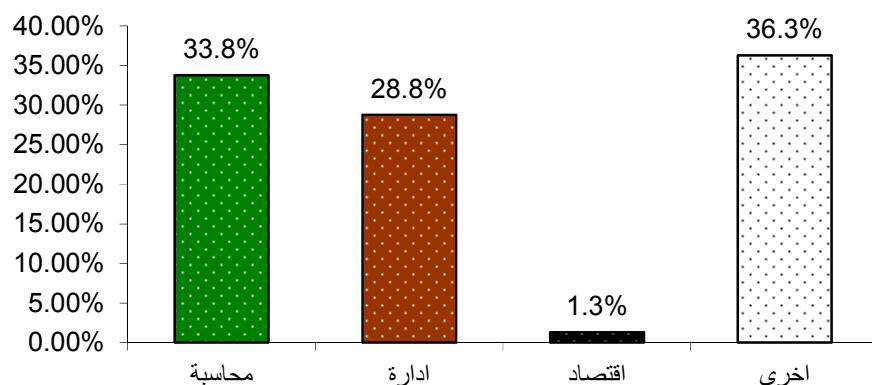
يتضح من جدول رقم (7) وشكل رقم (8) أن 36.3% تخصصهم العلمي من غير تخصصات المحاسبة أو الادارة أو الاقتصاد، بينما 33.8% تخصصهم محاسبة، 28.8% تخصصهم العلمي في الادارة، 1.3% تخصصهم في الاقتصاد.

ويلاحظ أنه في جدول رقم 5 عدد المحاسبين بلغ 28 محاسب بينما في جدول 7 عدد المتخصصين محاسبة هم 27 هذا يعني أن هناك أفراد يعملون بوظيفة محاسب دون حصولهم على المؤهل العلمي الذي يتاسب مع وظيفة المحاسب.

جدول رقم (7): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة	النكرار	
33.8	27	محاسبة
28.8	23	ادارة
1.3	1	اقتصاد
36.3	29	أخرى
<b>100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

شكل رقم (8): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



#### 4. حسب سنوات الخبرة

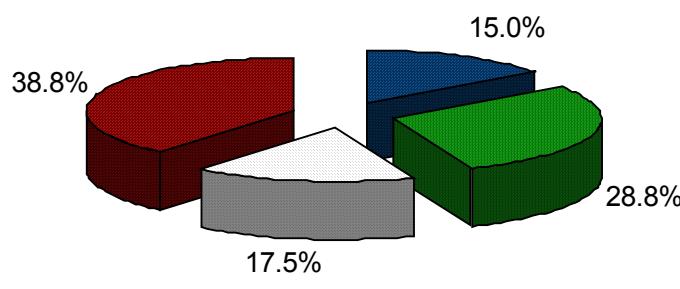
يتضح من جدول رقم (8) وشكل رقم (9) أن 38.8% سنوات الخبرة لديهم كانت 9 سنوات فأكثر، و28.8% خبرتهم من 3-6 سنوات، و17.5% خبرتهم ما بين 7-9 سنوات، 15% خبرتهم أقل من 3 سنوات. وقد بينت نتائج دراسة (شاهين 2007) أن 40.8% من أفراد العينة لديهم خبرة 9 سنوات فأكثر.

ويلاحظ أن 56.3% من أفراد العينة لديهم خبرة 7 سنوات فأكثر، هذا بالإضافة إلى المؤهلات العلمية العالية الأمر الذي يزيد من إمكانية نجاح واستمرار هذه المنظمات.

جدول رقم (8): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	
%15.0	12	أقل من 3 سنوات
%28.8	23	4-6
%17.5	14	7-9
%38.8	31	فأكثر
<b>%100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

شكل رقم (9): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة



■ فأكثر 9 من 7-6 سنوات ■ من 3-6 سنوات ■ أقل من 3 سنوات

## ثانياً: معلومات عن المنظمة:

### 1. حسب متغير العمر الزمني للمؤسسة بالسنوات

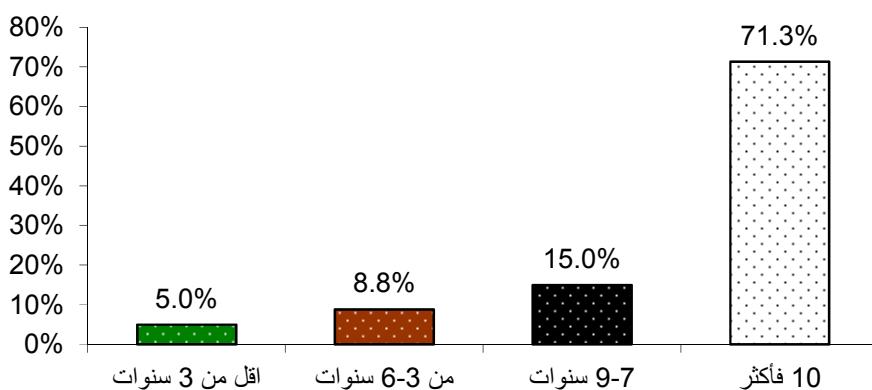
يتضح من جدول رقم (9) وشكل رقم (10) أن العمر الزمني للمؤسسات كان في الغالب أكثر من 10 سنوات حيث بلغت النسبة 71.3%， و15% ما بين 9-7 سنوات، و8.8% العمر الزمني للمؤسسة ما بين 3-6 سنوات، و5% فقط عمرهم الزمني أقل من 3 سنوات.

كما يظهر الجدول أن 86.3% من المنظمات الأهلية يبلغ عمرها الزمني أكثر من 7 سنوات، وهذا يدل على استمرارية أداء هذه المنظمات في عملها، وهي نتيجة تشير إلى تميز القائمين عليها بالخبرة الطويلة في مجال أعمالهم وتخصصاتهم.

جدول رقم (9): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر الزمني للمؤسسة بالسنوات

النسبة	النوع	النوع
%5.0	4	أقل من 3 سنوات
%8.8	7	4-6
%15.0	12	7-9
%71.3	57	10 فأكثر
%100.0	80	المجموع

شكل رقم (10): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر الزمني للمؤسسة بالسنوات



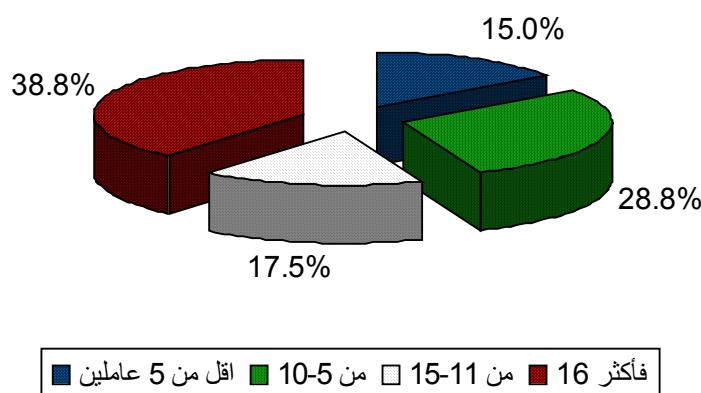
## 2. حسب متغير عدد العاملين في المنظمة (مثبتين ومتطوعين)

يتضح من جدول رقم (10) وشكل رقم (11) أن 67.5% من المؤسسات تحتوى على عدد عاملين ما بين مثبتين ومتطوعين أكثر من 16 عامل، و16.3% ما بين 11-15 عامل، و10% أقل من 5 عاملين في المنظمة، و6.5% ما بين 5-10 عاملين فقط في المنظمة. وتشكل نسبة المنظمات التي يزيد فيها العاملين عن 16 عامل ثلثي العينة تقريباً، مما يدل على أن هذه المنظمات لديها عمل دائم وفعاليات ومشاريع عديدة.

جدول رقم (10): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد العاملين في المنظمة (مثبتين ومتطوعين)

النسبة	النوع	المجموع
%10.0	أقل من 5 عاملين	8
%6.5	5-10	5
%16.3	11-15	13
%67.5	فأكثر 16	54
<b>%100.0</b>	<b>المجموع</b>	<b>80</b>

شكل رقم (11): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد العاملين في المنظمة



### 3. حسب عدد فروع الجمعية

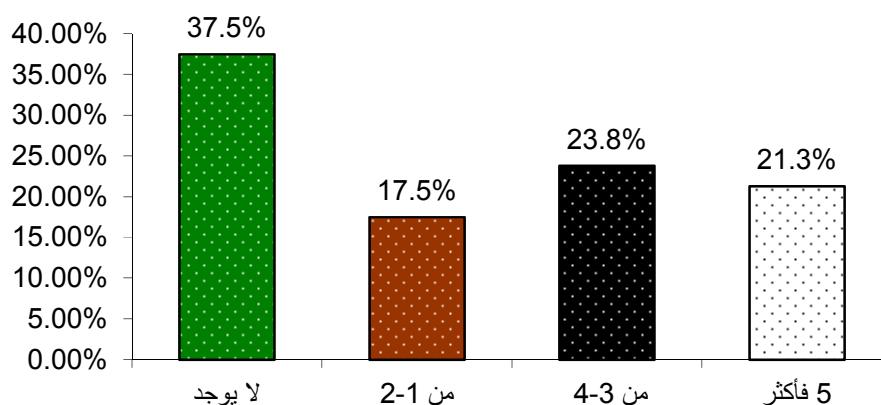
يتضح من جدول رقم (11) وشكل رقم (12) أن 37.55% من المؤسسات والجمعيات لا يوجد لها فروع أخرى، و23.8% عدد فروعها ما بين 4-3 فروع ، و21.3% عدد الفروع المنظمة أكثر من 5 فروع، و17.5% ما بين 1-2 فرع فقط.

يتضح من الجدول أن 62.6% من المنظمات المستهدفة يوجد لها فرع واحد على الأقل بخلاف المقر الرئيسي وتعود هذه النسبة إلى أن البحث استهدف المنظمات التي لها أكثر من فرع ويظهر أيضاً أن نسبة 37.5% من المنظمات المستهدفة لا يوجد لها فروع أخرى.

جدول رقم (11): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد فروع الجمعية

النسبة	التكرار	
%37.5	30	لا يوجد
%17.5	14	1-2
%23.8	19	3-4
%21.3	17	5 فأكثر
<b>%100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

شكل رقم (12): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد فروع الجمعية



## 4.5 صدق الاستبيان

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكيد من صدق الاستبيان بطريقتين:

### 1. صدق أداة الدراسة

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين وهم من الخبراء المختصين في مجال المحاسبة، تألفت من (5) محكمين من أساتذة الجامعات المختلفة في قطاع غزة، وبناء على ملاحظاتهم تم حذف وتعديل ودمج بعض الفقرات التي أشار إليها بعض المحكمين، وتم القيام بإجراء اختبار تمهيدي (Pilot Test) بلغت (20) مفردة وقد أجريت التعديلات الالزامية وتم معالجة النواقص إلى أن ظهرت الاستبيانة في صورتها النهائية كما هي مبينة في الملحق رقم (2).

### 2. صدق المقياس

**أولاً: الاتساق الداخلي:** يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتهي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبيان والدرجة الكلية للمجال نفسه.

وقد تم احتساب الاتساق الداخلي لفقرات الاختبار على عينة الدراسة البالغ (20) مفردة، وذلك بحساب معامل الارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبيان والدرجة الكلية للمجال التابعة له باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS وقد كانت النتائج إيجابية، حيث دلت النتائج على أن معظم الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) وهذا يدل على الاستبيانة تتمتع بقدر كبير من الاتساق الداخلي.

ويظهر الجدول رقم (13) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (البيئة الرقابية) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، ويبين الجدول رقم (13) أن معاملات الارتباط انحصرت بين (0.0798) و (0.432) وهذا يدل على الاتساق الداخلي لمجال البيئة الرقابية للمنظمات الأهلية.

**جدول رقم (12): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (البيئة الرقابية) والدرجة الكلية لفقراته**

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.00	0.432	شفافية الإدارة ومراعاتها لقيم الأخلاقية	.1
0.00	0.498	توفر الكفاءة والمهنية في العاملين في المنظمة	.2
0.00	0.437	توفر الكفاءة والفاعلية في أداء مجلس الإدارة	.3
0.00	0.603	يوجد فلسفة خاصة ونمط تشغيل إيجابي لدى الإدارة تجاه المهام المالية والإدارية والتدقيق	.4
0.00	0.588	يوجد هيكل تنظيمي يتلاءم مع طبيعة عمل وحجم المنظمة	.5
0.00	0.577	يتوفر لدى الإدارة أسلوب جيد لتفويض الصالحيات	.6
0.00	0.536	يوجد سياسات فاعلة للتوظيف في المنظمة	.7
0.00	0.530	يوجد سياسات فاعلة لتدريب الموظفين في المنظمة	.8
0.00	0.732	يوجد وصف وظيفي واضح للعاملين في المنظمة	.9
0.00	0.798	تناسب الصالحيات في المسؤوليات	.10
0.00	0.752	يتوفر في المنظمة نظام للضبط الداخلي يساهم في ضبط أداء العاملين	.11
0.00	0.665	يوجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات العاملين	.12

ويظهر الجدول رقم (14) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (تقدير المخاطر) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، ويبين الجدول رقم (14) أن معاملات الارتباط انحصرت بين (0.90) و (0.628) وهذا يدل على الاتساق الداخلي لمجال تقدير المخاطر للمنظمات الأهلية.

**جدول رقم (13): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (تقدير المخاطر) والدرجة الكلية لفقراته**

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.00	0.628	يوجد لدى الإدارة أهدافاً واضحة ومحددة	.1
0.00	0.900	تعمل الإدارة على تحديد احتمالات تعرضها للخطر (قد يكون الخطير: ضعف أو توقف التمويل مثل.....)	.2
0.00	0.889	تتخذ الإدارة الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة	.3

ويظهر الجدول رقم (15) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (الأنشطة الرقابية) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، ويبين الجدول رقم (15) أن معاملات الارتباط انحصرت بين (0.97) و(0.654) وهذا يدل على الاتساق الداخلي لمجال الأنشطة الرقابية للمنظمات الأهلية.

**جدول رقم (14): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (الأنشطة الرقابية) والدرجة الكلية لفقراته**

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
.1	يوجد فصل ملائم بين المهام ( مثل الفصل بين حيارة الأصول والرقابة عليها)	0.713	0.00
.2	يوجد صلاحيات محددة لكل مستوى إداري	0.785	0.00
.3	تتلاءم المستندات والسجلات مع طبيعة عمل المنظمة	0.723	0.00
.4	توجد رقابة فعلية على الأصول والدفاتر	0.713	0.00
.5	يوجد فحص مستمر وفعال على العناصر السابقة	0.670	0.00
.6	يتوفر وسائل الحماية ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق أو السرقة	0.735	0.00
.7	يتوفر حماية مادية وإلكترونية لأصول المنشاة	0.712	0.00
.8	يوجد رقابة على صحة التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات	0.972	0.00
.9	يتم مراجعة الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن إعداد البيانات	0.654	0.00
.10	توجد رقابة على إمكانية الوصول للبرامج وملفات البيانات	0.797	0.00

ويظهر الجدول رقم (16) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (المعلومات والاتصالات) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، ويبين الجدول رقم (16) أن معاملات الارتباط انحصرت بين (0.76) و(0.647) وهذا يدل على الاتساق الداخلي لمجال المعلومات والاتصالات للمنظمات الأهلية.

**جدول رقم (15): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (المعلومات والاتصالات) والدرجة الكلية لفقراته**

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
.1	يوجد نظام قوي لنظم المعلومات الإلكترونية داخل المنظمة	0.753	0.00
.2	يوجد آليات للحصول على المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية (مثل أنشطة لمنظمات أخرى مشابهة)	0.733	0.00
.3	يوجد آلية لتزويد المدراء بالمعلومات اللازمة لهم	0.735	0.00
.4	يتم إيصال المعلومات إلى المعينين في الوقت المناسب	0.741	0.00
.5	يتوفر استراتيجية لتطوير نظم المعلومات في المنظمة	0.732	0.00
.6	يتوفر وسائل اتصال مناسبة وفي كافة الاتجاهات في المنظمة	0.647	0.00
.7	يتوفر قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأية مخالفة واختراقات	0.739	0.00
.8	يوجد آلية لدراسة اقتراحات الموظفين	0.681	0.00
.9	يتم تخزين المعلومات بشكل صحيح	0.763	0.00
.10	يتم عقد اجتماعات دورية أو طارئة	0.540	0.00

ويظهر الجدول رقم (17) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس (المراقبة) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، ويبين الجدول رقم (17) أن معاملات الارتباط انحصرت بين (0.838) و(0.591) وهذا يدل على الاتساق الداخلي لمجال المراقبة للمنظمات الأهلية.

**جدول رقم (16): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس (المراقبة) والدرجة الكلية لفقراته**

م	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
.1	يتوفر في المنظمة مراقبة مستمرة للأنشطة التشغيلية	0.627	0.00
.2	يوجد تقييمات دورية ومنفصلة شاملة للأنشطة التشغيلية	0.626	0.00
.3	يتم تقييم أداء الموظفين وفق مؤشرات وضوابط تفصيلية مهنية	0.669	0.00
.4	تساهم تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور وتطوير الأداء	0.824	0.00
.5	تستخدم نتائج تقارير الأداء لتوقيع الترقى والمكافآت	0.739	0.00

0.00	0.870	يتم تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة	.6
0.00	0.838	يتم تعديل ثغرات الضعف في نظام الرقابة الداخلية	.7
0.00	0.591	يتم عمل جرد سنوي لأصول ومخازن المنظمة	.8
0.00	0.739	يتم عمل جرد مفاجئ لأصول ومخازن المنظمة	.9
0.00	0.746	يوجد رقابة على عمل لجان المشتريات والاستلام لمعرفة مدى التزامها بالأنظمة والقوانين	.10

ويظهر الجدول رقم (18) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس (تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، ويبين الجدول رقم (18) أن معاملات الارتباط انحصرت بين (0.904) وهذا يدل على الاتساق الداخلي لمجال تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمنظمات الأهلية.

**جدول رقم (17): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس (تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية) والدرجة الكلية لفقراته**

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	م
0.00	0.900	يحقق الكفاءة والفعالية لكافية العمليات التشغيلية في المنظمة	.1
0.00	0.900	يعزز درجة مصداقية البيانات المالية في الاعتماد عليها	.2
0.00	0.904	يعلم على ضبط الأداء والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية	.3

## ثانياً: الصدق البنائي لأبعاد الاختبار:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تزيد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

والجدول رقم (19) يبيّن مدى ارتباط كل مجال من مجالات الاختبار بالدرجة الكلية لفقرات الاختبار، كما يوضح أن محتوى كل بعث من أبعاد الاختبار له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة أقل من 0.05.

جدول رقم (18): يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس (تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	المجال	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
.1	البيئة الرقابية	0.798	0.00
.2	تقدير المخاطر	0.795	0.00
.3	الأنشطة الرقابية	0.907	0.00
.4	المعلومات والاتصالات	0.879	0.00
.5	المراقبة	0.892	0.00
.6	نظام الرقابة الداخلية	0.695	0.00

## 4.6 ثبات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد أجريت خطوات الثبات على العينة بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ:

### 1. الثبات بطريقة التجزئة النصفية Split Half Method

قام الباحث بحساب معامل الارتباط بين مجموع درجات الأسئلة الفردية، و مجموع درجات الأسئلة الزوجية لمقاييس "أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة (دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة)"، ثم استخدم معادلة مناسبة لتعديل طول الاختبار، حيث أن معامل الارتباط المحسوب هنا هو

لنصف الاختبار فقط، وقد استخدمت معادلة سبيرمان- براون لتعديل طول الاختبار عندما يكون عدد الفقرات زوجياً ومعادلة جتمان عندما يكون عدد الفقرات فردياً، ويتبع من الجدول أن أعلى معامل ارتباط يساوي (0.949) وأقل معامل ارتباط يساوي (0.806) والجدول رقم (20) يبين ذلك:

**جدول رقم (19): يوضح معاملات ثبات الاختبار بطريقة التجزئة النصفية**

مستوى المعنوية	معامل الارتباط المصحح	عدد الفقرات	المجال	مسلسل
0.00	0.845	12	البيئة الرقابية	.1
0.00	0.881	3	تقدير المخاطر	.2
0.00	0.895	10	الأنشطة الرقابية	.3
0.00	0.806	10	المعلومات والاتصالات	.4
0.00	0.859	10	المراقبة	.5
0.00	0.949	3	أهداف نظام الرقابة الداخلية	.6

## 2. الثبات بإيجاد معامل ألفا - كرونباخ Cronbach's alpha

تم تقدير ثبات الصورة النهائية لمقياس "أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة (دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة)" بإيجاد معامل ألفا - كرونباخ لكل بعد من الأبعاد الستة بالإضافة إلى المجموع الكلي لفقرات المقياس، ويبين الجدول رقم (21) أن معاملات الثبات مرتبطة لمجالات الاستبانة حيث تراوحت قيم ألفا ما بين (0.86) و (0.941) للأبعاد الستة والدرجة الكلية كما يوضحها جدول رقم (21).

**جدول رقم (20): يوضح معاملات الثبات للصورة النهائية لمقياس الدراسة وأبعاده الستة بطريقة ألفا كرونباخ**

مستوى المعنوية	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال	مسلسل
0.00	0.86	12	البيئة الرقابية	.1
0.00	0.87	3	تقدير المخاطر	.2
0.00	0.91	10	الأنشطة الرقابية	.3
0.00	0.86	10	المعلومات والاتصالات	.4

0.00	0.919	10	المراقبة	.5
0.00	0.941	3	أهداف نظام الرقابة الداخلية	.6

مما سبق يتبيّن أنّ مقياس أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة (دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة) يتمتع بالصدق والثبات بدرجة جيدة، الأمر الذي يتيح للباحث استخدامه على عينة الدراسة باطمئنان.

#### 4.7 المعالجة الإحصائية

لقد تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات.
2. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.
3. طريقة التجزئة النصفية وألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
4. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
5. اختبار One Sample T test
6. تحليل التباين في اتجاه واحد One – way ANOVA

## **الفصل الخامس**

### **تحليل محاور وفقرات الدراسة واختبار الفرضيات**

---

• **تحليل فقرات الدراسة**

• **اختبار الفرضيات**

# الفصل الخامس

## المبحث الأول

### تحليل محاور الدراسة واختبار الفرضيات

#### 5.1.1 تمهيد

يتضمن هذا الفصل عرضاً نتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على عينة الدراسة وتحليلها ومناقشتها تفصيلياً، وتحديد مدى الدلالة لكل منها في تشخيص أثر بناء نظام الرقابة الداخلية وفقاً لـ COSO على تحقيق أهداف الرقابة كما يتم تحليل فقرات الدراسة واختبار فرضياتها.

#### 5.1.2 تحليل فقرات الدراسة

تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، والجدوال التالية تحتوي على الوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة (t) ومستوى الدلالة لكل فقرة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) عند درجة حرية (78) ومستوى دلالة يساوي (0.05) أو أقل والوزن النسبي أكبر من (60%) وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة (t) المحسوبة أقل من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) عند درجة حرية (78) ومستوى دلالة يساوي (0.05) أو أكبر والوزن النسبي أقل من (60%) وتكون آراء العينة في محتوى الفقرة محابية إذا كانت قيمة مستوى المعنوية أكبر من (0.05).

#### 5.1.2.1 تحليل فقرات المجال الأول : البيئة الرقابية

أشارت نتائج الجدول رقم (22) أن جميع فقرات المجال الخاص بالبيئة الرقابية إيجابية، حيث أن الوزن النسبي لكل فقرة تراوح ما بين (90.3%) و(72.3%) وهي أكبر من 60%， ومستوى المعنوية أقل من (0.05) حيث يتبع من الجدول رقم (22) التالي :

- أن الفقرة رقم (1) (شفافية الإدارة ومراعاتها للقيم الأخلاقية) قد احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ 90.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تتظر إلى الشفافية والقيم الأخلاقية بدرجة عالية جداً من الأهمية لأغراض تحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة.
- أما الفقرة رقم (2) (توفر الكفاءة والمهنية في العاملين في المنظمة) فقد احتلت المرتبة الثانية بوزن نسبي بلغ 89.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر توفر الكفاءة والمهنية في العاملين لها أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.

- أما الفقرة رقم (3) (توفر الكفاءة والفاعلية في أداء مجلس الإدارة) فقد احتلت المرتبة الرابعة بوزن نسيبي 83.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن توفر الكفاءة والفاعلية في أداء مجلس الإدارة له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (4) (يوجد فلسفة خاصة ونمط تشغيل إيجابي لدى الإدارة تجاه المهام المالية والإدارية والتدقيق) فقد احتلت المرتبة الثالثة بوزن نسيبي 84.5% ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن وجود فلسفة خاصة ونمط تشغيل إيجابي لدى الإدارة تجاه المهام المالية والإدارية والتدقيق له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (5) (يوجد هيكل تنظيمي يتلاءم مع طبيعة عمل وحجم المنظمة) فقد احتلت المرتبة السادسة بوزن نسيبي 82.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن تلاءم الهيكل التنظيمي مع طبيعة عمل وحجم المنظمة له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (6) (يتوفر لدى الإدارة أسلوب جيد لتفويض الصلاحيات) فقد احتلت المرتبة الحادية عشرة بوزن نسيبي 79.0%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تنظر إلى توفر أسلوب جيد لدى الإدارة في تفويض الصلاحيات له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (7) (يوجد سياسات فاعلة للتوظيف في المنظمة) فقد احتلت المرتبة الخامسة بوزن نسيبي 82.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن وجود سياسات فاعلة للتوظيف في المنظمة له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (8) (يوجد سياسات فاعلة لتدريب الموظفين في المنظمة) فقد احتلت المرتبة الأخيرة الثانية عشرة بوزن نسيبي 72.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تنظر إلى وجود سياسات فاعلة لتدريب الموظفين في المنظمة له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (9) ( يوجد وصف وظيفي واضح للعاملين في المنظمة) فقد احتلت المرتبة العاشرة بوزن نسيبي 79.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن وجود وصف وظيفي واضح للعاملين في المنظمة له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (10) (تناسب الصلاحيات في المسؤوليات) فقد احتلت المرتبة الثامنة بوزن نسيبي 79.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية ترى أن تناسب الصلاحيات مع المسؤوليات له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.

- أما الفقرة رقم (11) (يتوفر في المنظمة نظام للضبط الداخلي يساهم في ضبط أداء العاملين) فقد احتلت المرتبة السابعة بوزن نسيبي 80%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن توفر نظام للضبط الداخلي في المنظمة يساهم في ضبط أداء العاملين له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (12) (يوجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات العاملين) فقد احتلت المرتبة التاسعة بوزن نسيبي 79.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تنظر إلى وجود قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات العاملين له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.

وحول ما سبق يلاحظ وجود تفاوت نسبي للأهمية من منظور المنظمات الأهلية لفقرات هذا المحور حيث تفاوتت هذه الأهمية من فقرة إلى أخرى كان أهمها شفافية الإدارة ومراعاتها للقيم الأخلاقية وتتوفر الكفاءة والمهنية في العاملين في المنظمة، بينما كان وجود سياسات فاعلة لتدريب الموظفين وجود وصف وظيفي واضح للعاملين الأقل أهمية من منظور الإدارة الأمر الذي يعني ضرورة إيجاد السبل والوسائل لتوفير هذه المتطلبات من قبل المنظمات الأهلية لأغراض تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي (4.15) والوزن النسبي يساوي (82.9%) وهو أكبر من 60% ومستوى المعنوية يساوي (0.00) وهو أقل من (0.05) مما يعني أن توفر البيئة الرقابية في المنظمات الأهلية له تأثير إيجابي على تحقيق أهداف الرقابة. وقد اتفقت الدراسة مع نتائج دراسة (شاهدين 2007) في فقرة ضرورة وجود هيكل تنظيمي ملائم مع طبيعة عمل وحجم المنظمة وكذلك فقرة وجود نظام للضبط الداخلي وفقرة وجود أسلوب جيد لدى الإدارة في تقويض الصالحيات، في حين اختلفت الدراسة مع نتائج دراسة (شرف 2005) في الفقرتين المذكورتين ويفسر الباحث ذلك لاختلاف ذلك في اختيار المعيار المستخدم في عينة الدراسة.

### جدول رقم (21): يوضح تحليل فقرات المجال الأول (البيئة الرقابية)

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة $t$	وزن النسبي	الوسط الحسابي	يؤثر بدرجة كبيرة جداً (5)	يؤثر بدرجة كبيرة (4)	يؤثر بدرجة متوسطة	يؤثر بدرجة منخفضة (2)	يؤثر بدرجة منخفضة جداً (1)	الفقرة	م
1	0.00	59.80	90.3	4.51	58.8	36.2	2.5	2.5	.0	شفافية الإدارة ومراعاتها للقيم الأخلاقية	.1
2	0.00	72.84	89.8	4.49	51.2	46.2	2.5	.0	.0	توفر الكفاءة والمهنية في العاملين في المنظمة	.2
4	0.00	44.67	83.3	4.16	37.5	45.0	14.9	2.5	.0	توفر الكفاءة والفاعلية في أداء مجلس الإدارة	.3
3	0.00	46.60	84.5	4.23	41.2	43.8	12.5	1.2	1.2	يوجد فلسفة خاصة ونمط تشغيل إيجابي لدى الإدارة تجاه المهام المالية والإدارية والتدقيق	.4
6	0.00	45.34	82.3	4.11	32.5	51.2	12.5	2.5	1.2	يوجد هيكل تنظيمي ينلائم مع طبيعة عمل وحجم المنظمة	.5
11	0.00	46.40	79.0	3.95	18.8	63.8	12.5	3.8	1.2	يتوفر لدى الإدارة أسلوب جيد لتقويض الصالحيات	.6
5	0.00	16.02	82.8	4.14	22.5	52.5	18.7	3.8	2.5	يوجد سياسات فاعلة للتوظيف في المنظمة	.7
12	0.00	34.09	72.3	3.61	13.8	48.8	26.2	7.5	3.8	يوجد سياسات فاعلة لتدريب الموظفين في المنظمة	.8
10	0.00	35.47	79.3	3.96	32.5	42.5	17.5	3.8	3.8	يوجد وصف وظيفي واضح للعاملين في المنظمة	.9
8	0.00	38.73	79.8	3.99	27.5	53.8	12.5	2.5	3.8	تناسب الصالحيات في المسؤوليات	.10
7	0.00	39.75	80.0	4.00	31.2	43.8	21.2	1.2	2.5	يتوفر في المنظمة نظام للضبط الداخلي يساهم في ضبط أداء العاملين	.11
9	0.00	35.67	79.8	3.99	36.2	36.2	20.0	5.0	2.5	يوجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات العاملين	.12
جميع الفقرات											
		<b>0.00</b>	<b>52.21</b>	<b>82.9</b>	<b>4.15</b>						

#### 5.1.2.2 تحليل فقرات المجال الثاني: تدبير المخاطر

يتضح من جدول رقم (23) أن جميع فقرات المجال الخاص تدبير المخاطر إيجابية، حيث أن الوزن النسبي لكل فقرة تراوح ما بين (88.3%) و(77.8%) وهي أكبر من 60%， ومستوى المعنوية أقل من 0.05 حيث يتبع من الجدول رقم (23) التالي:

- الفقرة رقم (1) (يوجد لدى الادارة أهداف واضحة ومحددة) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسيبي 88.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن وجود أهداف واضحة ومحددة لدى الادارة له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (2) (تعمل الادارة على تحديد احتمالات تعرضها للخطر) فقد احتلت المرتبة الثانية بوزن نسيبي 80.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تنظر إلى عمل الادارة على تحديد احتمالات تعرضها للخطر له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (3) (تتخذ الادارة الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة) فقد احتلت المرتبة الثالثة بوزن نسيبي 77.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن اتخاذ الادارة لإجراءات ملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.

وحول ما سبق يلاحظ وجود تفاوت نسيبي للأهمية من منظور المنظمات الأهلية لفقرات هذا المحور حيث تفاوتت هذه الأهمية من فقرة إلى أخرى كان أهمها وجود أهداف واضحة ومحددة لدى الادارة، بينما كان وجود اتخاذ الادارة الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة الأقل أهمية من منظور الادارة الأمر الذي يعني ضرورة إيجاد السبل والوسائل لتوفير هذه المتطلبات من قبل المنظمات الأهلية لأغراض تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي (4.11) والوزن النسيبي يساوي (82.3%) وهو أكبر من 60% ومستوى المعنوية يساوي (0.00) وهو أقل من (0.05) مما يعني أن تبني الادارة لعمليات تقدير المخاطر في المنظمات الأهلية يعمل على تحقيق أهداف الرقابة.

**جدول رقم (22): يوضح تحليل فقرات المجال الثاني (تقدير المخاطر)**

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسيبي	الوسط الحسابي	يؤثر بدرجة كبيرة جدا (5)	يؤثر بدرجة كبيرة (4)	يؤثر بدرجة متوسطة	يؤثر بدرجة منخفضة (2)	يؤثر بدرجة منخفضة جدا (1)	الفقرة	م
1	0.00	67.03	88.3	4.41	46.3	48.8	0.5	0.0	0.0	يوجد لدى الادارة أهداف واضحة ومحددة	.1
2	0.00	36.61	80.8	4.04	36.3	41.3	16.3	3.8	2.5	تعمل الادارة على تحديد احتمالات تعرضها للخطر (قد يكون الخطأ ضعف أو توقف التمويل مثل....)	.2

3	0.00	34.56	77.8	3.89	28.8	13.8	18.8	5.0	3.8	3.
	<b>0.00</b>	<b>51.28</b>	<b>82.3%</b>	<b>4.11</b>						الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة

### 5.1.2.3 تحليل فقرات المجال الثالث: الأنشطة الرقابية

يتضح من جدول رقم (24) أن جميع فقرات المجال الخاص بالأنشطة الرقابية إيجابية، حيث أن الوزن النسبي لكل فقرة تراوح ما بين (60%) و(71%) وهي أكبر من 60%， ومستوى المعنوية أقل من 0.05 حيث يتبع من الجدول رقم (24) التالي:

- أن الفقرة رقم (1) (يوجد فصل ملائم بين المهام: مثل الفصل بين حيازة الأصول والرقابة عليها) احتلت المرتبة الثامنة بوزن نسبي 78%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تنظر إلى أن الفصل الملائم بين المهام له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (2) (يوجد صلاحيات محددة لكل مستوى إداري) فقد احتلت المرتبة الثانية بوزن نسبي 85%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن وجود صلاحيات محددة لكل مستوى إداري له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (3) (تتلاعم المستندات والسجلات مع طبيعة عمل المنظمة) فقد احتلت المرتبة الثانية بوزن نسبي 85%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر ترى أن تلاعماً المستندات والسجلات مع طبيعة عمل المنظمة له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (4) (توجد رقابة فعلية على الأصول والمستندات) فقد احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي 86%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن وجود رقابة فعلية على الأصول والدفاتر له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (5) (يوجد فحص مستمر وفعال على العناصر السابقة) فقد احتلت المرتبة الثالثة بوزن نسبي 83.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تنظر إلى وجود فحص مستمر وفعال على العناصر السابقة له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (6) (يتوفر وسائل الحماية ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق أو السرقة) فقد احتلت المرتبة التاسعة بوزن نسبي 73.0%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن توفر وسائل الحماية ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق أو السرقة له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.

- أما الفقرة رقم (7) (يتوفر حماية مادية وإلكترونية لأصول المنشاة) فقد احتلت المرتبة العاشرة بوزن نسي 71.0%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن وجود حماية مادية وإلكترونية لأصول المنشاة له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (8) (يوجد رقابة على صحة التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات) فقد احتلت المرتبة الرابعة بوزن نسي 82.5%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية ترى أن وجود رقابة على صحة التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (9) (يتم مراجعة الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن إعداد البيانات) فقد احتلت المرتبة السابعة بوزن نسي 81.0%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن مراجعة الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن إعداد البيانات له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (10) (توجد رقابة على إمكانية الوصول للبرامج وملفات البيانات) فقد احتلت المرتبة السادسة بوزن نسي 81.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تنظر إلى وجود رقابة على إمكانية الوصول للبرامج وملفات البيانات له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.

و حول ما سبق يلاحظ وجود تفاوت نسيي للأهمية من منظور المنظمات الأهلية لفقرات هذا المحور حيث تفاوتت هذه الأهمية من فقرة إلى أخرى كان أهمها وجود رقابة فعلية على الأصول والمستندات وكذلك ملائمتها مع طبيعة عمل المنظمة، بينما كان وجود حماية مادية وإلكترونية لأصول المنشاة وتتوفر وسائل الحماية ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق أو السرقة الأقل أهمية من منظور الإدارة الذي يعني ضرورة إيجاد السبل والوسائل لتوفير هذه المتطلبات من قبل المنظمات الأهلية لأغراض تحقيق أهداف الرقابة الداخلية. وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي (4.02) والوزن النسيي يساوي (80.3%) وهو أكبر من 60% ومستوى المعنوية يساوي (0.00) وهو أقل من (0.05) مما يعني أن التزام الإدارة وتبنيها لأنشطة الرقابية في المنظمات الأهلية تعمل على تحقيق أهداف الرقابة.

جدول رقم (23): يوضح تحليل فقرات المجال الثالث (الأنشطة الرقابية)

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	وزن النسيبي	الوسط الحسابي	بؤثر درجة كبيرة جدا (5)	بؤثر درجة كبيرة (4)	بؤثر درجة متوسطة	بؤثر درجة منخفضة (2)	بؤثر درجة منخفضة جدا (1)	الفقرة	م
8	0.00	35.75	78.0	3.90	25.0	53.8	11.2	6.2	3.8	يوجد فصل ملائم بين المهام ( مثل الفصل بين حيازة الأصول والرقابة عليها )	.1
5	0.00	48.77	81.8	4.09	28.8	53.8	16.2	.0	1.2	يوجد صلاحيات محددة لكل مستوى إداري	.2
2	0.00	51.52	85.0	4.25	40.0	47.5	10.0	2.5	.0	تتلاعم المستندات والسجلات مع طبيعة عمل المنظمة	.3
1	0.00	52.25	86.0	4.30	43.8	45.0	8.8	2.5	.0	توجد رقابة فعلية على الأصول والمستندات	.4
3	0.00	44.41	83.8	4.19	40.0	43.8	12.5	2.5	1.2	يوجد فحص مستمر وفعال على العناصر السابقة	.5
9	0.00	26.92	73.0	3.65	40.0	43.8	12.5	2.5	1.2	يتوفر وسائل الحماية ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق أو السرقة	.6
10	0.00	24.77	71.0	3.55	28.8	31.2	25.0	6.2	8.8	يتوفر حماية مادية وإلكترونية لأصول المنشآة	.7
4	0.00	40.75	82.5	4.13	26.2	33.8	20.0	8.8	11.2	يوجد رقابة على صحة التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات	.8
7	0.00	43.10	81.0	4.05	32.5	45.0	17.5	5.0	.0	يتم مراجعة الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن إعداد البيانات	.9
6	0.00	37.37	81.3	4.06	36.2	43.8	13.8	2.5	3.8	توجد رقابة على إمكانية الوصول للبرامج وملفات البيانات	.10
جميع الفقرات											
	<b>0.00</b>	<b>53.19</b>	<b>80.3</b>	<b>4.02</b>							

#### 5.1.2.4 تحليل فقرات المجال الرابع: المعلومات والاتصالات

يتضح من جدول (25) أن جميع فقرات المجال الخاص بالمعلومات والاتصالات إيجابية، حيث أن الوزن النسبي لكل فقرة تراوح ما بين (85.3%) و (76%) وهي أكبر من 60%， ومستوى المعنوية أقل من 0.05 حيث يتبيّن من الجدول رقم (25) التالي:

- أَن الفقرة رقم (1) (يوجد نظام قوي لنظم المعلومات الإلكترونية داخل المنظمة) احتلت المرتبة الخامسة بوزن نسبي 79.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن وجود نظام قوي لنظم المعلومات الإلكترونية داخل المنظمة له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أَما الفقرة رقم (2) (يوجد آليات للحصول على المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية) فقد احتلت المرتبة التاسعة بوزن نسبي 76.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تنظر إلى أن وجود آليات للحصول على المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أَما الفقرة رقم (3) (يوجد آلية لتزويد المدراء بالمعلومات الازمة لهم) فقد احتلت المرتبة الثانية بوزن نسبي 80.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن وجود آلية لتزويد المدراء بالمعلومات الازمة لهم له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أَما الفقرة رقم (4) (يتم إيصال المعلومات إلى المعنيين في الوقت المناسب) فقد احتلت المرتبة الثالثة بوزن نسبي 80.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية ترى أن إيصال المعلومات إلى المعنيين في الوقت المناسب له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أَما الفقرة رقم (5) (يتوفر استراتيجية لتطوير نظم المعلومات في المنظمة) فقد احتلت المرتبة السابعة بوزن نسبي 79% ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن توفر استراتيجية لتطوير نظم المعلومات في المنظمة له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أَما الفقرة رقم (6) (يتوفر وسائل اتصال مناسبة وفي كافة الاتجاهات في المنظمة) فقد احتلت المرتبة الرابعة بوزن نسبي 80.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية ترى أن توفر وسائل اتصال مناسبة وفي كافة الاتجاهات في المنظمة له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أَما الفقرة رقم (7) (يتوفر قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأية مخالفة ومخترفات) فقد احتلت المرتبة السادسة بوزن نسبي 79.8%， ويدل ذلك على

أن المنظمات الأهلية تعتبر أن توفر قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأية مخالفة واختلافات له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.

- أما الفقرة رقم (8) (يوجد آلية لدراسة اقتراحات الموظفين) فقد احتلت المرتبة العاشرة بوزن نسي 67.6%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية ترى أن وجود آلية لدراسة اقتراحات الموظفين له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (9) (يتم تخزين المعلومات بشكل صحيح) فقد احتلت المرتبة الثامنة بوزن نسي 78.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية ترى أن تخزين المعلومات بشكل صحيح له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (10) (يتم عقد اجتماعات دورية أو طارئة) فقد احتلت المرتبة الأولى بوزن نسي 85.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن إتمام عقد اجتماعات دورية أو طارئة له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.

و حول ما سبق يلاحظ وجود تفاوت نسيبي للأهمية من منظور المنظمات الأهلية لفقرات هذا المحور حيث تفاوتت هذه الأهمية من فقرة إلى أخرى كان أهمها عقد اجتماعات دورية لمجلس الإدارة وكذلك وجود آلية لتزويد المدراء بالمعلومات الازمة لهم، بينما كان وجود آلية لدراسة اقتراحات الموظفين وكذلك وجود آليات للحصول على المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية الأقل أهمية من منظور الإدارة الأمر الذي يعني ضرورة إيجاد السبل والوسائل لتوفير هذه المتطلبات من قبل المنظمات الأهلية لأغراض تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي (3.98) والوزن النسيبي يساوي (79.7%) وهو أكبر من 60% ومستوى المعنوية يساوي (0.00) وهو أقل من (0.05) مما يعني أن تطبيق المعلومات والاتصالات في المنظمات الأهلية لها دور رئيسي في تحقيق أهداف الرقابة.

وقد اتفقت الدراسة مع نتائج دراسة (شاهين 2007) في فقرة توفر وسائل الاتصالات المناسبة وفي كافة المستويات الإدارية، وكذلك فقرة توصيل المعلومات إلى المعينين في الوقت المناسب، والفقرة المتعلقة بعقد اجتماعات دورية أو طارئة.

وقد اختلفت الدراسة مع نتائج دراسة (شرف 2005) في الفقرة المتعلقة بضرورة توفر اتصالات مناسبة في كافة المستويات الإدارية وقد يعود السبب إلى اختلاف المعيار المستخدم في عينة الدراسة.

جدول رقم (24): يوضح تحليل فقرات المجال الرابع (المعلومات والاتصالات)

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	وزن النسبي	الوسط الحسابي	يؤثر بدرجة كبيرة جدا (5)	يؤثر بدرجة كبيرة (4)	يؤثر بدرجة متوسطة	يؤثر بدرجة منخفضة (2)	يؤثر بدرجة منخفضة جدا (1)	الفقرة	م
5	0.00	36.61	79.8	3.99	33.8	40.0	21.2	1.2	3.8	يوجد نظام قوي لنظم المعلومات الإلكترونية داخل المنظمة	.1
9	0.00	41.18	76.8	3.84	20.0	50.0	25.0	3.8	1.2	يوجد آليات للحصول على المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية	.2
2	0.00	43.32	80.8	4.04	28.8	52.5	13.8	3.8	1.2	يوجد آلية لتزويد المدراء بالمعلومات الازمة لهم	.3
3	0.00	38.41	80.3	4.01	31.2	48.8	12.5	5.0	2.5	يتم إيصال المعلومات إلى المعينين في الوقت المناسب	.4
7	0.00	38.14	79.0	3.95	28.8	46.2	18.8	3.8	2.5	يتوفر استراتيجية لتطوير نظم المعلومات في المنظمة	.5
4	0.00	38.97	80.3	4.01	32.5	43.8	18.8	2.5	2.5	يتوفر وسائل اتصال مناسبة وفي كافة الاتجاهات في المنظمة	.6
6	0.00	41.99	79.8	3.99	27.5	50.0	17.5	3.8	1.2	يتوفر قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأية مخالفة واختراقات	.7
10	0.00	38.74	76.0	3.80	17.5	55.0	20.0	5.0	2.5	يوجد آلية لدراسة اقتراحات الموظفين	.8
8	0.00	39.54	78.8	3.94	23.8	55.0	16.2	1.2	3.8	يتم تخزين المعلومات بشكل صحيح	.9
1	0.00	16.75	85.3	4.26	28.8	48.8	18.7	2.5	1.2	يتم عقد اجتماعات دورية أو طارئة	.10
جميع الفقرات											
	<b>0.00</b>	<b>50.47</b>	<b>79.7</b>	<b>3.98</b>							

### 5.1.2.5 تحليل فقرات المجال الخامس: المراقبة

يتضح من جدول (26) أن جميع فقرات المجال الخاص بالمراقبة إيجابية، حيث أن الوزن النسبي لكل فقرة تراوح ما بين (3%) و (74.3%) وهي أكبر من 60%， ومستوى المعنوية أقل من 0.05 حيث يتبع من الجدول رقم (26) التالي:

- أن الفقرة رقم (1) (يتوفر في المنظمة مراقبة مستمرة للأنشطة التشغيلية) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي 85.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن توفر مراقبة مستمرة للأنشطة التشغيلية في المنظمة له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (2) (يوجد تقييمات دورية ومنفصلة شاملة للأنشطة التشغيلية) فقد احتلت المرتبة الثالثة بوزن نسبي 79.5%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تنظر إلى أن وجود تقييمات دورية ومنفصلة شاملة للأنشطة التشغيلية له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (3) (يتم تقييم أداء الموظفين وفق مؤشرات وضوابط تفصيلية مهنية) فقد احتلت المرتبة الرابعة بوزن نسبي 79.5%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن تقييم أداء الموظفين وفق مؤشرات وضوابط تفصيلية مهنية له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (4) (تساهم تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور وتطوير الأداء) فقد احتلت المرتبة الخامسة بوزن نسبي 78%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية ترى أن مساعدة تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور وتطويره له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (5) (تستخدم نتائج تقارير الأداء لتوقيع الترقيات والمكافآت) فقد احتلت المرتبة العاشرة بوزن نسبي 74.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن استخدام نتائج تقارير الأداء لتوقيع الترقيات والمكافآت له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (6) (يتم تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة) فقد احتلت المرتبة السابعة بوزن نسبي 76.5%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية ترى أن تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (7) (يتم تعديل ثغرات الضعف في نظام الرقابة الداخلية) فقد احتلت المرتبة التاسعة بوزن نسبي 75%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر تنظر إلى أن تعديل ثغرات الضعف في نظام الرقابة الداخلية له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.

- أما الفقرة رقم (8) (يتم عمل جرد سنوي لأصول ومخازن المنظمة) فقد احتلت المرتبة الثانية بوزن نسيبي 85.3%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن عمل جرد سنوي لأصول ومخازن المنظمة له أهمية بدرجة عالية في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (9) (يتم عمل جرد مفاجئ لأصول ومخازن المنظمة) فقد احتلت المرتبة السادسة بوزن نسيبي 77.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تعتبر أن عمل جرد مفاجئ لأصول ومخازن المنظمة له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.
- أما الفقرة رقم (10) (يوجد رقابة على عمل لجان المشتريات والاستلام لمعرفة مدى التزامها بالأنظمة والقوانين) فقد احتلت المرتبة الثامنة بوزن نسيبي 75.8%， ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية تنظر إلى أن وجود رقابة على عمل لجان المشتريات والاستلام لمعرفة مدى التزامها بالأنظمة والقوانين له أهمية بدرجة متوسطة في تحقيق أهداف الرقابة.

وحول ما سبق يلاحظ وجود تفاوت نسيبي للأهمية من منظور المنظمات الأهلية لفقرات هذا المحور حيث تفاوتت هذه الأهمية من فقرة إلى أخرى كان أهمها توفر مراقبة مستمرة للأنشطة التشغيلية في المنظمة وكذلك عمل جرد سنوي للأصول والمخازن، بينما كان استخدام نتائج تقارير الأداء لتوقيع الترقيات والمكافآت وكذلك تعديل ثغرات الضعف في نظام الرقابة الداخلية الأقل أهمية من منظور الإدارة الأمر الذي يعني ضرورة إيجاد السبل والوسائل لتوفير هذه المتطلبات من قبل المنظمات الأهلية لأغراض تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي (3.93) والوزن النسيبي يساوي (78.7%) وهو أكبر من 60% ومستوى المعنوية يساوي (0.00) وهو أقل من (0.05) مما يعني أن توفر عمليات المراقبة في المنظمات الأهلية تعمل على تحقيق أهداف الرقابة. وقد اتفقت الدراسة مع نتائج دراسة (شاھین 2007) في الفقرة المتعلقة بتقييم أداء الموظفين وفق مؤشرات وضوابط تفصيلية مهنية، وكذلك الفقرة المتعلقة بموضوع استخدام نتائج تقارير الأداء لأغراض الترقيات والمكافآت، والفقرة المتعلقة بعقد الاجتماعات الدورية أو الطارئة.

**جدول رقم (25): يوضح تحليل فقرات المجال الخامس (المراقبة)**

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	وزن النسبي	الوسط الحسابي	يؤثر بدرجة كبيرة جدا (5)	يؤثر بدرجة كبيرة (4)	يؤثر بدرجة متوسطة	يؤثر بدرجة منخفضة (2)	يؤثر بدرجة منخفضة جدا (1)	الفقرة	م
1	0.00	53.93	85.3	4.26	37.5%	53.8%	7.5%	.0%	1.2%	يتوفر في المنظمة مراقبة مستمرة لأنشطة التشغيلية	1
3	0.00	44.71	79.5	3.98	22.5%	58.8%	13.8%	3.8%	1.2%	يوجد تقييمات دورية ومنفصلة شاملة للأنشطة التشغيلية	2
4	0.00	44.71	79.5	3.98	25.0%	52.5%	17.5%	5.0%	.0%	يتم تقييم أداء الموظفين وفق مؤشرات وضوابط تفصيلية مهنية	3
6	0.00	37.82	78.0	3.90	25.0%	50.0%	17.5%	5.0%	2.5%	تساهم تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور وتطوير الأداء	4
10	0.00	33.34	74.3	3.71	23.8%	37.5%	26.2%	11.2%	1.2%	تستخدم نتائج تقارير الأداء لتوقيع الترقيات والمكافآت	5
8	0.00	37.56	76.5	3.83	20.0%	53.8%	17.5%	6.2%	2.5%	يتم تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة	6
9	0.00	33.97	75.0	3.75	23.8%	40.0%	26.2%	7.5%	2.5%	يتم تعديل ثغرات الضعف في نظام الرقابة الداخلية	7
2	0.00	48.17	85.3	4.26	43.8%	41.2%	13.8%	.0%	1.2%	يتم عمل جرد سنوي لأصول ومخازن المنظمة	8
7	0.00	30.91	77.8	3.89	37.5%	30.0%	20.0%	8.8%	3.8%	يتم عمل جرد مفاجئ لأصول ومخازن المنظمة	9
										يوجد رقابة على عمل لجان المشتريات والاستلام لمعرفة مدى التزامها بالأنظمة والقوانين	10
5	<b>0.00</b>	<b>52.88</b>	<b>78.7</b>	<b>3.93</b>	<b>جميع الفقرات</b>						

### 5.1.2.6 تحليل فقرات المجال السادس : أهداف نظام الرقابة الداخلية

يتضح من جدول (27) أن جميع فقرات المجال الخاص بأهداف نظام الرقابة الداخلية إيجابية، حيث أن الوزن النسيي لكل فقرة تراوح ما بين (83%) و (86.5%) وهي أكبر من 60% ومستوى المعنوية أقل من 0.05 حيث يتبيّن من الجدول رقم (27) التالي:

- أن الفقرة رقم (1) (يحقق الكفاءة والفعالية لكافّة العمليات التشغيلية في المنظمة) احتلت المرتبة الثانية بوزن نسيي 83%，ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية ترى أن نظام الرقابة يحقق الكفاءة والفعالية لكافّة العمليات التشغيلية في المنظمة بدرجة عالية.
- أما الفقرة رقم (2) (يعزز درجة مصداقية البيانات المالية في الاعتماد عليها) فقد احتلت المرتبة الثانية بوزن نسيي 86%，ويدل ذلك على أن المنظمات الأهلية ترى أن نظام الرقابة يعزز درجة مصداقية البيانات المالية في الاعتماد عليها بدرجة عالية.
- أما الفقرة رقم (3) (يعلم على ضبط الأداء والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية) فقد احتلت المرتبة الأولى بوزن نسيي 86.5% مما يؤكّد أن نظام الرقابة يعلم على ضبط الأداء والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية بدرجة عالية.

جدول رقم (26): يوضح تحليل فقرات المجال الخامس (أهداف نظام الرقابة الداخلية)

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	وزن النسيي	الوسط الحسابي	يؤثر بدرجة كبيرة جدا (5)	يؤثر بدرجة كبيرة (4)	يؤثر بدرجة متوسطة	يؤثر بدرجة منخفضة (2)	يؤثر بدرجة منخفضة جدا (1)	الفقرة	م
3	0.00	44.01	83.0	4.15	40.0	38.8	17.5	3.8	.0	يحقق الكفاءة والفعالية لكافّة العمليات التشغيلية في المنظمة	1
2	0.00	53.52	86.0	4.30	43.8	43.8	11.2	1.2	.0	يعزز درجة مصداقية البيانات المالية في الاعتماد عليها	2
1	0.00	53.34	86.5	4.33	45.0	45.0	7.5	2.5	.0	يعلم على ضبط الأداء والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية	3
جميع الفقرات											

### 5.1.2.7 تحليل مجالات الدراسة

يتضح من جدول (28) أن الوزن النسبي لكافة المجالات كان 80.8% ومستوى الدلالة أقل من 0.05 مما يدل على أن بناء نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO يؤثر في تحقيق أهداف الرقابة في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.

واحتل المجال السادس المرتبة الأولى بوزن نسبي 85.2%， والمجال الأول المرتبة الثانية بوزن نسبي 82.9%， والمجال الثاني المرتبة الثالثة بوزن نسبي 80.3%， والمجال الرابع احتل المرتبة الخامسة بوزن نسبي 79.7%， والمجال الخامس المرتبة السادسة بوزن نسبي 78.7%.

جدول رقم (27): يوضح تحليل مجالات الدراسة لكل بعد من الأبعاد الستة والبعد الكلي لجميع

#### المجالات

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	المجال	م
2	0.00	52.21	82.9	4.15	البيئة الرقابية	الأول
3	0.00	51.28	82.3	4.11	تقدير المخاطر	الثاني
4	0.00	53.19	80.3	4.02	الأنشطة الرقابية	الثالث
5	0.00	50.47	79.7	3.98	المعلومات والاتصالات	الرابع
6	0.00	52.88	78.7	3.93	المراقبة	الخامس
1	0.00	55.41	85.2	4.26	أهداف نظام الرقابة الداخلية	السادس
	<b>0.00</b>	<b>60.92</b>	<b>80.8</b>	<b>4.04</b>	<b>جميع المجالات</b>	

## المبحث الثاني

### اختبار فرضيات الدراسة

#### 5.2.1 تمهيد

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الاختبارات غير المعلمية (اختبار الإشارة)، وهو الاختبار المناسب في حالة وجود بيانات ترتيبية، حيث أن مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة يعتبر مقياساً ترتيبياً فإذا كانت (P-Value) Sig. أكبر من مستوى الدلالة  $a = 0.05$  فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء أفراد العينة حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهي 3، أما إذا كانت (P-Value) أقل من مستوى الدلالة  $a = 0.05$  فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بأن متوسط آراء أفراد العينة يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهيرية عن درجة الموافقة المتوسطة، وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت الإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

#### 5.2.1.1 اختبار الفرضية أولى

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين توفر البيئة الرقابية وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.

لاختبار هذه الفرضية تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون ويتبين أن قيمة هذا المعامل تساوي 0.583 وبلغ مستوى الدلالة (0.00) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ويتضح ذلك من الجدول رقم (29) ويشير إلى وجود علاقة إيجابية طردية بين ضرورة توفر عناصر ومقومات البيئة الرقابية وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO وبذلك يتم قبول الفرضية المذكورة.

وتنتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (السبوع 2011) حيث وجد ارتباط جوهري بين مقومات البيئة الرقابية وتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، وكذلك تتفق هذه النتيجة مع دراسة (إبراهيم 2009) حيث وجد ارتباط جوهري بين مقومات البيئة الرقابية وفاعلية الإفصاح بالتقارير المالية.

جدول رقم (28): يوضح معاملات ارتباط بيرسون بين أهداف الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية وال المجالات المختلفة

الرقابة	المعلومات	الأنشطة الرقابية	تقدير المخاطر	البيئة الرقابية	المتغيرات	أهداف نظام الرقابة الداخلية
.653**	.679**	.618**	.439**	.583**	معامل ارتباط بيرسون	
.000	.000	.000	.000	.000	مستوى الدلالة	

#### 5.2.1.2 اختبار الفرضية الثانية:

توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $0.05 \leq a$ ) بين تقدير المخاطر وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.

لاختبار هذه الفرضية تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون ويتبين أن قيمة هذا المعامل تساوي 0.439 وبلغ مستوى الدلالة (0.00) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ويتضح ذلك من الجدول رقم (29) ويشير إلى وجود علاقة إيجابية طردية بين ضرورة تقدير المخاطر وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO وبذلك يتم قبول الفرضية المذكورة.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (السبوع 2011) حيث وجد ارتباط جوهري بين متطلبات تقدير المخاطر وتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، وكذلك تتفق هذه النتيجة مع دراسة (إبراهيم 2009) حيث وجد ارتباط جوهري بين متطلبات تقدير المخاطر وفاعلية الإفصاح بالتقارير المالية.

#### 5.2.1.3 اختبار الفرضية الثالثة

توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $0.05 \leq a$ ) بين الأنشطة الرقابية وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.

لاختبار هذه الفرضية تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون ويتبين أن قيمة هذا المعامل تساوي 0.618 وبلغ مستوى الدلالة (0.00) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ويتضح ذلك من الجدول رقم (29) ويشير إلى وجود علاقة إيجابية طردية بين

ضرورة توفير الأنشطة الرقابية وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO وبذلك يتم قبول الفرضية المذكورة.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (السبع 2011) حيث وجد ارتباط جوهري بين توفر الأنشطة الرقابية وتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، وكذلك تتفق هذه النتيجة مع دراسة (إبراهيم 2009) حيث وجد ارتباط جوهري بين توفر الأنشطة الرقابية وفاعلية الإفصاح بالتقارير المالية.

#### 5.2.1.4 اختبار الفرضية الرابعة

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $0.05 \leq a$ ) بين المعلومات والاتصالات وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.

لاختبار هذه الفرضية تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون ويتبين أن قيمة هذا المعامل تساوي 0.679 وبلغ مستوى الدلالة (0.00) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ويتبين ذلك من الجدول رقم (29) ويشير إلى وجود علاقة إيجابية طردية بين ضرورة وجود نظام قوي للمعلومات والاتصالات وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO وبذلك يتم قبول الفرضية المذكورة.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (السبع 2011) حيث وجد ارتباط جوهري بين وجود نظام قوي للمعلومات والاتصالات وتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، وكذلك تتفق هذه النتيجة مع دراسة (إبراهيم 2009) حيث وجد ارتباط جوهري بين وجود نظام قوي للمعلومات والاتصالات وفاعلية الإفصاح بالتقارير المالية.

#### 5.2.1.5 اختبار الفرضية الخامسة

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $0.05 \leq a$ ) بين المراقبة وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.

لاختبار هذه الفرضية تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون ويتبين أن قيمة هذا المعامل تساوي 0.653 وبلغ مستوى الدلالة (0.00) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ويتبين ذلك من الجدول رقم (29) ويشير إلى وجود علاقة إيجابية طردية بين ضرورة المراقبة وتحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO وبذلك يتم قبول الفرضية المذكورة.

وتنقق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (إبراهيم 2009) حيث وجد ارتباط جوهري بين المراقبة وفاعلية الإفصاح بالتقارير المالية.

ولم تتفق نتائج هذا الفرض مع نتائج دراسة (السبوع 2011) حيث لم تظهر دراسته وجود ارتباط جوهري بين المراقبة وتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

### 5.2.1.6 اختبار الفرضية السادسة

لا توجد فروق إحصائية عند مستوى دلالة ( $0.05 \leq a$ ) بين تحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة تعزى لمتغيرات معلومات شخصية (المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي، سنوات الخبرة)، ويترافق معه الفرضيات الآتية:

أ. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $0.05 \leq a$ ) بين أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وفقاً لإطار COSO ومتغير المسمى الوظيفي.

من خلال اختبار تحليل التباين الأحادي يتضح أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وفقاً لإطار COSO ومتغير المسمى الوظيفي جدول رقم (30).

وعند فحص المجالات كلاً على حده تبين وجود فروق دالة إحصائياً عند المجال الخامس (المراقبة) مما يؤكّد وجود فروق معنوية وكانت لصالح رئيس مجلس الادارة.

وعند فحص المجالات كلاً على حده تبين وجود فروق دالة إحصائياً عند المجال الثالث (الأنشطة الرقابية) مما يؤكّد وجود فروق معنوية وكانت لصالح المدير المالي

كما هو واضح من خلال الوسط الحسابي من خلال جدول (31)

جدول رقم (29): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير المسمى الوظيفي

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
.177	1.577	.768	5	3.838	بين المجموعات	البيئة الرقابية
		.487	74	36.016	داخل المجموعات	
			79	39.854	المجموع	
.278	1.288	.651	5	3.254	بين المجموعات	تقدير المخاطر
		.505	74	37.400	داخل المجموعات	
			79	40.654	المجموع	

.048	2.357	.990	5	4.950	بين المجموعات	الأنشطة الرقابية
		.420	74	31.078	داخل المجموعات	
			79	36.029	المجموع	المعلومات
.083	2.040	.954	5	4.768	بين المجموعات	
		.467	74	34.587	داخل المجموعات	المراقبة
			79	39.356	المجموع	
.020	2.862	1.134	5	5.668	بين المجموعات	أهداف الرقابة
		.396	74	29.311	داخل المجموعات	
			79	34.979	المجموع	جميع المجالات
.260	1.333	.617	5	3.084	بين المجموعات	
		.463	74	34.244	داخل المجموعات	
			79	37.328	المجموع	
.043	2.429	.783	5	3.915	بين المجموعات	جميع المجالات
		.322	74	23.851	داخل المجموعات	
			79	27.765	المجموع	

جدول رقم (30): يوضح الفروق بين المتوسطات لمجالي الأنشطة الرقابية والمراقبة

الوسط الحسابي	المراقبة	الوسط الحسابي	الأنشطة الرقابية
4.31	رئيس مجلس الادارة	4.20	رئيس مجلس الادارة
2.93	نائب رئيس مجلس الادارة	3.10	نائب رئيس مجلس الادارة
3.96	أمين الصندوق	3.88	أمين الصندوق
3.81	المدير التنفيذي	3.96	المدير التنفيذي
4.26	المدير المالي	4.40	المدير المالي
3.91	المحاسب	3.96	المحاسب
<b>3.93</b>	<b>الإجمالي</b>	<b>4.01</b>	<b>الإجمالي</b>

ب. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين أهداف هيكل نظم الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وفقاً لإطار COSO ومتغير المؤهل العلمي.

من خلال اختبار تحليل التباين الأحادي (جدول رقم 32) يتضح أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أهداف هيكل نظم الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع

غزة وفقاً لإطار COSO ومتغير المؤهل العلمي وكانت لصالح حملة الدرجة الجامعية البكالوريوس.

وعند فحص المجالات كلاً على حده تبين وجود فروق دالة إحصائياً عند المجال الثاني (تقدير المخاطر) مما يؤكد وجود فروق معنوية وكانت لصالح البكالوريوس. وعند فحص المجالات كلاً على حده تبين وجود فروق دالة إحصائياً عند المجال الخامس (المراقبة) مما يؤكد وجود فروق معنوية وكانت لصالح البكالوريوس جدول رقم (33).

**جدول رقم (31): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير المؤهل العلمي**

مستوى الدلالة	F قيمة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
.116	2.218	1.085	2	2.171	بين المجموعات	البيئة الرقابية
		.489	77	37.683	داخل المجموعات	
			79	39.854	المجموع	
.001	7.577	3.343	2	6.685	بين المجموعات	تقدير المخاطر
		.441	77	33.969	داخل المجموعات	
			79	40.654	المجموع	
.091	2.469	1.086	2	2.172	بين المجموعات	الأنشطة الرقابية
		.440	77	33.857	داخل المجموعات	
			79	36.029	المجموع	
.066	2.823	1.344	2	2.689	بين المجموعات	المعلومات
		.476	77	36.667	داخل المجموعات	
			79	39.356	المجموع	
.040	3.347	1.399	2	2.798	بين المجموعات	المراقبة
		.418	77	32.181	داخل المجموعات	
			79	34.979	المجموع	
.344	1.082	.510	2	1.021	بين المجموعات	أهداف الرقابة
		.472	77	36.307	داخل المجموعات	
			79	37.328	المجموع	
.019	4.176	1.358	2	2.717	بين المجموعات	جميع المجالات
		.325	77	25.049	داخل المجموعات	
			79	27.765	المجموع	

جدول رقم (32): يوضح تفصيل الفروق بين المتوسطات لمجالي تدبير المخاطر والمراقبة

الوسط الحسابي		
3.22	دبلوم متوسط فما فوق	تدبير المخاطر
4.25	بكالوريوس/ليسانس	
3.87	ماجستير/دكتوراه	
4.11	الإجمالي	
3.55	دبلوم متوسط فما فوق	المراقبة
4.03	بكالوريوس/ليسانس	
3.62	ماجستير/دكتوراه	
3.93	الإجمالي	
3.51	دبلوم متوسط فما فوق	جميع المجالات
4.13	بكالوريوس/ليسانس	
3.83	ماجستير/دكتوراه	
4.03	الإجمالي	

ت. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين تحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وفقاً لإطار COSO ومتغير التخصص العلمي.

من خلال اختبار تحليل التباين الأحادي (جدول رقم 34) يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وفقاً لإطار COSO ومتغير التخصص العلمي.

جدول رقم (33): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير التخصص العلمي

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
.821	.306	.158	3	.475	بين المجموعات	البيئة الرقابية
		.518	76	39.379	داخل المجموعات	
			79	39.854	المجموع	
.300	1.244	.634	3	1.903	بين المجموعات	تدبير المخاطر
		.510	76	38.751	داخل المجموعات	
			79	40.654	المجموع	

.908	.182	.086	3	.257	بين المجموعات	الأنشطة الرقابية
		.471	76	35.772	داخل المجموعات	
			79	36.029	المجموع	المعلومات
.906	.186	.096	3	.287	بين المجموعات	
		.514	76	39.069	داخل المجموعات	المراقبة
			79	39.356	المجموع	
.845	.272	.124	3	.371	بين المجموعات	الرقة
		.455	76	34.607	داخل المجموعات	
			79	34.979	المجموع	
.827	.298	.144	3	.433	بين المجموعات	أهداف الرقابة
		.485	76	36.894	داخل المجموعات	
			79	37.328	المجموع	
.987	.046	.017	3	.051	بين المجموعات	جميع المجالات
		.365	76	27.715	داخل المجموعات	
			79	27.765	المجموع	

ث. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين تحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وفقاً لإطار COSO ومتغير سنوات الخبرة جدول رقم (35).

من خلال اختبار تحليل التباين الأحادي يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وفقاً لإطار COSO ومتغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (34): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير سنوات الخبرة

مستوى الدلالة	F قيمة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
.115	2.042	.991	3	2.973	بين المجموعات	البيئة الرقابية
		.485	76	36.881	داخل المجموعات	
			79	39.854	المجموع	
.206	1.561	.787	3	2.360	بين المجموعات	تقدير المخاطر
		.504	76	38.294	داخل المجموعات	
			79	40.654	المجموع	

.136	1.902	.839	3	2.516	بين المجموعات	الأنشطة الرقابية
		.441	76	33.513	داخل المجموعات	
			79	36.029	المجموع	
.304	1.232	.608	3	1.824	بين المجموعات	المعلومات
		.494	76	37.531	داخل المجموعات	
			79	39.356	المجموع	
.076	2.378	1.000	3	3.001	بين المجموعات	المراقبة
		.421	76	31.977	داخل المجموعات	
			79	34.979	المجموع	
.080	2.341	1.053	3	3.158	بين المجموعات	أهداف الرقابة
		.450	76	34.170	داخل المجموعات	
			79	37.328	المجموع	
.081	2.328	.779	3	2.337	بين المجموعات	جميع المجالات
		.335	76	25.429	داخل المجموعات	
			79	27.765	المجموع	

### 5.2.1.7 اختبار الفرضية السابعة

لا توجد فروق إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين تحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة تعزى لمتغيرات معلومات عن المنظمة (العمر الزمني للمنظمة بالسنوات، عدد العاملين في المنظمة، عدد فروع الجمعية) ويترفع منها الفرضيات الآتية:

أ. لا توجد فروق إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين تحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة تعزى للعمر الزمني للمنظمة بالسنوات.

من خلال اختبار تحليل التباين الأحادي يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وفقاً لإطار COSO للعمر الزمني للمنظمة بالسنوات جدول رقم (36).

جدول رقم (35): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير العمر الزمني للمنظمة

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
.532	.740	.377	3	1.131	بين المجموعات	البيئة الرقابية
		.510	76	38.723	داخل المجموعات	
			79	39.854	المجموع	
.543	.720	.375	3	1.124	بين المجموعات	تقدير المخاطر
		.520	76	39.530	داخل المجموعات	
			79	40.654	المجموع	
.703	.471	.219	3	.658	بين المجموعات	الأنشطة الرقابية
		.465	76	35.371	داخل المجموعات	
			79	36.029	المجموع	
.782	.360	.184	3	.552	بين المجموعات	المعلومات
		.511	76	38.804	داخل المجموعات	
			79	39.355	المجموع	
.460	.870	.387	3	1.162	بين المجموعات	المراقبة
		.445	76	33.817	داخل المجموعات	
			79	34.979	المجموع	
.135	1.908	.871	3	2.614	بين المجموعات	أهداف الرقابة
		.457	76	34.714	داخل المجموعات	
			79	37.328	المجموع	
.561	.689	.245	3	.735	بين المجموعات	جميع المجالات
		.356	76	27.030	داخل المجموعات	
			79	27.765	المجموع	

ب. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين تحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة ومتغير عدد العاملين في المنظمة (مثبتين ومتطوعين).

من خلال اختبار تحليل التباين الأحادي يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وفقاً لإطار COSO يعزى لعدد العاملين في المنظمة (مثبتين ومتطوعين) جدول رقم (37).

جدول رقم (36): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير عدد العاملين في المنظمة (مثبتين ومتطوعين)

مستوى الدلالة	F قيمة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
.464	.864	.443	3	1.330	بين المجموعات	البيئة الرقابية
		.514	75	38.513	داخل المجموعات	
			78	39.843	المجموع	
.180	1.672	.849	3	2.547	بين المجموعات	تقدير المخاطر
		.508	75	38.094	داخل المجموعات	
			78	40.641	المجموع	
.661	.533	.250	3	.750	بين المجموعات	الأنشطة الرقابية
		.469	75	35.197	داخل المجموعات	
			78	35.947	المجموع	
.671	.518	.266	3	.798	بين المجموعات	المعلومات
		.514	75	38.550	داخل المجموعات	
			78	39.349	المجموع	
.409	.975	.433	3	1.300	بين المجموعات	المراقبة
		.445	75	33.354	داخل المجموعات	
			78	34.654	المجموع	
.625	.587	.286	3	.857	بين المجموعات	أهداف الرقابة
		.486	75	36.466	داخل المجموعات	
			78	37.322	المجموع	
.632	.577	.208	3	.625	بين المجموعات	جميع المجالات
		.362	75	27.117	داخل المجموعات	
			78	27.742	المجموع	

ت. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $a \leq 0.05$ ) بين تحقيق أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في المنظمات الأهلية في قطاع غزة ومتغير عدد فروع المنظمة.

من خلال اختبار تحليل التباين الأحادي يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أهداف هيكل نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وفقاً لإطار COSO ومتغير عدد فروع المنظمة جدول رقم (38).

جدول رقم (37): يوضح تحليل التباين الأحادي لمتغير عدد فروع المنظمة

مستوى الدلالة	F قيمة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
.278	1.309	.653	3	1.958	بين المجموعات	البيئة الرقابية
		.499	76	37.896	داخل المجموعات	
			79	39.854	المجموع	
.318	1.194	.610	3	1.830	بين المجموعات	تقدير المخاطر
		.511	76	38.824	داخل المجموعات	
			79	40.654	المجموع	
.593	.638	.295	3	.885	بين المجموعات	الأنشطة الرقابية
		.462	76	35.144	داخل المجموعات	
			79	36.029	المجموع	
.242	1.427	.699	3	2.098	بين المجموعات	المعلومات
		.490	76	37.257	داخل المجموعات	
			79	39.356	المجموع	
.051	2.710	1.127	3	3.380	بين المجموعات	المراقبة
		.416	76	31.599	داخل المجموعات	
			79	34.979	المجموع	
.266	1.346	.628	3	1.883	بين المجموعات	أهداف الرقابة
		.466	76	35.445	داخل المجموعات	
			79	37.328	المجموع	
.242	1.425	.493	3	1.479	بين المجموعات	جميع المجالات
		.346	76	26.286	داخل المجموعات	
			79	27.765	المجموع	

## **الفصل السادس**

## **النتائج والتوصيات**

## الفصل السادس

### النتائج والتوصيات

#### 6.1 النتائج

- في ضوء التحليلات النظرية والعملية لنتائج الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:-
1. يوجد اهتمام ووعي كبير من قبل المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة لأهمية تطبيق نظم الرقابة الداخلية الفعالة مما يدل على تطور هذه الأنظمة في تلك المنظمات.
  2. أظهرت الدراسة أن نظم الرقابة الداخلية المطبقة في المنظمات الأهلية تعمل على تحقيق أهداف الرقابة بدرجة كبيرة.
  3. أظهرت الدراسة أهمية توفر مقومات البيئة الرقابية لأغراض تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية باعتبارها تشكل الأساس العملي الذي يؤدي إلى خدمة تلك الأهداف وبالتالي الوصول إلى تحقيق غايات تلك المنظمات.
  4. أظهرت الدراسة ضرورة تحليل وتقدير المخاطر التي يتعرض لها أداء المنظمات الأهلية وذلك لأهمية هذا الأمر في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وحماية المنظمة من المخاطر التي قد تسبب في تعطيل عمل المنظمة.
  5. أظهرت الدراسة أهمية توفر الآليات الازمة للقيام بالأنشطة الرقابية في المنظمات الأهلية وذلك لأهميتها هذا الأمر في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية باعتبارها جوهر عملية الرقابة.
  6. أظهرت الدراسة أهمية وضرورة وجود نظام قوي لنظم المعلومات والاتصالات في المنظمات الأهلية وذلك لأهمية هذا الأمر في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.
  7. أظهرت الدراسة أهمية وضرورة المراقبة لنظام الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية باعتبار أن هذا العنصر يشكل المظلة التي تحوي باقي العناصر، الأمر الذي يعمل على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.
  8. أظهرت الدراسة أهمية تكامل عناصر الرقابة الداخلية الخمسة وفقاً لإطار COSO وضرورة تطبيقها بصورة مجتمعة من أجل تحقيق أهداف الرقابة.

## 6.2 التوصيات

- بناء على ما أظهرته الدراسة من النتائج المذكورة سابقاً يمكن إعطاء التوصيات التالية:-
1. الاهتمام بالبيئة الرقابية التي تساهم في خلق الأجراءات التي تمكن الأفراد من تحمل مسؤولياتهم الرقابية، بما في ذلك الاهتمام بالقيم الأخلاقية، وفلسفة الإدارة، وأسلوب التشغيل، وسياسات الموارد البشرية، وكفاية وانسجام العاملين، ووضع مدونة للسلوك الأخلاقي.
  2. العمل على تحليل وتقدير المخاطر التي تشكل تهديداً لتحقيق أهداف المنظمة، وخاصة مخاطر توقف التمويل، ومخاطر عدم الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية والتي قد ينجم عنها مخالفات إدارية ومالية، وكذلك ضرورة إلزام المنظمات الأهلية بتدقيق حساباتها بواسطة مدققي حسابات معتمدين من قبل وزارة الداخلية.
  3. العمل على تعزيز أنشطة الرقابة والتي تمثل عموداً أساسياً لنظام الرقابة الداخلية، ويتتمثل ذلك في الاهتمام بتوفير فصل ملائم بين المهام المتشابهة، وتتوفر صلاحيات محددة لكل مستوى إداري، وتتوفر رقابة فعلية على أصول وموارد المنظمة، وتتوفر حماية مادية وإلكترونية على الأصول والسجلات، ووجود رقابة للأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن إعداد البيانات.
  4. متابعة الاهتمام بالمعلومات والاتصالات وتحديثها بصورة مستمرة على ضوء التغيرات التي قد تحدث، والحرص على وجود نظام قوي لنظم المعلومات الإلكترونية داخل المنظمة، وتتوفر آليات للحصول على معلومات بالبيئة الخارجية المحيطة، وآليات فعالة لتزويد المدراء بالمعلومات اللازمة لهم وفي الوقت المناسب، وتتوفر قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأية مخالفات وآخرافات.
  5. زيادة الاهتمام بعنصر المراقبة والذي يتعلق بعملية تقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية من خلال التقييمات المستمرة، وكذلك التقييمات المنفصلة التي تتحقق بناء على تدبير المخاطر وفاعلية إجراءات المراقبة المستمرة، حيث يلعب عنصر المراقبة دوراً مهماً في تحقيق أهداف الرقابة.
  6. ضرورة تبني المنظمات الأهلية الفلسطينية لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO والاهتمام بتطبيق مكوناته الخمسة من أجل تحقيق كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية، وتعزيز مصداقية البيانات المالية، والحرص على التزام العاملين بالقوانين والقواعد التنظيمية المعمول بها داخل هذه المنظمات، وتتبع التطورات التي يمكن أن تستحدث في هذا المجال.
  7. ضرورة مراعاة المؤهل العلمي لمن يشغل وظيفة محاسب أو مدقق داخلي في المنظمات الأهلية بحيث يشغل هذه الوظائف خريجي التخصصات المالية.

## قائمة المراجع

### المراجع العربية

1. الائتلاف من أجل النزاهة والشفافية، واقع الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية الأجنبية العاملة في فلسطين، سلسلة تقارير 26، مؤسسة أمان، فلسطين، 2010م.
2. البasha، عوني راغب، سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005م.
3. البحصي، عصام، ورقة عمل بعنوان: تقييم النظم المالية في المؤسسات الأهلية في قطاع غزة، مقدم لمؤتمر "واقع المؤسسات الأهلية ... آفاق وتحديات" ، 2009.
4. الجزار، محمد، المراقبة الداخلية، دار مطبعة عين شمس عين شمس، القاهرة 1987، الطبعة الأولى، الجزء الأول.
5. السابع، سليمان، اثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على أهداف الرقابة - حالة الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، 2011.
6. السوافيري، فتحي، وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، 2002.
7. السيد، علاء الدين، إطار مقترن لتطوير أداء الرقابة المالية : دراسة تحليلية وتطبيقية على وزارة التربية والتعليم العالي والمديريات التابعة لها في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005م.
8. العامري، صالح، الغالي، طاهر، الإدارة والإعمال، دار وائل للنشر، 2007.
9. العلاق، بشير، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2008.
10. العبادي، مصطفى راشد، تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية-دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الأول، 1999.
11. القاضي، حسين، وآخرون، دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (28) العدد (2) 2006(2).
12. القريوتى، محمد، مبادئ الإدارة - النظريات العمليات الوظائف، الطبعة الثانية، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004.

13. الكفراوي، عوف، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق**، الطبعة الثانية ، الإسكندرية، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، 1998.
14. اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا- الإسكوا، مجموعة دراسات عن دور المنظمات غير الحكومية في تنفيذ توصيات المؤتمرات العالمية وفي متابعتها خلال عقد التسعينات من القرن العشرين: نحو مدونة سلوك، نيويورك: الأمم المتحدة، 2003.
15. المالكي، مجدي، شلبي، ياسر، لداودة، حسن، **تعداد المنظمات غير الحكومية في الضفة الغربية وقطاع غزة، 2007**، القدس ورام الله، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (amas)، 2008.
16. المطرانة، غسان فلاح، **تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية**، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
17. المنظمة العربية للعلوم الإدارية، متابعة وتنفيذ خطة التنمية: نحو نظام متكامل وفعال، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، الأردن، 1986.
18. النعيمي، صلاح، الإدراة، الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2008.
19. الهواري، سيد، الادارة: الأصول والأسس العلمية للفرن 21، مكتبة عين شمس، مصر، 2002.
20. إبراهيم، نبيل، **الأساليب الهيكيلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير المالية في ظل بيئة قانون سارينز-أوكسلி**، أكاديمية الشرق، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، مصر، 2009.
21. أبو النصر، محدث، إدارة منظمات المجتمع المدني : دراسة في الجمعيات الأهلية من منظور التمكين والشراكة والشفافية والمساءلة والقيادة والتطور والتشبيك والجودة، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الأولى ، 2007.
22. أبو رمضان، محسن، **نظرة تحليلية للعمل الأهلي في قطاع غزة منذ عام 1994** : دراسة تقييمية للواقع ورؤيه مستقبلية، برنامج دراسات التنمية، الطبعة الأولى، جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين ، 2006.
23. أبو علبة، علبة، ورقة عمل بعنوان **المنظمات الأهلية الفلسطينية في المؤتمر الدولي للجمعيات الإنسانية الخيرية**، باريس، 10/1/2003 موقع الكتروني: www.pcc-(jer.org/new/articles.php?id=136
24. أبو ماضي، كامل، **أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2004.

25. أحمد، عبد اللطيف، إدارة وتنمية المؤسسات الاجتماعية، المكتبة الجامعية الأزاريطة، الإسكندرية، 2000م.
26. بكري، علي حاج، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة - جامعة الأزهر، العدد 30، 2005
27. بلال، محمد، مبادئ الإدارة: بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004
28. توفيق، جميل، إدارة الأعمال: مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
29. حاج، خليل، محاضرات في إدارة الأعمال، الطبعة الثانية، فلسطين، مكتبة القدس للطباعة والنشر، 2001.
30. حماد، أكرم عطية، تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي - دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة الجزيرة قسم المحاسبة والتمويل، السودان، 2003.
31. خرواط، عصام الدين، إطار مقترن لتقدير خطر المراجعة، مجلة السائل، جامعة السابع من أكتوبر، ليبيا، العدد السابع، ديسمبر 2009، موقع إلكتروني:  
[www.7ou.edu.ly/jj/index.php?option=com\\_content&view=article&id=234&Itemid=129](http://www.7ou.edu.ly/jj/index.php?option=com_content&view=article&id=234&Itemid=129)
32. ديسлер، جاري، أساسيات الإدارة المبادئ والتطبيقات الحديثة، ترجمة عبد القادر عبد القادر وأخرون، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 1992.
33. ديفور، جوزيف، وترتير، علاء، تتبع الدعم الخارجي للمنظمات الفلسطينية غير الحكومية في الضفة الغربية وقطاع غزة 1999 - 2008، مركز أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، 2009
34. سعيد، عمر، وأخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
35. شاهين، سمر محمد، واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007م.
36. شرف، جهاد محمد، أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية دراسة ميدانية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005م.
37. عبد الهادي، عزت، رؤية أوسع لدور المنظمات الأهلية الفلسطينية في عملية التنمية "ورقة مفاهيم"، 2004 ، موقع إلكتروني:  
[www.pnic.gov.ps/arabic/ngos/derasat/derasat\\_1](http://www.pnic.gov.ps/arabic/ngos/derasat/derasat_1)
38. عبد، جميلة، نشرة تصدر عن مشروع تعزيز الشفافية والمساءلة في العمل الأهلي، العدد التاسع، رام الله، مؤسسة نزاهة، 2008.

39. عبيد، يحيى، وعبد الوهاب، إبراهيم، **أصول المراجعة**، مكتبة الجلاء، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى، 2001.
40. عمرو، زياد، **المنظمات الأهلية والفساد، الائتلاف من أجل النزاهة والمسائلة أمان**، الطبعة الأولى، منشورات الائتلاف، القدس، 2005.
41. عوض، عدنان رشيد، **واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات في المنظمات الأهلية في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
42. عياش، يوسف حسن حامد، **مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في إحكام الرقابة على أداء أنشطة وكالة الغوث الدولية (الأونروا) في غزة في ضوء معايير المراجعة الدولية**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.
43. قرشي، فريد، **تنمية الموارد لتمويل مشروعات المنظمات الأهلية العربية**، المؤتمر الثاني للمنظمات الأهلية العربية، القاهرة، 17-19 مايو 1997.
44. كلام، سعيد يوسف، **واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة 2004.
45. لبيب، خالد محمد، **نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الأربعين، 2003.
46. لداودة، حسن، وأخرون، **علاقات المنظمات غير الحكومية الفلسطينية فيما بينها ومع السلطة الوطنية الفلسطينية والممولين**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية- ماس، القدس، 2001.
47. مرزوق، ابتسام، **فاعلية التطوير التنظيمي وإدارة التغيير لدى المؤسسات غير الحكومية الفلسطينية**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
48. مرصد، الهيئة الفلسطينية لحماية حقوق اللاجئين، **دور المرأة الفلسطينية في الهيئات والمنظمات غير حكومية**، ورقة عمل مقدمة لمركز الدراسات (أمان)، 2003.
49. مغازي، عبد الله، **الحق في تكوين الجمعيات والمؤسسات الأهلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005.
50. **منظمات المجتمع المدني والتنمية البشرية**، تقرير التنمية البشرية، فلسطين، 1998-1999.
51. ندة، كنان، **دور مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في ظل الإدارة بالأهداف**، رسالة ماجستير غير منشورة غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2004.

## المراجع الأجنبية

1. Agbegule Adebayo, Jokipii Annukka, **strategy, control activities, monitoring and effectiveness**, Managerial Accounting Journal, Vol. 24 No.6 , 2009.
2. American Institute of Certified Public Accountants (1972) Statement on Auditing Procedure No 54, The Auditors' Study and Evaluation of Internal Control. AICPA, New York
3. Arens, Alvin, and Loebbeck, James, **Auditing: An Integrated Approach**, 2003.
4. Bressac, Annie, **Transition from COSO I to COSO II**, IAS Conference, November 25th 2005, webpage:
5. Bierstaker, James, Diane Janvrin, D. Jordan Lowe, **An Examination of Factors Associated with the Type and Number of Internal Control Documentation Formats**, Advances in Accounting, Volume 23, 2007.
6. Chandan, J S, **Management: theory & practice**, First Edition, Delhi, Vikas publishing house, 1987.
7. Committee of Sponsoring Organizations of the Tredway Commission (COSO), **Internal Control Integrated Framework: Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems**, September, 2007.
8. Committee of Sponsoring Organizations of the Tredway Commission (COSO), **Internal Control Integrated Framework: Framework**, New Jersey, 1992
9. Dennis Caplan, **Internal Control & Detection of Management Found**, Journal of Accounting Research, spring 1999, Vol37.
10. Douglas R, Cormichael, **The PCAOB and the Social Responsibility of the independent Auditor**, Accounting Horizons Vol. 18, 2004
11. Elliott, Michael, Ray Dawson, Janet Edwards, **An improved process model for internal auditing**, Managerial Auditing Journal, Volume: 22 , Issue: 6, 2007.
12. Fayol Henri, **genera and Industrial Management**, New york: Pitman Publishing Corporation, 1949.
13. General Accounting Office, Governmental Auditing Standards & Standards for Internal Control "the yellow book", USA, USAID.
14. Haihong He, El-Hussein El-Masry, Yanna Wu, **Accounting conservatism of cross-listing firms in the pre-and post-Sarbanes Oxley periods**, Advances in Accounting, Volume 24, Issue 2, December 2008.
15. Hodgetts, Richard, **Management: theory process and practice**, Second Edition, Philadelphia, W.B. Saunders company, 1979.
16. Hollis Ashbaugh, Skaife ,Daniel W. Collins .William R. Kinney, and Jr. Ryan LA Fond, **The Effect of sox Internal Control Deficiencies on**

**Firm Risk and Cost of Equity**, Journal of Accounting Research, Forth coming, 2008.

17. [http://ec.europa.eu/dgs/internal\\_audit/docs/ias\\_conferences/05/bressac.pdf](http://ec.europa.eu/dgs/internal_audit/docs/ias_conferences/05/bressac.pdf)
18. Koontz, harold, O'Donnell Cyril, Weihrich Heinz, **management**, Mc Graw, hill, New york, 1984.
19. Leone J. Andrew, **Factors related to internal control disclosure**, Journal of Accounting and Economics, Volume 44, Issues 1-2, September 2007.
20. Otto, Rebecca, **The Importance of Internal Controls**, state of Minnesota, Office of the state auditor, 2007.
21. Pearce John, Robinson Richard, **Management**, First Edition, New York, Random house-business division, 1989.
22. Rezaee, Zabihollah, **Improving the quality of internal audit functions through total quality management**, Managerial Auditing Journal, Vol. (11) No.(1) 1996.
23. Schoderbek, Peter, and others, **Management**, Second Edition, London, 1991.
24. Securities and Exchange Commission(SEC), **SEC Implements Internal Control Provisions of Sarbanes – Oxley Act; Adopts Investment , Company R & D Safe Harbor: 404 Final Rules, 2003, pp2-3 .**
25. Wen TAN , Hong LIU, **The embedded financial governance system based on COSO framework—A new method of integration**, Journal of Modern Accounting and Auditing, Nov., Vol.5, No.1 USA, 2009

#### الإنترنت

1. <http://www.coso.org/IC-Integrated Framework-summary.htm>
2. <http://en.wikipedia.org/wiki/Coso>

الْلَا حَقٌ

---

## الملاحق

### ملحق رقم (1)

#### قائمة المحكمين

الرقم	الاسم	المسمى الوظيفي	المنظمة
1.	أ.د. سالم حلس	نائب رئيس الجامعة للشؤون الإدارية	الجامعة الإسلامية بغزة
2.	أ.د. يوسف جربوع	عميد كلية التجارة	جامعة فلسطين
3.	د. حمدي زعرب	نائب عميد كلية التجارة	الجامعة الإسلامية بغزة
4.	د. ماهر درغام	رئيس قسم المحاسبة	الجامعة الإسلامية بغزة
5.	د. صبري مشتهى	أستاذ مشارك	جامعة القدس المفتوحة

## ملحق رقم (2)

### ملخص لنموذج هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO

#### أولاً: البيئة الرقابية

- مراعاة الإدارة إلى الشفافية والقيم الأخلاقية.
- توفر الكفاءة والمهنية في العاملين في المنظمة.
- توفر الكفاءة والفاعلية في أداء مجلس الإدارة.
- وجود فلسفة خاصة ونمط تشغيل إيجابي لدى الإدارة تجاه المهام المالية والإدارية والتدقيق.
- وجود هيكل تنظيمي يتلاءم مع طبيعة عمل وحجم المنظمة.
- توفر أسلوب جيد لدى الإدارة لتفويض الصالحيات.
- وجود سياسات فعالة في المنظمة لإدارة الموارد البشرية.
- وجود وصف وظيفي واضح للعاملين في المنظمة.
- تناسب الصالحيات مع المسؤوليات.
- وجود قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات العاملين.

#### ثانياً: تقيير المخاطر

- وجود أهداف واضحة ومحددة لدى الإدارة.
- عمل الإدارة على تحديد احتمالات تعرضها للخطر (قد يكون الخطر: ضعف أو توقف التمويل مثلاً...).
- اتخاذ الإدارة للإجراءات الملائمة لمواجهة المخاطر المحتملة.

#### ثالثاً: الأنشطة الرقابية

- وجود فصل ملائم بين المهام (مثل الفصل بين حيازة الأصول والرقابة عليها).
- وجود صالحيات محددة لكل مستوى إداري.
- تلاؤم المستندات والسجلات مع طبيعة عمل المنظمة.
- وجود رقابة فعلية على الأصول والدفاتر.
- وجود فحص مستمر وفعال على العناصر السابقة.
- توفر وسائل للحماية ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق، أو السرقة.
- توفر حماية مادية وإلكترونية لأصول المنظمة.
- وجود رقابة على صحة التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات.

- وجوب مراجعة الأداء عن إعداد البيانات بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين.
- وجود رقابة على إمكانية الوصول للبرامج وملفات البيانات.

#### رابعاً: المعلومات والاتصالات

- وجود نظام قوي لنظم المعلومات الإلكترونية داخل المنظمة.
- وجود آليات للحصول على المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية (مثل أنشطة لمنظمات أخرى مشابهة).
- وجود آلية لتزويد المدراء بالمعلومات الازمة لهم.
- إيصال المعلومات في الوقت المناسب إلى المعينين.
- توفر استراتيجية في المنظمة لتطوير نظم المعلومات.
- توفر وسائل اتصال مناسبة في المنظمة وفي كافة الاتجاهات.
- توفر قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفات أو اختراقات.
- وجود آلية لدراسة اقتراحات الموظفين.
- تخزين المعلومات بشكل صحيح.
- عقد اجتماعات دورية أو طارئة.

#### خامساً: المراقبة

- توفر مراقبة مستمرة للأنشطة التشغيلية في المنظمة.
- وجود تقييمات دورية ومنفصلة شاملة للأنشطة التشغيلية في المنظمة.
- تقييم أداء الموظفين بشكل مهني.
- مساعدة تقارير الأداء في تطويره و معالجة جوانب القصور.
- استخدام نتائج تقارير الأداء في توقيع الترقىات والمكافآت.
- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة.
- تعديل ثغرات الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- عمل جرد سنوي لأصول ومخازن المنظمة.
- عمل جرد مفاجئ لأصول ومخازن المنظمة.
- وجود رقابة على عمل لجان المشتريات والاستلام لمعرفة مدى التزامها بالأنظمة والقوانين.

ملحق رقم (3)  
الاستبيان



جامعة الإسلامية - غزة  
عمادة الدراسات العليا  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة والتمويل

الأخ الكريم / الأخت الكريمة ..... المحترم/ة  
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان:

**أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة**  
(دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة)

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة، علماً بأن الإجابة قد تستغرق بعضاً من وقتك الثمين إلا أننا نتطلع إلى تعاونك معنا ونثق في أنك تدرك أهمية الإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وعناية لما لهذه الإجابة من أهمية في تحقيق أهداف هذه الدراسة وخدمة المجتمع، علماً بأن هذه البيانات ستتعامل بسرية مطلقة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم جزيل الشكر،،،

الباحث  
عبد السلام خميس بدوي

## للاطلاع فقط

### نبذة مختصرة عن مفهوم الرقابة الداخلية وفقاً لـ COSO

الرقابة الداخلية هي / عملية متأثرة بالإدارة ويكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة، ويتم تصميمها من

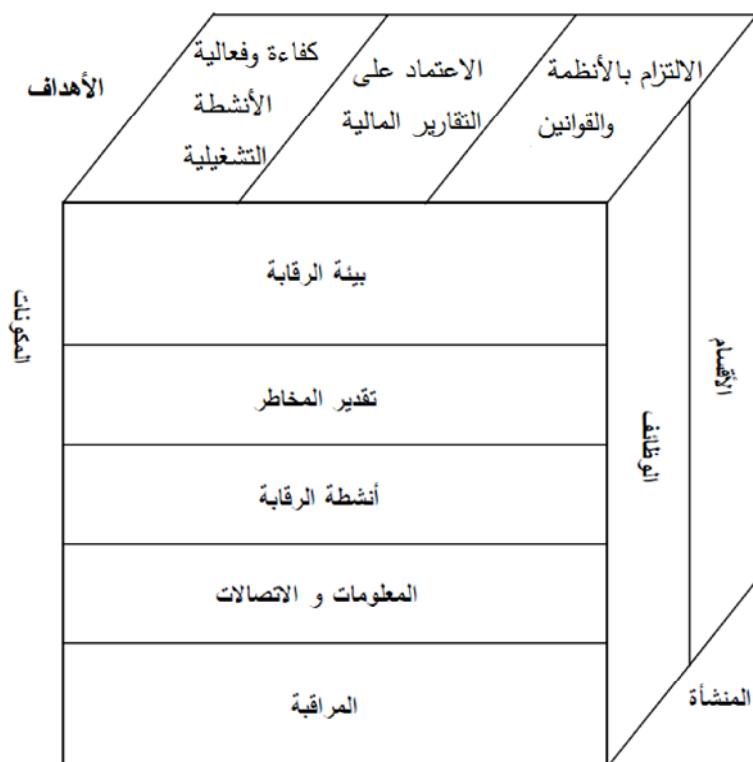
أجل الحصول على تأكيد مناسب بأن الأهداف التالية قد تم تحقيقها:

4. تحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية في المنظمة.

5. زيادة الثقة في مصداقية القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها.

6. التأكيد من التزام كافة العاملين بالقوانين والقواعد التنظيمية.

مكونات نظام الرقابة الداخلية:



اختر الإجابة مع وضع علامة (x) في المكان المناسب

الجزء الأول: معلومات شخصية

1. المسمى الوظيفي:

المحاسب	المدير مالي	المدير التنفيذي	أمين الصندوق	نائب رئيس مجلس الإدارة	رئيس مجلس الإدارة

2. المؤهل العلمي:

ماجستير/دكتوراه	بكالوريوس/ليسانس	دبلوم متوسط فما فوق	ثانوية عامة فاصل

3. التخصص العلمي:

أخرى (حدد)	اقتصاد	إدارة	محاسبة

1. سنوات الخبرة.

9 فأكثر	9 - 7	6 - 3	أقل من 3 سنوات

الجزء الثاني: معلومات عن المنظمة

1. العمر الزمني للمؤسسة بالسنوات:

10 فأكثر	9 - 7	6 - 3	أقل من 3 سنوات

2. عدد العاملين في المنظمة (مثبتين ومتطوعين):

16 فأكثر	15 - 11	10 - 5	أقل من 5 عاملين

3. عدد فروع الجمعية:

5 فأكثر	4-3	2-1	لا يوجد

الجزء الثالث: تطوير نظام الرقابة الداخلية:

**أولاً/ البيئة الرقابية**

في اعتقادك ما مدى تأثير العوامل التالية في مؤسستكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية:

م	بيان	يؤثر بدرجة كبيرة جداً	يؤثر بدرجة كبيرة	يؤثر بدرجة متوسطة	يؤثر بدرجة منخفضة	يؤثر بدرجة منخفضة جداً
.1	شفافية الإدارة ومراعاتها لقيم الأخلاقية					
.2	توفر الكفاءة والمهنية في العاملين في المنظمة					
.3	توفر الكفاءة والفاعلية في أداء مجلس الإدارة					
.4	يوجد فلسفة خاصة ونمط تشغيل إيجابي لدى الإدارة تجاه المهام المالية والإدارية والتدقيق					
.5	يوجد هيكل تنظيمي ينلائم مع طبيعة عمل وحجم المنظمة					
.6	يتوفر لدى الإدارة أسلوب جيد لتفويض الصالحيات					
.7	يوجد سياسات فاعلة للترخيص في المنظمة					
.8	يوجد سياسات فاعلة لتدريب الموظفين في المنظمة					
.9	يوجد وصف وظيفي واضح للعاملين في المنظمة					
.10	تناسب الصالحيات في المسؤوليات					
.11	يتوفر في المنظمة نظام للضبط الداخلي يساهم في ضبط أداء العاملين					
.12	يوجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات العاملين					

**ثانياً/ تقدير المخاطر**

في اعتقادك ما مدى تأثير العوامل التالية في مؤسستكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية:

م	بيان	يؤثر بدرجة كبيرة جداً	يؤثر بدرجة كبيرة	يؤثر بدرجة متوسطة	يؤثر بدرجة منخفضة	يؤثر بدرجة منخفضة جداً
.1	يوجد لدى الإدارة أهداف واضحة ومحددة.					
.2	تعمل الإدارة على تحديد احتمالات تعرضها للخطر (قد يكون الخطير: ضعف أو توقف التمويل مثلًا...)					
.3	تتخذ الإدارة الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة.					

### ثالثاً/ الأنشطة الرقابية

في اعتقادك ما مدى تأثير العوامل التالية في مؤسستكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية:

م.	بيان	يؤثر بدرجة كبيرة جداً	يؤثر بدرجة كبيرة جداً	يؤثر بدرجة متوسطة	يؤثر بدرجة منخفضة	يؤثر بدرجة منخفضة جداً
1.	يوجد فصل ملائم بين المهام (مثل الفصل بين حيازة الأصول والرقابة عليها).					
2.	يوجد صلاحيات محددة لكل مستوى إداري.					
3.	تتلاعم المستندات والسجلات مع طبيعة عمل المنظمة.					
4.	توجد رقابة فعلية على الأصول والدفاتر.					
5.	يوجد فحص مستمر وفعال على العناصر السابقة.					
6.	يتوفر وسائل الحماية ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق، أو السرقة.					
7.	يتوفر حماية مادية وإلكترونية لأصول المنشأة.					
8.	يوجد رقابة على صحة التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات.					
9.	يتم مراجعة الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن إعداد البيانات.					
10.	توجد رقابة على إمكانية الوصول للبرامج وملفات البيانات.					

### رابعاً/ المعلومات والاتصالات

في اعتقادك ما مدى تأثير العوامل التالية في مؤسستكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية:

م.	بيان	يؤثر بدرجة كبيرة جداً	يؤثر بدرجة كبيرة جداً	يؤثر بدرجة متوسطة	يؤثر بدرجة منخفضة	يؤثر بدرجة منخفضة جداً
1.	يوجد نظام قوي لنظم المعلومات الإلكترونية داخل المنظمة.					
2.	يوجد آليات للحصول على المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية (مثل أنشطة لمنظمات أخرى مشابهة).					
3.	يوجد آلية لتزويد المدراء بالمعلومات اللازمة لهم.					
4.	يتم إيصال المعلومات إلى المعنيين في الوقت المناسب.					
5.	يتوفر استراتيجية لتطوير نظم المعلومات في المنظمة.					
6.	يتوفر وسائل اتصال مناسبة وفي كافة الاتجاهات في المنظمة.					

					يتوفر قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأية مخالفة واحترافات.	.7
					يوجد آلية لدراسة اقتراحات الموظفين.	.8
					يتم تخزين المعلومات بشكل صحيح.	.9
					يتم عقد اجتماعات دورية أو طارئة.	.10

#### خامساً / المراقبة

في اعتقادك ما مدى تأثير العوامل التالية في مؤسستكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية:

بيان	.م
يتوفر في المنظمة مراقبة مستمرة للأنشطة التشغيلية.	.1
يوجد تقييمات دورية ومنفصلة شاملة للأنشطة التشغيلية.	.2
يتم تقييم أداء الموظفين بشكل مهني.	.3
تساهم تقارير الأداء في معالجة جانب القصور وتطوير الأداء.	.4
تستخدم نتائج تقارير الأداء لتقييم الترقى والمكافآت.	.5
يتم تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة.	.6
يتم تعديل ثغرات الضعف في نظام الرقابة الداخلية.	.7
يتم عمل جرد سنوي لأصول ومخازن المنظمة.	.8
يتم عمل جرد مفاجئ لأصول ومخازن المنظمة.	.9
يوجد رقابة على عمل لجان المشتريات والاستلام لمعرفة مدى التزامها بالأنظمة والقوانين.	.10

#### سادساً / أهداف نظام الرقابة الداخلية

في اعتقادك ما مدى تحقيق نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم للأهداف التالية:

بيان	.م
يحقق الكفاءة والفعالية لكافية العمليات التشغيلية في المنظمة.	.1
يعزز درجة مصداقية البيانات المالية في الاعتماد عليها.	.2
يعمل على ضبط الأداء والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية.	.3

في رأيك ما هي معوقات تطبيق نظام الرقابة الداخلية؟