الجمهورية اليمنية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الريان

كلية الدراسات العليا

جـامـعـة الـريـان
AL-RAYAN UNIVERSITY

أثر أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي

دراسة ميدانية تطبيقية في المؤسسات الأهلية غير الحكومية بمحافظة حضرموت – الساحل

THE IMPACT OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS ON FINANCIAL PERFORMANCE

AN APPLIED FIELD STUDY ON NON-GOVERNMENTAL ORGANISATIONS BASED IN HADRAMOUT-COAST AREA

رسالة مقدمة إلى جامعة الريان؛

لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير تخصص محاسبة

اعداد الباحث

سعيد عيظة سعيد بن شريشر

إشراف الدكتور

فائز محمد بامزاحم

2020م/1442هـ

قرار لجنة المناقشة

بناءً على قرار رئيس الجامعة رقم (٨) لعام ٢٠٢٠ بشأن تشكيل لجنة مناقشة رسالة الماجستير الموسومة بـ(أثر أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي دراسة ميدانية تطبيقية في المؤسسات الأهلية غير الحكومية بمحافظة حضرموت - الساحل)

للباحث : سعيد عيظة سعيد بن شريشر

نقر نحن رئيس لجنة المناقشة وأعضاؤها أننا اطلعنا على الرسالة العلمية المذكورة آنفًا وقد ناقشنا الطالب في محتوياتها، وفي ما له علاقة بها ، وأُجيزت بتاريخ ٢٠٢٠/٨/١٩م

رئيس اللجنة

الاسم : أ. شارك د. أحمد عبدالله لعمودي

التوقيع :

عضو اللجنة

الاسم : أ. مشارك د. فايز محمد شيخ باصرام

التوقيع :

عضو اللجنة

الاسم : أ. شارك د. سالم عبدالله العكيلي

التوقيع :

قَالَ تَعَالَىٰ:

﴿ وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُن تَعْلَمُ ۚ وَكَانَ فَضْلُ ٱللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا ﴾

[النساء: ١١٣]

وقَالَ تَعَالَىٰ:

﴿ وَقُلِ ٱعْمَلُوا۟ فَسَيَرَى ٱللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُۥ وَٱلْمُؤْمِنُونَ ۖ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَٰلِمِ ٱلْغَيْبِ وَٱلشَّهَٰدَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ ﴾

[التوبة: ١٠٥]

إقرار المشرف العلمي

أشهد أن رسالة الماجستير الموسومة بـ :

(أثر انظـــــمة الرقابة الداخلية على الاداء المـــــالي)

التي تقدم بها الطالب/ سعيد عيظة سعيد بن شريشر

قد أستكمِلت بمراحلها كافة تحت إشرافي وأرشحها للمناقشة.

المشرف العلمي/

دكتور: فائز محمد بامزاحم

التوقيع:

التاريخ: 20 / 10 / 20 20م

إقرار المراجع اللغوي

أشهد أن رسالة الماجستير الموسومة بـ :

(**أثر انظـــــمة الرقابة الداخلية على الاداء المـــــالي**)

التي تقدم بها الطالب/ سعيد عيظة سعيد بن شريشر

قد تمت مراجعتها من الناحية اللغوية تحت إشرافي، بحيث أصبحت ذات أسلوب علمي، وسليمة من الأخطاء اللغوية، ولأجل هذا أوقع.

المراجع اللغوي: حسين محفوظ البوري

الدرجة العلمية: أستاذ مساعد

جامعة: جامعة سيؤن

التوقيع:.....

التاريخ: 20 / 10 / 20 20م

الإهداء

إلى كل من دعمني وساعدني لإنجاز هذا العمل....

إلى عائلتي التي ساندتني في الوصول

إلى ما أنا عليه من ثمرة النجاح ....

إلى والدي ووالدتي أطال الله بقاءهما ومتعهما بالصحة والعافية ....

إلى إخوتي مصدر افتخاري دومًا....

وِ إلى أساتذتي وزملائي وأصدقائي الذين ساعدوني

على إنجاز هذه الرسالة....

لهم جميعًا أهدي ثمرة جهدي المتواضع....

الباحث

شكر وتقدير

أتوجه بعميق الشكر وخالص والتقدير لأستاذي الفاضل الدكتور فايز محمد بامزاحم حيث كان لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة أكبر الأثر في إثرائها بأفكاره النيرة، ومعلوماته القيمة، فلم يبخل بجهده أو نصائحه، وكان مثالاً للعلماء المتواضعين في توجيهاته وتشجيعه المتواصل، والذي كان أقرب إلي من ظلي، لذلك أشكره الشكر العميق.

وأتقدم بالشكر والاحترام والتقدير للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما بذلوه من جهد في قراءة رسالتي المتواضعة، وعلى ما أبدوه من مقترحات قيمة بما يثري الرسالة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى جامعتي الموقرة جامعة الريان ممثلة برئيسها وجميع العاملين فيها.

ولا يفوتني أن أتوجه بالشكر والتقدير إلى كل من قدم لي المساعدة أو ساهم في إبداء النصح والمشورة في مسيرتي العلمية، فشكر لهم جميعًا.

الباحث

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح العاملة في محافظة حضرموت – الساحل، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم تحليل بعض القوائم المالية لهذه المؤسسات، والوقوف على مؤشرات الأداء المالي فيها بهدف التعرف على مستويات الأداء المالي لتلك المؤسسات، كما تم تصميم استبانة بالاعتماد على إطار coso لقياس أثر أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت- الساحل، ومن ثم التعرف على مدى توفر عناصر نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso في تلك المؤسسات، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عناصر نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso وبين الأداء المالي، وبينت نتائج الدراسة وجود علاقة ارتباط موجبة وقوية بين عناصر نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso وزيادة نسبتي البرامج التي يتم تمويلها؛ لتحقيق أهداف المؤسسات الأهلية ونسبة المنح والمساهمات من قِبل الجهات المانحة لتلك المؤسسات، كما توصلت نتائج الدراسة إلى توفر عناصر نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso في المؤسسات الأهلية بدرجات متفاوتة، إذ حظيت البيئة الرقابية باهتمام تلك المؤسسات، يليها الأنشطة الرقابية، ثم تقييم المخاطر، ثم المعلومات والاتصالات، في حين جاء اهتمام هذه المؤسسات بعنصر المراقبة والمتابعة فى المرتبة الأخيرة، كذلك كان من بين النتائج التى توصلت إليها الدراسة أن أغلب هذه المؤسسات لا تهتم بأنشطة جمع التبرعات؛ إذ لم تنفق أي نفقات على هذه الأنشطة، وبالتالي لا يوجد لديها كفاءة في هذا الجانب، ووجدت الدراسة أن أغلب هذه المؤسسات انخفض إنفاقها على البرامج من سنة 2016م إلى سنة 2017م، وأن بعضها لم تظهر أي كفاءة في هذا الجانب، ووجدت الدراسة أن أغلب هذه المؤسسات إما اعتمدت بشكل كامل على المنح والمساهمات في تحقيق إجمالي العوائد، وإما كانت نسبة المنح والمساهمات عالية نسبيًا؛ مما يدل على أنها تحظى بدعم شعبي قوي لكنها في الوقت نفسه تعتمد على مصدر دخل واحد مما يجعلها في وضع ضعيف في الحفاظ على استقرارها المالي.

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها: ضرورة تبنِّي المؤسسات الأهلية غير الحكومية بمحافظة حضرموت- الساحل لنظام الرقابة الداخلية وفقًا لإطار coso، والاهتمام بتطبيق مكوناته الخمسة من أجل تحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وتعزيز مصداقية البيانات المالية، والحرص على التزام العاملين بالقوانين والقواعد التنظيمية، والمساعدة في تحسين

مستويات الأداء المالي لهذه المؤسسات، وزيادة الاهتمام بعنصر المراقبة والمتابعة، وتجاوز نقاط الضعف أولاً بأول، كذلك توصي الدراسة المؤسسات الأهلية بالاهتمام أكثر بأنشطة جمع التبرعات وإظهار كفاءة أكثر في هذا الجانب؛ الأمر الذي قد يتيح لهذه المؤسسات الكثير من التبرعات والمساهمات والحصول على تمويل أكثر وتعزيز مستوى أدائها المالي والعمل على مراجعة نفقاتها باستمرار، وألا يكون ارتفاع النفقات الإدارية على حساب الإنفاق على البرامج، ومحاولة تعزيز ثقة الجهات المانحة بها، والبحث عن مصادر تمويل لنفقاتها؛ حتى تتمكن من مواجهة الانخفاض في الإنفاق على البرامج، وإظهار كفاءة أكثر في مستويات أدائها، ومحاولة البحث عن خيارات أخرى لتمويل إيراداتها وتقليل نسبة الاعتماد على المنح والمساهمات في تحقيق إجمالي العوائد قدر الإمكان بما يعطي هذه المؤسسات القدرة على الاستمرار في أداء أنشطتها دون الحاجة إلى تمويل خارجي.

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
الإهداء	أ
شكر وتقدير	ب
المستخلص	ج
قائمة المحتويات	ه
قائمة الجداول	ح
قائمة الأشكال	ط
قائمة المختصرات	ي
الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة	
المقدمة	1
مشكلة وأسئلة الدراسة	3
أهداف الدراسة	5
أهمية الدراسة	5
فرضيات الدراسة	6
منهجية الدراسة	6
نموذج الدراسة	7
مصادر وطرق جمع البيانات	8
التعريفات الإجرائية	8
الدراسات السابقة	10
الدراسات العربية	10
الدراسات الأجنبية	13
الفصل الأول: الرقابة الداخلية في ظل إطار لجنة المنظمات الراعية coso	
مقدمة الفصل	18
المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية، وأهميتها، وأهدافها، وأنواعها، ووظائفها، ومقوماتها، وخصائصها، ومحدداتها	20
تمهيد	20
مفهوم الرقابة الداخلية	21
أهمية الرقابة الداخلية	23

أهداف الرقابة الداخلية	25
أنواع نظام الرقابة الداخلية	26
وظائف نظام الرقابة الداخلية	28
المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية	29
خصائص نظام الرقابة الداخلية	30
محددات فاعلية نظام الرقابة الداخلية	31
المبحث الثاني: إطار coso للرقابة الداخلية	32
تمهيد	32
نشأة لجنة المنظمات الراعية coso وظروف تشكيلها	32
مبررات استخدام coso	35
القواعد الرئيسية لمفهوم الرقابة الداخلية وفق إطار coso	36
مكونات ومبادئ نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso	37
أهداف الرقابة الداخلية وفق إطار coso	52
مسؤولية تصميم وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso	52
الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسات الأهلية (غير الحكومية)	
مقدمة الفصل	55
المبحث الأول: ماهية الأداء المالي وأهميته، وأهمية تقييمه، وعلاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه وبفاعلية الأداء في المؤسسات الأهلية	57
تمهيد	57
الأداء المالي وأهميته	58
تقييم الأداء المالي في المؤسسات الأهلية	63
أهمية تقييم الأداء المالي	65
علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي	66
نظام الرقابة الداخلية وفاعلية الأداء في المؤسسات الأهلية	67
المبحث الثاني: مفهوم المؤسسات الأهلية وأهميتها، وتمويلها، وخصائصها، وموصفاتها، والمعوقات والتحديات والمخاطر المالية التي تواجهها	70
تمهيد	70
مفهوم المؤسسات الأهلية	70
أهمية المؤسسات الأهلية	73
خصائص المؤسسات الأهلية	74

موصفات ومحددات المؤسسات الأهلية التي تنسجم مع القانون	76
التمويل في المؤسسات الأهلية	77
المعوقات والتحديات التي تواجه المؤسسات الأهلية	81
المخاطر المالية التي تواجه المؤسسات الأهلية	84
الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية و الميدانية	
المبحث الأول: الدراسة التطبيقية	87
تمهيد	87
نسبة تجنيد الأموال	88
نسبة البرامج	89
نسبة المنح والمساهمات	94
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية	100
تمهيد	100
مجتمع الدراسة وعينتها	100
تصميم أداة الدراسة	101
اختبار ثبات الأداء وصدق محتوى الاستبيان	102
الأساليب الإحصائية المستخدمة	108
خصائص عينة الدراسة	109
عرض وتحليل ووصف متغيرات الدراسة	114
عرض وتحليل اختبار فرضيات الدراسة	130
الاستنتاجات	137
التوصيات	140
قائمة المصادر والمراجع	142
الملاحق	154
الملخص بلغة الانجليزية Abstract	168

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوانه	الصفحة
1.1	مقارنة بين المعايير الأكثر شهرة وتداولاً في مجال الرقابة	35
1.2	مكونات ومبادئ إطار coso 2013	50
3.1	مصاريف البرامج وإجمالي المصاريف للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت- الساحل لعامي 2016 م- 2017 م	89
3.2	نسبة البرامج للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت- الساحل لعامي 2016 م - 2017 م	90
3.3	متوسط نسبة البرامج للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت- الساحل لعامي 2016 م- 2017 م	93
3.4	المنح والمساهمات وإجمالي العوائد للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت- الساحل لعامي 2016 م- 2017 م	95
3.5	نسبة المنح والمساهمات للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت- الساحل لعامي 2016 م- 2017 م	96
3.6	متوسط نسبة المنح والمساهمات للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت- الساحل لعامي 2016 م- 2017 م	98
3.7	العينة الموزعة والمستردة	101
3.8	نتائج اختبار أداة الدراسة	103
3.9	قيم معامل الارتباط لمصفوفة عبارات بيئة الرقابة	104
3.10	قيم معامل الارتباط لمصفوفة عبارات تقييم المخاطر	105
3.11	قيم معامل الارتباط لمصفوفة عبارات الأنشطة الرقابية	106
3.12	قيم معامل الارتباط لمصفوفة عبارات المعلومات والاتصالات	107
3.13	قيم معامل الارتباط لمصفوفة عبارات المراقبة والمتابعة	108
3.14	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع الاجتماعي	109

3.15	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	110
3.16	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	111
3.17	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	112
3.18	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	113
3.19	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة الحالية	114
3.20	المدى لكل مستوى	115
3.21	المتوسطات والانحرافات المعيارية الخاصة ببيئة الرقابة	116
3.22	المتوسطات والانحرافات المعيارية الخاصة بتقييم المخاطر	118
3.23	المتوسطات والانحرافات المعيارية الخاصة بالأنشطة الرقابية	121
3.24	المتوسطات والانحرافات المعيارية الخاصة بالمعلومات والاتصالات	124
3.25	المتوسطات والانحرافات المعيارية الخاصة بالمراقبة والمتابعة	127
3.26	المتوسطات والانحرافات المعيارية لأهم محاور الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية	129
3.27	نتائج الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الأولى	131
3.28	نتائج الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثانية	133
3.29	نتائج الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية	135

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوانه	الصفحة
1	نموذج الدراسة	7

قائمة المختصرات المستخدمة في الدراسة

الاختصار	مضمون الاختصار باللغة الإنجليزية	مضمون الاختصار باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountant	المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين
coso	Committee of sponsoring organization	لجنة دعم المنظمات المنبثقة عن لجنة تريدواي
cobit	The Information System Audit and Control Foundation's COBIT (Control Objectives for Information Technology)	منظمة الرقابة والتدقيق المتعلقة بنظام المعلومات (أهداف الرقابة وتكنولوجيا المعلومات) .
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
FEI	Financial Executives Institute	معهد المدراء التنفيذيين الماليين
IIA	institute of internal auditors	معهد المراجعين الداخليين
IMA	institute of management accounting	معهد المحاسبين الإداريين
NGOs	Nongovernmental Organizations	المنظمات الأهلية غير الحكومية
SOX	Sarbanes-Oxly	قانون ساربنز أوكسلي
SAS78-55	statement American Auditing Standards	نشرات معايير التدقيق الأمريكيين النشرات 78و 55
SAC	Systems Control and Audit Committee	لجنة رقابة وتدقيق الأنظمة

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

المقدمة

ظهرت المنظمات في حياة المجتمع الإنساني عندما بدأت الجماعات الأولية كالأسرة والقبيلة تتحلل من القيام بوظائفها الرئيسية وفي مقدمتها التنشئة الاجتماعية، وعملت هذه المنظمات على سد الثغرات نتيجة لهذا التحلل، ثم أخذت تنمو وتنتشر بالتدريج حتى أصبحت تغطي أغلب نواحي النشاطات الحيوية في المجتمع الإنساني المعاصر(حجازي، 2016، ص50).

ويتكون أي مجتمع من ثلاث منظمات رئيسية، هي: (المنظمات الحكومية، ومنظمات القطاع الخاص، ومنظمات المجتمع المدني)، وتتكون منظمات المجتمع المدني من: (المنظمات الأهلية، والنقابات والتنظيمات المهنية، والاتحادات العمالية، والأحزاب السياسية، والنوادي ومراكز الشباب، والمجموعات الاجتماعية المؤطرة، والإعلام والصحافة غير الرسمية)، وتسعى هذه المنظمات بكافة أنواعها إلى التقدم بمجتمعاتها وتنميتها والرقي بها على كافة المستويات الاجتماعية والثقافية والسياسية والاقتصادية (أبو شمالة، 2015، ص2).

نتيجة لطبيعة القطاع الخاص الربحية التي لا تلائم في أحيان كثيرة طبيعة الاحتياجات العامة بسبب طبيعتها، وعدم قدرة الفئات البسيطة ومحدودة الدخل وصاحبة المطالب المتعددة على دفع مقابل ما يقدمه القطاع الخاص، كان لا بد من وجود طرف ثالث مستقل عن الحكومة، ولا يسعى لتحقيق الربح من جهة أخرى، وهو ما يعرف بالقطاع الأهلي أو المؤسسات غير الحكومية (حسن، 2012، ص2).

فالمتأمل اليوم في مجتمعنا يرى وجودًا كبيرًا وانتشارًا واسعًا للمؤسسات الأهلية، ويرى دورها الملحوظ على الصعيد الاجتماعي والتنموي من خلال تغطية وتلبية احتياجات الكثير من أفراد المجتمع في شتى مجلات الحياة الاجتماعية والثقافية والتعليمية والصحية والإنسانية والإغاثية وغيرها.

ولقد بدأ ظهور المنظمات الأهلية بشكل بارز منذ مطلع التسعينيات من القرن الماضي في معظم دول العالم التي شهدت تغيرًا واهتمامًا واضحًا في المنظمات غير الحكومية أو ما يسمى

بالمؤسسات الأهلية، وبدأت المنظمات الدولية بإشراكها في برامج القطاع العام كجزء من استراتيجية تقليص البيروقراطيات والارتقاء بدور القطاع الخاص، مما اعتبر مؤشرًا على زيادة المشاركة والشفافية في عملية التنمية، وذلك يعود إلى جملة من الأسباب لعل أبرزها وأهمها هو: فشل أسلوب التنمية الموجه من القمة إلى القاعدة، والذي ساد في فترة الستينيات والسبعينيات، إضافة للمردود الضعيف لبرامج المساعدات الخارجية لعدم وصولها إلى الفئات الجماهيرية والشعبية المستهدفة وخاصة الفقيرة؛ بسبب قيام الحكومات في الدول النامية بإساءة استخدام هذه المعونات في برامج غير إنمائية، كما أن تحرر معظم الدول النامية من النظم المركزية واتباعها لاقتصاد السوق وتعزيز دور القطاع الخاص ساهم وساعد على نمو المنظمات غير الحكومية على اعتبارها أداة اجتماعية مساعدة على التغيير المنشود، وقد ساهمت الدول المانحة في تعزيز دور المنظمات غير الحكومية في الدول النامية من خلال تكليفها بإدارة برامج مساعداتها؛ بغية تجاوز المتطلبات المالية والإدارية التي تفرضها الأنظمة الحكومية في إدارة وتنفيذ هذه البرامج، هذه المتغيرات التي حدثت على المستوى العالمي انعكست إيجابًا على زيادة الاهتمام بمنظمات العمل الأهلي (العلول وآخرون، 2014، ص11).

ويتميز العمل الأهلي بدرجة عالية من الحساسية؛ لكونها تعتبر مؤسسات أهلية غير هادفة للربح، وبالتالي يطلب منها المحافظة على أموالها من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام؛ إذ إنها تعدُّ أموالاً عامة، لذلك على المؤسسات الأهلية توفير أقصى درجة ممكنة من الشفافية والنزاهة؛ لأن ذلك يعمل على زيادة ثقة المانحين بها، وبالتالي يعمل ذلك على استمرار الدعم المالي وزيادة ثقة الجمهور تجاهها (مسلم ، 2011، ص3).

وفقًا للعلول وآخرون (2014) فقد اكتسبت عملية الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية أهمية خاصة باعتبارها خط الدفاع الأول لحماية أموال وممتلكات المؤسسات الأهلية؛ كونها أموالاً عامة وضمان الاستخدام الأمثل لها، كما أنها تعتبر الأداة الفاعلة في تطوير السياسات وزيادة الكفاية الإنتاجية لها بما يعود بالنفع على مختلف القطاعات، وهذا يجعل الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية من أهم الالتزامات التي على إدارة المؤسسة تشكيلها ومنحها الصلاحيات لتقويم ومتابعة عمل المؤسسة الإداري والمالي، والمشاركة الفاعلة في تطوير عملها؛ لذلك فإن أي ضعف أو قصور في مقوماتها سوف ينعكس سلبًا على أداء المؤسسة ودورها التنموي بالمجتمع (ص5).

وفي هذا السياق أبدت عدة مؤسسات مهنية دولية اهتمامًا كبيرًا بنظام الرقابة الداخلية، وأصدرت عدة نشرات وتقارير من أجل تعريف وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن أهم تلك التقارير: تقرير لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي، والمعنون "الرقابة الداخلية – إطار متكامل" Committee of sponsoring organization of the tread way commission (coso) والصادر في عام1992 ، وقامت اللجنة بتحديثه عام2013 ، ويعتبر إطار لجنة المنظمات الراعية (coso) من الأطر الرائدة في تصميم وتنفيذ وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال خمسة مكونات رئيسية، هي: (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، وأنشطة متابعة فعالية الرقابة الداخلية)، ويلقى هذا الإطار قبولاً واسعًا في جميع أنحاء العالم، وأن هذا الإطار يُمَكّن إدارة المؤسسات خاصة وأطراف الحوكمة عامة من تطوير كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية بشكل فعال، التي يُمكِن أن تعزز المحافظة على احتمال تحقيق أهداف المؤسسة والتكيف مع التغيرات في بيئات العمل والتشغيل، وتحسين الأداء المؤسسي وتعزيز الحوكمة والمساءلة، والتخفيف من المخاطر إلى المستويات المقبولة، والحد من عمليات الغش والاحتيال (الأزرق والحراري، 2018، ص130).

مشكلة وأسئلة الدراسة

إن عدم الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية له الأثر السلبي الكبير على المؤسسات الأهلية نتيجة ما قد ينجم عن ذلك من أضرار نتيجة هذا الإهمال، والذي يؤثر على جودة المعلومات المقدمة وعلى أصول المؤسسات الأهلية وأنشطتها، وقد يؤدي في بعض الأحيان إلى فقدان مصداقيتها من قبل الجهات المانحة والداعمة، وما يترتب على ذلك من فقدان جزء مهم من مواردها المالية، وبالتالي انخفاض أدائها المالي وما ينتج عن ذلك من انخفاض في الخدمات التي تقدمها لجمهور المستفيدين منها، ثم تكون هناك نظرة سلبية تجاه المؤسسة الأهلية من قِبل المجتمع والجهات المانحة والداعمة، فإذا ما استمرت المؤسسة على هذه الحال فإنها قد تفشل وتتلاشى من الوجود.

ووفقًا لإطار عمل لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدوي coso هناك خمسة مكونات رئيسية لنظام الرقابة الداخلية لضمان التحكم القوي في المنظمة وكفاءتها، وهذه المكونات هي: (بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات، والمراقبة)، وينطبق هذا

الإطار على جميع الكيانات: منظمة صغيرة، متوسطة الحجم أو كبيرة، سواء منظمات هادفة للربح أو منظمات غير هادفة للربح (Ongeri, 2010,p120).

وبما أن محافظة حضرموت – الساحل شهدت في الفترة الأخيرة التوسع في انتشار المؤسسات الأهلية وتنوعها، ونظرًا لأهمية الدور الذي تلعبه هذه المؤسسات في مختلف جوانب الحياة الاجتماعية والتنموية والصحية والتعليمية والثقافية وغيرها، والتي ينظر إليها بأهمية بالغة نظرًا لكبر حجم التحديات والظروف القاسية التي تمر بها المحافظة في ظل الأوضاع الاقتصادية والسياسة القائمة، يرى الباحث أن من الأهمية بمكان القيام بالدراسة الحالية.

وعليه يمكن تحديد مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي الآتي:

- ما أثر نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (ببيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على الأداء المالي للمؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت – الساحل؟

ومن هذا السؤال تتفرع الأسئلة الفرعية الآتية:

1- ما أثر بيئة الرقابة على الأداء المالي في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت – الساحل؟

2- ما أثر تقييم المخاطر على الأداء المالي في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت – الساحل؟

3- ما أثر أنشطة الرقابة على الأداء المالي في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت – الساحل ؟

4- ما أثر المعلومات والاتصالات على الأداء المالي في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت – الساحل ؟

5- ما أثر المراقبة والمتابعة على الأداء المالي في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت – الساحل ؟

أهداف الدراسة

أن الهدف الأساسي من هذه الدراسة يتمثل في محاولة بيان أثر أنظمة الرقابة الداخلية coso بمكوناته (ببيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على الأداء المالي في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح العاملة في محافظة حضرموت– الساحل الى جانب:

1. التعرف على مدى توفر عناصر نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت – الساحل.
2. التعرف على مستوى الأداء المالي للمؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت – الساحل.

أهمية الدراسة

يمكن إبراز الأهمية التي تتمتع بها الدراسة في النقاط الآتية:

1. أنها دراسة تجرى على أحد أهم القطاعات المؤثرة في المجتمع في محافظة حضرموت ألا وهي قطاع المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت – الساحل، والتي تشارك وتسهم بجهود كبيرة في مختلف الجوانب التنموية.
2. أنها دراسة تحاول معرفة نقاط القوة والضعف في أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت – الساحل، والتي يمكن استخدامها كدليل في تعزيز فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لهذه المؤسسات، مما ينعكس ذلك إيجابًا على تحسين كفاءة عملياتها وأنشطتها المختلفة، وفعاليتها، وزيادة ثقة الجهات المانحة لها.
3. أنها دراسة تدرس أثر أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي والتي قد تسهم نتائجها وتوصياتها في رفع مستوى الأداء المالي في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت – الساحل، وتعزيز دعمها للقطاعات التنموية المختلفة.

فرضيات الدراسة

سوف تعتمد الدراسة على الفرضيات الإحصائية في صياغة فرضيات الدراسة، بحيث يتم قبول فرضية الإثبات h_1 في حال رفض فرضية العدم (الفرضية الصفرية h_0)، ويمكن للباحث

عرض فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (ببيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على الأداء المالي للمؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت – الساحل.

الفرضيات الفرعية: تتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

1. **الفرضية الفرعية الاولى :** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (ببيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على نسبة البرامج في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت – الساحل؟
2. **الفرضية الفرعية الثانية :** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (ببيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات ، المراقبة والمتابعة) على نسبة المنح والمساهمات في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت – الساحل؟

منهجية الدراسة

وصولاً لتحقيق أهداف الدراسة وأهميتها تم الاعتماد على الأسلوبين الآتيين:

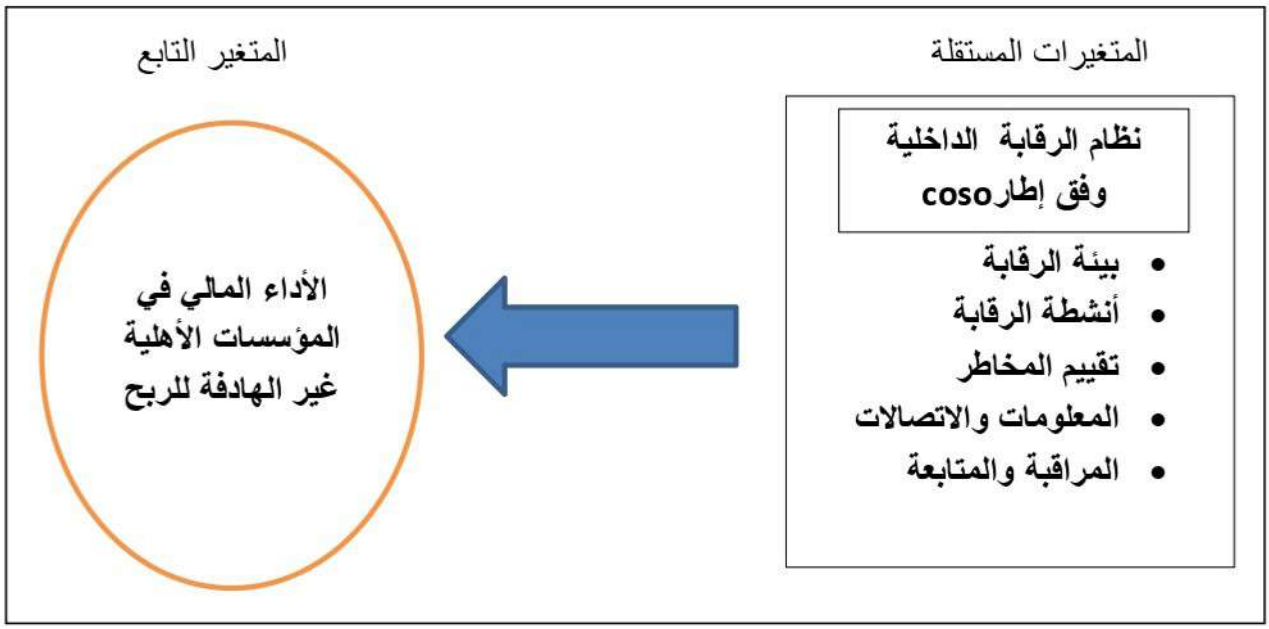
- الأسلوب النظري الوصفي والتحليلي عبر وصف الظاهرة.
- أسلوب التحليل القياسي من خلال نماذج قياسية بهدف الخروج نحو مؤشرات رقمية عن أثر المتغيرات المستقلة (عناصر الرقابة الداخلية)، والتي تم قياسها من خلال استبانة تم إعدادها

لهذا الغرض على المتغير التابع ممثلاً بالأداء مقاسًا بـ (نسبة البرامج، نسبة المنح والمساهمات) للفترة من 2016 م إلى 2017 م.

لذا اعتمد الباحث لدراسة أثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسات الأهلية على المنهج الوصفي التحليلي، والذي يقوم بوصف الظاهرة المطلوب دراستها، وجمع أوصافها ومعلومات دقيقة عنها، وذلك من خلال الاستعانة بالدراسات السابقة، والمراجع العلمية، والمعلومات التي تم الحصول عليها، وتم الى الرجوع بعض من القوائم المالية للمؤسسات الأهلية؛ وذلك لتحليلها واستخراج الأداء المالي للمؤسسات الأهلية ومقارنته مع الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية التي تم قياسها من خلال استبانة تم تصميمها لذلك الغرض، حيث تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج تحليل البيانات الإحصائي (SPSS)، وتم اختبار الفرضيات، وإيجاد حساب المتوسط الحسابي، ومعامل الثبات، ومعامل كرونباخ ألفا، والنسب المئوية، والأساليب الإحصائية المناسبة.

نموذج الدراسة

استنادًا لمشكلة الدراسة وأسئلتها وفرضياتها تم بناء نموذج الدراسة حسب الشكل رقم (1)



شكل رقم (1) نموذج الدراسة

المصدر: إعداد الباحث

مصادر وطرق جمع البيانات

تم جمع البيانات اللازمة للدراسة باستخدام أسلوبين هما:

- الاستبانة، والتي تم تطويرها لقياس واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الحكومية العاملة في محافظة حضرموت – الساحل، حيث تم تغطية عناصر الرقابة الداخلية الخمسة من خلال من خلال مجموعة من الأسئلة التي تضمنتها الاستبانة.
- القوائم المالية للمؤسسات الأهلية غير الحكومية، والتي تم من خلالها استخلاص النسب المالية الخاصة بأداء المؤسسات الأهلية.

التعريفات الإجرائية

1. المتغير المستقل (الرقابة الداخلية):

تعرف الرقابة الداخلية وفق اطار coso 2013 بانها : عملية تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة وإدارتها التنفيذية وغيرهم من الأفراد، يتم تصميمها لتقديم تأكيد معقول حول تحقيق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية وإعداد التقارير المالية والامتثال (مجلة المدقق الداخلي – الشرق الأوسط ، 2015، ص 17). ويتألف اطار عمل coso من خمسة رئيسية للرقابة الداخلية وهي :

- بيئة الرقابة
- الانشطة الرقابية
- تقييم المخاطر
- الانشطة الرقابية
- المعلومات والاتصالات
- المراقبة والمتابعة

2. **المتغير التابع (الأداء المالي):** ويعني استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويعبر عن أداء المنظمات باعتباره الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها تلك المنظمات، ويسهم الأداء المالي كذلك في إتاحة الموارد المالية، وتزويد المنظمات بفرص

استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح، وتحقيق أهدافهم وقياس مدى إنجاز الأهداف، وإتمام المهام الموكلة والمكونة لوظيفة هذه المنظمات (حمدان، 2014، ص11).

سوف يتم قياس الأداء المالي للمؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح من خلال النسبتين التاليتين:

- نسبة البرامج: وتقيس كفاءة المنظمة غير الهادفة الربح في الاستفادة القصوى من مصادر التمويل المتاحة، وتوصيلها بكفاءة للفئات المستهدفة، ولأداء المهام الإدارية وتجنيد الأموال(دلول، 2013، ص37). ويمكن حسابها عن طريق قسمة (إجمالي مصاريف البرامج / إجمالي المصاريف).
- نسبة المنح والمساهمات: وتقيس مدى مساهمة المنح والمساهمات في تحقيق إجمالي الموارد للمنظمة غير الهادفة للربح، وإلى أي مدى تحظى المنظمة بدعم شعبي(دلول، 2013، ص37). ويمكن حسابها عن طريق قسمة (إجمالي المنح والمساهمات / إجمالي الموارد).

3. **المؤسسات الأهلية:** هي هيئات اعتبارية مستقلة لا تهدف لتحقيق الربح من مزاولة نشاطاتها، وإنما تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية، أو علمية، أو اقتصادية، أو علمية، أو تنموية، ومن أمثلتها: المنظمات الخيرية، والتنموية، والاجتماعية، والإغاثية، والصحية، والتربوية (أبو شمالة، 2015، ص6).

التعريف الإجرائي: هي المؤسسات الأهلية غير الحكومية الخيرية والتنموية والاجتماعية والرعائية التي لا تستهدف الربح الموجودة في محافظة حضرموت– الساحل، والتي تقدم الخدمات لكافة شرائح المجتمع في شتى مجالات الحياة؛ مساهمة بذلك في تحقيق التنمية المجتمعية بمحافظة حضرموت.

الدراسات السابقة:

الدراسات العربية

1. دراسة (رحيمة، 2016): بعنوان" **دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين دراسة حالة: الشركة الوطنية للتأمين – وكالة بسكرة** "

الهدف من هذه الدراسة هو الوقوف على الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي، بصورة خاصة في شركات التأمين، وذلك من خلال الالتزام بالقوانين واللوائح المالية التي تنظم وتضبط الإجراءات المالية والمحاسبية، ومن خلال الدراسة اتضح الدور الهام للرقابة الداخلية في إضفاء المصداقية على الكشوفات المالية، وإظهار الصورة الحقيقة للنتيجة المالية، والتقليل من الممارسات السلبية والفساد الإداري على الأداء المالي؛ ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم اختيار تطبيق الجانب العملي على الشركة الوطنية للتأمين وكالة بسكرة، بهدف دراسة نظام الرقابة الداخلية بالشركة، واختبار التطبيق الفعلي للنظام، وتقييم الأداء المالي لتحديد مدى كفاءته وفعاليته، وتقديم التوصيات حول النظام المتبع وفعاليته في تحسين الأداء، من خلال طرح مجموعة من التساؤلات على المراقبين الداخليين المختصين بالشركة، وجمع مجموعة من الأجوبة والمعلومات الصالحة للدراسة، والوثائق المحاسبية الخاصة بالشركة و تحليلها، وخلصت الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية هي الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف والأنشطة داخل الشركة، وتساهم في خلق الثقة بين المؤسسة والأطراف المختلفة، وتقلل من التأثيرات السلبية للممارسات على مستخدمي الكشوفات المالية والقوائم المالية.

2. دراسة (مشتهي ، 2015) بعنوان: "**تقييم مدى انسجام أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة مع إطار COSO، وأثر ذلك على أداء الشركة وقيمتها**".

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى انسجام أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية مع إطار (COSO)، وأثر ذلك على أداء الشركة وقيمتها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بمدى تطبيق مكونات الرقابة الداخلية في عينة الدراسة المتمثلة في (40) شركة مساهمة عامة مدرجة في بورصة فلسطين خلال

عام(2013)، كما تم استخدام اختبار One Sample T-test وتحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression لاختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات المساهمة العامة في فلسطين تنسجم مع إطار الرقابة الداخلية المتكامل (COSO) بدرجة مرتفعة، حيث بلغ الوزن النسبي 82.7 %، كما أظهرت النتائج أيضًا وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتطبيق مكونات الرقابة الداخلية وفقًا لإطار (coso) على مؤشرات الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، والتي تشمل: العائد على الأصول، والعائد على حقوق الملكية، والعائد على المبيعات، بينما توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتطبيق مكونات الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وفقًا لإطار (coso) على قيمة الشركة المقاسة من خلال مؤشر قياس الأداء السوقي للشركة – قيمة الشركة – (Tobin's Q)، ونسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم.

3. دراسة (عياش، 2014) بعنوان " **دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي "دراسة ميدانية على شركات الاتصالات اليمنية"**

هدفت الدراسة إلى التعرف على عناصر هيكل الرقابة الداخلية، وتقويم نظم الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات اليمنية، ومعرفة مدى وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي في شركات الاتصالات اليمنية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي لوضع الإطار النظري للدراسة، كما تم إجراء دراسة ميدانية لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، وتم خلالها جمع البيانات من خلال استبانة وزعت على شركات الاتصالات اليمنية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة : أظهرت الدراسة تمتع شركات الاتصالات اليمنية بهياكل رقابية داخلية جيدة ومقبولة، كما أكدت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي، وأن وجود عناصر رقابة داخلية جيدة تؤدي بالضرورة إلى تحسين الخصائص النوعية للبيانات والمعلومات المالية التي تساعد الإدارة على ترشيد ودعم قراراتها.

4. دراسة(ذنيبات و كفوس، 2012) بعنوان " **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وأثر ذلك على أدائها المالي** "

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم315 ، ومدى تأثير ذلك على الأداء المالي لهذه الشركات، لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لتجميع البيانات الأولية اللازمة، وزعت على 50 شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان.

من خلال تحليل بيانات الدراسة تبين أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تلتزم بتطبيق جميع مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم315 ، وبينت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمقومات الرقابة وبين الأداء المالي مقاسًا بنسب العائد على الأصول، والعائد على حقوق المساهمين، والعائد على المبيعات كل على حدة، بينما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى الالتزام بمقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاسًا بنسبة مجمل الربح.

كما بينت النتائج وجود تأثير ذي دلالة إحصائية للحجم على العلاقة بين مدى توافر مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاسًا بنسبة العائد على الأصول، والعائد على حقوق المساهمين، والعائد المبيعات كل على حدة، في حين لم تظهر النتائج وجود تأثير ذي دلالة إحصائية للحجم على العلاقة بين مدى توافر مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي للشركات المبحوثة مقاسًا بنسبة مجمل الربح.

5. دراسة (إدريس ، 2012) بعنوان " **دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات التعليم العالي دراسة حالة بعض الجامعات السودانية** "

هدفت الدراسة إلى معرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات التعليم العالي بالتطبيق على بعض الجامعات السودانية في ثلاثة محاور، وتمثل المحور الأول في: (مفهوم، أهداف، مقومات ومعايير نظام الرقابة الداخلية)، أما المحور الثاني تمثل في: (أنواع، طرق ووسائل نظام الرقابة الداخلية)، وتمثل المحور الثالث في: (الدراسة الميدانية).

اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة التي تمثلت في الإداريين من ذوي الخبرة والاختصاص والمحاسبين والمراجعين الداخليين والخارجيين في جامعات (إفريقيا العالمية، والنيلين، وأمدرمان الإسلامية)، كما استخدم البرنامج الإحصائي SPSS للحصول على نتائج دقيقة بقدر الإمكان.

أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة وجود نظام رقابة داخلية كفء في مؤسسات التعليم العالي يقلل من وقوع الأخطاء المالية والمحاسبية، كما توجد نظم معلومات حديثة وفعالة ودورة مستندية متكاملة؛ لسهولة انسياب البيانات المالية وضبطها، كما يعمل النظام وفقاً لمبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم المعالجة المحاسبية للعمليات بالمنشأة، ولدى النظام مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية المحكمة لإنجاز العمل بأقل جهد ممكن، وترشيد الوقت المستغرق في التسجيل فيها.

الدراسات الأجنبية

1. دراسة (KAMAU, 2016) ، بعنوان:

Effects Of Internal Control Practices On Financial Performance Small And Medium Enterprises In Nairobi County

بحثت هذه الدراسة الآثار المترتبة على ممارسات الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مقاطعة نيروبي، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، إذ تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصغيرة والمتوسطة في مقاطعة نيروبي، واستخدام عينة عشوائية بسيطة تكونت من (100) شركة من الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي تم اختيارها عشوائيًا.

أظهرت النتائج أن بيئة الرقابة و تقييم المخاطر له علاقة سلبية مع الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وأظهرت النتائج أيضًا وجود علاقة إيجابية بين أنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمراقبة والأداء المالي للشركات الصغيرة والمتوسطة في مقاطعة نيروبي.

وخلصت الدارسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين الأداء المالي للشركات الصغيرة والمتوسطة في مقاطعة نيروبي وبيئة الرقابة وتقييم المخاطر، وأن هناك علاقة مباشرة أيضًا بين أنشطة المراقبة والمعلومات والاتصالات والمراقبة والأداء المالي للشركات الصغيرة والمتوسطة في مقاطعة نيروبي.

2. دراسة (Nyakundi.elt, 2014) بعنوان:

Effect of internal control systems on financial performance of small and medium scale business enterprises in city kenya

هدفت الدراسة إلى مناقشة أثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي للمشاريع قصيرة ومتوسطة المدى في مدينة كيسومو الكينية، وبالخصوص تحديد العلاقة بين الرقابة الداخلية والعائد على الاستثمار وتأسيس مستوى من المعرفة في مجال أثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي للمشاريع الريادية.

اختيرت عينة عشوائية ممثلة لمجتمع الدراسة، كما استخدمت المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الحصول على البيانات الأولية من خلال المقابلات، و إنشاء استبانة أعدت لغرض الدراسة، أما البيانات الثانوية تم الحصول عليها من القوائم المالية للشركات عينة الدراسة.

وبعد تحليل البيانات خلصت الدراسة إلى أن هناك تغيرًا ملحوظًا في الأداء المالي له علاقة بنظام الرقابة الداخلية، مما يؤكد أن هناك أثرًا للرقابة الداخلية على الأداء المالي للمشاريع قصيرة ومتوسطة المدى في مدينة كيسومو الكينية.

3. **دراسة' (Ejoh and Ejom, 2014) بعنوان:**

The Impact Of Internal Control Activities On Financial Performance Of Tertiary Institutions In Nigeria

تبحث هذه الدراسة العلاقة بين أنشطة الرقابة الداخلية والأداء المالي في مؤسسات التعليم العالي في نيجيريا، ولتحقيق ذلك تم توزيع استبانة على عينة تتألف من (77) من العاملين

بمختلف المستويات الإدارية في الكليات العلمية، علاوة على إجراء العديد من المقابلات الشخصية معهم.

وقد أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أنشطة الرقابة الداخلية والأداء المالي في مؤسسات التعليم العالي في نيجيريا، بالرغم من وجود فصل واضح بين المهام والوظائف المتعارضة الرئيسة (أنشطة المحاسبة والتمويل، والمراقبة) في مؤسسات التعليم العالي، علاوة على التزام صارم لدى هذه المؤسسات بالمخصصات السنوية للأقسام وفق للموازنات الموضوعة.

4. **دراسة (Muraleetharan ,2009) بعنوان:**

internal control and impact of financial performance of organization– special reference public and private organizations in Jaffna distrct

تبحث هذه الدراسة فيما إذا كان نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso يساهم في زيادة الأداء المالي للمؤسسات وتحسينه، حيث اعتمدت في قياسها للأداء المالي على نسب الربحية والكفاءة والسيولة، وذلك لعينة تتألف من (181) شركة سريلانكية .

وقد توصلت الدراسة إلى أن تحديد الأداء للمؤسسات بشكل عام يرتبط بالرقابة الداخلية المطبقة والأداء المالي لها، كما توصلت إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية للرقابة الداخلية على الأداء المالي، موضحًا ذلك بأن التطبيق الفعال لمكونات الرقابة الداخلية (تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة، المراقبة والمتابعة) سيساهم في تحسين الأداء المالي بشكل أفضل، على الرغم من عدم وجود تأثير لباقي مكونات الرقابة الداخلية (البيئة الرقابية، المعلومات والاتصال) على الأداء المالي.

5. دراسة (Mawanda,2008) بعنوان:

Effects of Internal Control Systems on Financial Performance in an Institution of Higher Learning in Uganda

جاءت هذه الدارسة لاختبار العلاقة بين أنظمة الرقابة الداخلية والأداء المالي في مؤسسات التعليم العالي في أوغندا، وقد اعتمدت الدراسة على الاستبانة في جمع المعلومات، حيث تضمنت عدة محاور لقياس أنظمة الرقابة الداخلية، وقد اقتصرت الدراسة في قياسها للرقابة الداخلية على كل من الرقابة ووظيفة التدقيق الداخلي والأنشطة الرقابية المطبقة، بينما استخدمت السيولة، وكذلك المساءلة، وموثوقية التقارير للتعبير عن الأداء المالي، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أنظمة الرقابة الداخلية والأداء المالي لمؤسسات التعليم العالي في أوغندا، حيث بينت أن أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل جيد في هذه المؤسسات بالرغم من وجود بعض أوجه القصور والمتمثلة في عدم فعالية قسم التدقيق الداخلي، وعدم كفاية الإجراءات الموضوعة لحماية الأصول، وانخفاض السيولة اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تميزت الدراسة الحالية بأنها ربطت بين موضوعين في غاية الأهمية، وهما: نظام الرقابة الداخلية، والأداء المالي في قطاع المؤسسات الأهلية غير الحكومية؛ لما لهذه المؤسسات من خصوصية عالية عن القطاعين العام والخاص؛ ولما لها من دور مهم في تلبية احتياجات أفراد المجتمع ودفع عجلة التنمية في شتى مجالات الحياة، فهي تقدم خدامتها بشكل تطوعي دون مقابل، وبالتالي فهي تحتاج إلى تامين موارد مالية لاستمرار أنشطتها، وتأتي هذه الأموال من جهات مختلفة مانحة لهذه المؤسسات، وهذا لن يكون إلا من خلال نظام رقابة داخلية فعال، يعمل على حفظ وصون هذه الأموال وحمايتها من سوء الاستخدام والسرقة وغيرها، وبالتالي زيادة ثقة الجهات المانحة المختلفة، والاستمرار بدعم هذه المؤسسات، ومن ثَم ارتفاع مستوى أدائها المالي؛ لذلك فقد تميزت الدراسة الحالية بأنها تدرس أثر نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسات الأهلية، بينما قامت الدارسات الأخرى بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية في القطاع العام، وكذلك في القطاع الخاص سواء كان محليًا أو عربيًا أو أجنبيًا.

الفصل الأول

الرقابة الداخلية في ظل إطار لجنة المنظمات الراعية coco

ويحتوي على المباحث الآتية:

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية، وأهميتها، وأهدافها، وأنوعها، ووظائفها، ومقوماتها، وخصائصها، ومحدداتها

المبحث الثاني: إطار coso للرقابة الداخلية

مقدمة الفصل

تعد الرقابة من أهم الموضوعات التي تشغل رجال الفكر المحاسبي والاقتصادي، كما يهتم بها رجال القانون والإدارة، حيث تعمل على حماية المال، وتدعو إلى الاستخدام الأفضل للموارد الاقتصادية بما يحقق النمو والاستقرار، والتأكد من تحقيق النشاط المالي لأهدافه (بدوي،2011، ص 2).

وتدخل الرقابة في كافة مجالات النشاط الإنساني، وهي بمثابة وظيفة دائمة، وعملية ذاتية مستمرة ينبغي القيام بها من حيث اعتبارها نطاقًا لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف المحددة سابقًا في الخطط، وتعد ركنًا من أركان الإدارة الحديثة، وتحتل مكانه مهمة بين التخطيط والتنظيم والتوجيه (جمعة،2017، ص 12).

ولم تعُد الرقابة تقتصر على مراجعة الوحدات من الناحية المالية فقط؛ بل امتدت لتشمل مراجعة الأداء للتحقق من كفاءة الإنتاج، ومدى تحقيق البرامج الموضوعة للأهداف المخططة والمستهدف تحقيقها (الكفراوي، 1998، ص 13).

وقد تطور مفهوم الرقابة تطورًا كبيرًا؛ نتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية، وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لضمان الكفاءة والفاعلية في استخدام موارد وأصول المشروع (السوفري وآخرون، 2002، ص 9).

وأصبح نظام الرقابة الداخلية جزءًا لا يتجزأ من نظام حوكمة الوحدة الاقتصادية وإدارة الخطر الذي تعرفه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالوحدة الاقتصادية والإدارة والأفراد الآخرون، حتى يمكن الاستفادة من الفرص المتاحة لها والتعامل مع التحديات التي تواجهها بما يتسق مع استراتيجية إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية التي تضعها الهيئة الإدارية من أجل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية (الحسيني والسعبري،2017، ص1529)

لذلك فقد اهتمت جهات دولية عديدة بأنظمة الرقابة الداخلية وأصدرت الكثير من التقارير والنشرات التعريفية ومن أهمها لجنة المؤسسات الراعية للجنة تردوي coso (خرواط ، 2009، ص 142).

وفقًا لما أورده القضاة، (2017) فقد تبنت لجنة Coso عام 1992 م إطارًا متكاملاً للرقابة الداخلية، والذي لاقى قبولاً عالميًا بعد زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية، وزيادة الحاجة في وضع أنظمة رقابة داخلية تساعد في سير العمل، والالتزام بسياسات وتعليمات الإدارة، والذي جاء نتيجة مجموعة من الأسباب أدت إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية وظهورها، من بينها الأزمة الاقتصادية العالمية عام 1929 م، وظهور رغبة لدى المؤسسات الأمريكية في تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي المستخدم في التصديق على حسابات الميزانية، والقوائم المالية، وكبر حجم المشروعات، وظهور العديد من الشركات متعددة الجنسيات، والشركات الدولية والتي تتميز بتعدد ملاكها وتعقد عمليتها (ص 497).

وفي هذا السياق فقد حددت لجنة coso الإطار العام الذي حدد الرقابة الداخلية، والذي من خلاله يتم تقييم لنظام الرقابة الداخلية وفاعليته، حيث تقع مسؤولية إقامة نظام للرقابة الداخلية يتسم بالفاعلية على إدارة المؤسسة، ويجب أن يكون له مراجعة دورية بهدف التطوير والتحسين (نظمي والعزب ،2012، ص 104).

وفي هذا الفصل سوف يتم تناول نظام الرقابة الداخلية في ظل إطار لجنة المنظمات الراعية coso من خلال مبحثين، هي:

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية، وأهميتها، وأهدافها، وأنوعها، وظائفها، ومقوماتها، وخصائصها، ومحدداتها.

المبحث الثاني: إطار coso للرقابة الداخلية

المبحث الأول

مفهوم الرقابة الداخلية، وأهميتها، وأهدافها، وأنوعها، وظائفها، ومقوماتها، وخصائصها، ومحدداتها

تمهيد

الرقابة الداخلية عبارة عن عملية تطورت مع مرور الزمن مرافقة في تطورها مهنتي المحاسبة والمراجعة، وقد أسهم في هذا التطور الاهتمام بشكل أكبر مع مرور الزمن بمثل هذه العملية هو انفصال الملكية عن الإدارة، حيث كان المدير يعد بدوره مراقبًا قبل حدوث الانفصال، وعلى هذا لم تحظَ الرقابة الداخلية بالاهتمام الواسع خلال هذه المرحلة؛ غير أنه بعد حدوث الانفصال وما شهدته المؤسسات من تطورات – حظيت الرقابة الداخلية باهتمام العديد من الهيئات العالمية إلى جانب اهتمام المؤسسات نفسها، وبالتالي أصبحت الرقابة الداخلية عبارة عن عملية لها خصوصيتها وأهميتها، كما انفردت بمفهومها الخاص، وقد تعددت أنواعها وأهدافها (سمراء، 2017، ص 2).

ويتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من المقومات والخصائص الهامة المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة الداخلية جيد وفعال في القيام بوظائفه في تحقيق الأهداف الرئيسية والتشغيلية له، وتحقيق أهداف المؤسسات، ولاشك أن توافر هذه المقومات والخصائص كلها أو بعضها بشكل معين هو أساس الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.

لذلك سوف يتم من خلال هذا المبحث إلقاء الضوء على أهم مفاهيم الرقابة الداخلية، إضافة للأهمية التي تكتسبها الرقابة الداخلية، وأهدافها، وأنواعها، ووظائفها، وأبرز المقومات والخصائص للنظام الرقابي الفعال، وصولاً إلى المحددات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

مفهوم الرقابة الداخلية

يعد بناء أنظمة الرقابة الداخلية أساسًا لتحقيق الفاعلية والكفاءة في إنجاز أهداف الرقابة المتمثلة في كفاءة العمليات وموثوقية واكتمالية ووقتية التقارير بالانسجام مع القوانين والأنظمة والتشريعات المعنية (السبوع، 2011، ص 103).

وعند تتبع أدبيات الرقابة والمراجعة يتبين وجود عدة تعريفات لنظم الرقابة الداخلية ومن هذه التعاريف:

- **تعريف الرقابة الداخلية وفق إطار coso**

قبل التطرق إلى تعريف الرقابة الداخلية يجب أن نعرف ما معنى coso

كلمة (coso) هي اختصار لـ:

Committee of sponsoring organization of the tread way commission

أي لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي، وهي اللجنة التي تتكون من الهيئات المهنية في الحقل المحاسبي والمالي في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي قدمت تصورًا شاملاً لمفهوم الرقابة الداخلية، وتقويمه، والتي تضم في عضويتها أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية (معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، معهد المدراء الماليين، معهد المحاسبين الإداريين، معهد المدققين الداخليين، جمعية المحاسبين الأمريكية) متخصصة في مجال التدقيق والرقابة والمحاسبة، هدفها تحسين نوعية القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات من خلال الرقابة ذات الكفاءة والإدارة الجيدة وتطوير أخلاقيات العمل (coso ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، 2009، ص5).

ووفقًا لـ (coso) تعرف الرقابة الداخلية: بأنها عملية تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة وإدارتها التنفيذية وغيرهم من الأفراد، يتم تصميمها لتقديم تأكيد معقول حول تحقيق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية وإعداد التقارير المالية والامتثال (مجلة المدقق الداخلي – الشرق الأوسط ، 2015، ص 17).

- **تعريف منظمة تدقيق ومراقبة نظم المعلومات (cobit)**

The information system audit and control foundation's cobit (control objectives for information technology)

كيَّفتْ وثيقة (cobit) تعريفها للرقابة الداخلية من وثيقة (coso)، فعرَّفت الرقابة الداخلية بأنها: مجموعة من السياسات والإجراءات والممارسات والهياكل التي تصمم لتعطي تأكيدًا معقولاً بأن أهداف منظمة الأعمال سوف تتحقق، وأن الأهداف غير المرغوب فيها سوف تمنع أو تكتشف، ومن ثم تصحح (عمار، 2015، ص 52).

- **ويعرفها معيار التدقيق الدولي رقم (315):** بأنها عملية مصممة ومتأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة، والتي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المتمثلة بتحقيق مصداقية البيانات المالية، وتحقيق كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية وتحقيق الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة قد تم تحقيقها (أبو صافي، 2019، ص 23).
- **تعريف النشرات (SASs 55 and 78) من نشرات معايير المراجعة الامريكية**

statement American Auditing Standards

حيث عرفتا النشرات (SASs 55 and 78) الرقابة الداخلية، ووضعتا مكوناتها، وقدمتا إرشادًا حول تأثير الضوابط الرقابية عند تخطيط وأداء تدقيق القوائم المالية، وقد استبدلت النشرة (SASs78) تعريف هيكل الرقابة الداخلية المذكور في النشرة (SASs55) بذلك التعريف للرقابة الداخلية الواردة في نشرة (coso) ماعدا تركيزها – SASs78 – على الموثوقية بالنسبة لهدف الإبلاغ المالي بوضعه الحالي أولاً، أي أن (SASs78) قد عرفت الرقابة الداخلية بأنها: عملية تتأثر بمجلس إدارة الشركة والإدارة وغيرهم من المستخدمين، ومصممة لتزويد تأكيد معقول بخصوص تحقيق الأهداف في مجالات موثوقية الإبلاغ المالي، و كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية، والالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة (عمار، 2015، ص52)

- **عرف أيضًا نظام الرقابة الداخلية:** بأنه ذلك النظام الذي يضم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها (القضاة، 2017، ص499).

- **كما عرف الرقابة من قبل لجنة رقابة وتدقيق الأنظمة الخاصة بقسم الأبحاث التابعة لمعهد المدققين الداخليين الأمريكيين:**

The Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control (SAC).

حيث عرفت نظام الرقابة الداخلية بأنه: مجموعة من العمليات والوظائف والأنشطة والنظم الفرعية، والأشخاص الذين اجتمعوا معًا أو تم فصلهم من أجل ضمان تحقيق الأهداف والأغراض (عمار، 2015، ص53).

ويرى الباحث أن نظم الرقابة الداخلية: مهما اختلفت تعريفاتها فإنها تبقى نظمًا تعمل داخل أي كيان سواء كان هذا الكيان يستهدف تحقيق الربح أو لا يستهدف تحقيق الربح؛ إذ يتبنى هذا الكيان هذه النظم كوسيلة حماية ووقاية لكل حالات الانحرافات والأخطاء، وتوفير معلومات مالية ومحاسبية ذات درجات عالية من الموثوقية، ويمكن الاعتماد عليها، وتحقيق كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية، وبالتالي خلق مستويات أداء عالية.

أهمية الرقابة الداخلية

وفقا لبدوي(2011) وأحمد (2017).هناك عدد من العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية منها (ص 25)، (ص 143):

- **اتساع حجم الوحدات:** إن كبر حجم الوحدات بأنواعها المختلفة وتعدد عملياتها جعل من الصعب على إدارة الوحدة التعرف على أوجه نشاطاتها المختلفة ونتائج أعمالها عن طريق الاتصال الشخصي، فأصبح لزامًا على القائمين بإدارتها الاعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارتها إدارة رشيدة، وقد وجدوا في التقارير والكشوفات التحليلية والموازنات وما تحويه من بيانات محاسبية خير وسيلة تعينهم على رسم الخطط ومراقبة تنفيذها، وكان لابد من التأكد من صحة ما تحويه هذه التقارير والكشوفات من بيانات وأرقام، ومن خلوها من أي خطأ أو تلاعب، ومن هنا ظهرت فكرة الرقابة الداخلية على الحسابات والدفاتر.

- **حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة:** تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول الوحدات المختلفة داخل البلد؛ لتستعملها في التخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية، والتسعير،

وحصر الكفاءات، وما شابه ذلك، فإذا ما طلبت هذه المعلومات من وحدة ما فعليها تحضيرها بسرعة ودقة، وهذا الأمر لا يتسنى ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المعتمد قويًا ومتماسكًا.

- **التطور العلمي والتكنولوجي:** من المعلوم أن أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات تولد بيئة قد تساعد على ارتكاب العديد من المخالفات، وإمكانية سرقة المعلومات أو تغييرها دون ترك أثر، مما يتطلب ضرورة وجود نظام جيد للرقابة الداخلية.

- **مسؤولية الإدارة عن حماية الموجودات:** نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة أصبحت الإدارة مسؤولة بشكل كامل عن حماية موجودات الوحدة، ويتطلب ذلك وضع إجراءات تكفل الحفاظ على هذه الموجودات، ولكي تتمكن الإدارة من القيام بوجباتها تجاه الملاك أو المساهمين فإنه يقع عليها مهمة وضع نظام محكم للرقابة الداخلية، والعمل على تطويره وتحسينه وسلامة تطبيقه، إذ إن نجاح الإدارة أو فشلها يقاس بمدى قيامها بوجباتها ومن أهمها حماية الموجودات.

- **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 الملائمة – إلى زيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية.

- **اختلاف نطاق التدقيق:** عندما كانت الوحدات صغيرة الحجم كان التدقيق يتمثل في جميع البيانات الخاصة بالوحدة، أي أن التدقيق كان يتم بصورة كاملة لجميع البيانات والمستندات والدفاتر، وذلك بسبب قلة هذه البيانات أو الدفاتر، إلا أنه مع تطور التدقيق الذي نجم عن كبر حجم الوحدات أصبح التدقيق الكامل لجميع البيانات عملية غير ممكنة؛ لذا ظهر أسلوب التدقيق الاختباري للعمليات والبيانات، وذلك باختيار عينات وتدقيقها، فإذا ثبت عدم وجود أخطاء في هذه العينات فإنه قياسًا عليها يمكن للمدقق الحكم على صحة وسلامة العمليات التي لم تخضع لعملية التدقيق، لذا فقد قل اعتماد إدارة الوحدة على مدقق الحسابات لاكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والمستندات من غش أو تلاعب، وزاد اهتمامها بنظام الرقابة الداخلية.

أهداف الرقابة الداخلية

أصبحت أنظمة الرقابة الداخلية ضرورة لا غنى عنها للمؤسسات، وصار التزامًا قانونيًا على عاتق الإدارة بناء وحيازة نظام رقابة داخلية سليم، والذي يهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها (البخيت، 2017، ص 121):

- حماية أصول المؤسسة من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام، وحفظ الأصول المعنوية، وحفظ صورة المؤسسة بالمظهر السليم تجاه المحيط الخارجي.
- تسجيل جميع العمليات بصحة ودقة متناهية لحظة حدوثها بالفترة المحاسبية وبالقيمة الصحيحة لتسهيل إعداد التقارير المالية وفقًا للمعايير المحاسبية.
- ضمان دقة المعلومات المالية والتشغيلية لتكون معلومات حقيقية مفهومة صادقة لا لبس فيها.
- رفع كفاءة الأداء وزيادة الإنتاجية لتحقيق الفاعلية والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- مراجعة الأداء لتعزيز مبدأ النزاهة والشفافية والمساءلة والتحفيز.
- تشجيع العاملين للالتزام بالأنظمة والقوانين والسياسات الإدارية بالمؤسسة.

كما حدد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (315) أهداف الرقابة الداخلية في الآتي (دحو، 2018، ص54):

- موثوقية تقديم البيانات المالية.
- فاعلية وكفاءة العمليات.
- الامتثال للقوانين والأنظمة.

وفي هذا السياق فقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين الهدف من الرقابة الداخلية على أنها عملية مصممة ومنفذة للحفاظ على الوحدة الاقتصادية من المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها والتي تتعلق بـ (لظن، 2016، ص 28):

- رقابة العمليات: وهي المرتبطة بكفاءة وفاعلية استخدام موارد المنظمة.
- رقابة التقارير المالية: وهي المرتبطة بدرجة الثقة في إعداد البيانات المالية المنشورة.

- رقابة الإذعان: وهي المرتبطة بامتثال المنظمة للقوانين والأنظمة المطبقة.

أنواع نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية شأنه شأن أي نظام يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية ذات العلاقات المتداخلة فيما بينها، وهي:

1. **الرقابة الإدارية:** تطلق الرقابة الإدارية على الخطة التنظيمية والإجراءات، السجلات، والوثائق، المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات والتي تقود إلى التخويل الإداري للعمليات، وهذا التخويل يكون عملية أو وظيفة إدارية ترتبط على نحو مباشر بالمسؤولية عن تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية (الذهبي،2007 ، ص145).

وتتكون الرقابة الداخلية الإدارية من وسائل متعددة منها (دحو، 2018، ص56):

- الموازنات التقديرية.
- حسابات التكلفة.
- التقارير الإحصائية.
- تقارير الأداء.
- الرقابة على الجودة.
- برامج تدريب العاملين.

2. **الرقابة المحاسبية:** يهدف هذا النوع من الرقابة إلى ضمان واختبار دقة وصحة البيانات المحاسبية، وكذلك ضمان الإجراءات والخطوات التي يمكن أن تضعها الإدارة لتتحقق من أن الرقابة المحاسبية تسير بشكل فعال، وتتكون من الخطة التنظيمية وتحديد المسؤوليات والفصل بين الأعمال المالية (الذنيبات ، 2010، ص 72) وتهدف الرقابة المحاسبية إلى (الحجامي والشمري، 2018، ص8):

- تنفيذ العمليات وفقًا للتفويض العام أو الخاص للسلطة.

- تسجيل العمليات المحاسبية بشكل يسمح بإعداد التقارير المالية وفقًا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، أو لأي مبادئ ومعايير أخرى ملائمة لإعداد التقارير المالية، وبالمساءلة المحاسبية عن الأصول.
- تداول الأصول طبقًا لبرنامج تفويض السلطات والاختصاصات.
- مطابقة أرصدة حسابات الأصول على فترات مختلفة مع الأصول الموجودة في حيازة الأفراد العاملين بالوحدة.

وهناك وسائل متعددة للرقابة المحاسبية منها (دحو، 2018، ص57):

- نظام القيد المزدوج.
- حسابات المراقبة.
- اتباع موازين المراجعة.
- اتباع نظام المصادقات.
- اتباع قيود التسوية من موظف مسؤول.
- إمداد الإدارة بالبيات المحاسبية والمالية بصفة دورية.

3. **الضبط الداخلي :**هو مجموعة من الإجراءات والوسائل التنظيمية والمحاسبية الهادفة إلى ضبط عمليات الوحدة الاقتصادية، ومراقبتها بصورة تلقائية ومستمرة، وحماية أصولها من الاختلاس والضياع وسوء الاستخدام، كما يعمل على منع وقوع الأخطاء والتلاعب واكتشافها (أحمد ، 2009، ص33) ويتحقق الضبط الداخلي من خلال ما يلي (الحجامي والشمري، 2018، ص 8):

- تقسيم الأعمال والواجبات.
- تحديد واضح للسلطات والمسؤوليات والاختصاصات.
- الفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة.
- الجرد المادي للموجودات من قبل أشخاص محايدين.
- فصل الأصل عن السجل الذي يرصد تحركات الأصل.

- الاعتماد على تدفق العمل، بمعنى إنهاء أحد الأفراد المهمة الموكلة له تكون بمثابة إشارة لبدء مهمة الشخص الآخر.

وهناك وسائل عدة وسائل تحقق نظام الضبط الداخلي (سمراء، 2017، ص 16) منها:

- الإثبات في الدفاتر من واقع المستندات.
- اتباع أسلوب المصادقات.
- الجرد الفعلي.
- التدريب.
- تطبيق نظام التأمين الشامل على الأصول.
- التأمين على خيانة الأمانة على العاملين الذين في عهدتهم أي عهد.
- استخدام الرقابة الحديدية للنفقات.
- استخدام الرقابة المزدوجة.
- استخدام نظام التفتيش.
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الصادر والوارد وإنشاء ملفات لها.

4. **التدقيق الداخلي:** يعد التدقيق الداخلي بمثابة الحلقة الأخيرة من مجموعة إجراءات نظام الرقابة الداخلية، ويمكن القول: إن نظام الرقابة الداخلية بدون التدقيق الداخلي لا يعني شيئاً، حيث إن مجرد وضع الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية لا يدل على كفاية التنفيذ وحسن الأداء إلا إذا كانت هناك أداة فعالة لتقييم هذه الإجراءات، والتعرف على مدى فاعليتها في تحقيق أهدافها، وهذه الأداة هي التدقيق الداخلي (السعيدي ، 2017، ص92).

وظائف نظام الرقابة الداخلية

لتحقيق أهداف المؤسسات تضطلع الرقابة الداخلية بثلاث وظائف (لظن، 2016، ص30):

- **الرقابة الوقائية:** وهي تعتبر فعالة ومهمة حيث إنها تمنع الانحرافات قبل وقوعها؛ لذا ينبغي تعيين موظفين أكفاء، وفصل الواجبات بصورة سليمة، وتجنب الوقوع في الخطاء.

- **الرقابة الكاشفة:** وهي التي تعمل على اكتشاف الانحرافات في الأداء حال حدوثها، وفي وقت مبكر يسمح بمعالجتها، وتعديل الضوابط لمنع تكرارها، ومصدر الرقابة بشكل أساسي التدقيق الداخلي والمطابقات الحسابية والضوابط الإدارية والمحاسبية.
- **الرقابة التصحيحية:** وهي التي تعمل على تصحيح الانحرافات الرقابية المكتشفة، وتتضمن إجراءات متابعة لتحديد سبب الانحراف، ومتابعتها لحين تصويبها، وعدم السماح بتكرارها، وتعديل النظام لتقليل الانحرافات المستقبلية أو التخلص منها، والالتزام بتصويب أخطاء إدخال المعلومات.

المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

هناك بعض المقومات التي يمكن الاسترشاد بها من أجل تصميم نظام رقابي فعال وكفؤ وتتمثل هذه المقومات بما يلي:

- **هيكل تنظيمي إداري:** يوفر وجود هيكل تنظيمي كفؤ الإطار المتكامل لتخطيط وتوجيه ورقابة عمليات الوحدة الاقتصادية، ويُعد أساس عملية الرقابة، من خلال توضيح العلاقة بين الإدارات الفرعية وتحديد قنوات الاتصال فيما بينهم، وكذلك مسؤوليات كل منهم، فهو إطار يعمل على توضيح تسلسل الاختصاصات وتحديد السلطات والمسؤوليات بدقة تامة (الخيرو ،2013، ص 406).
- **نظام محاسبي سليم:** يعتبر عنصرًا أساسيًا في رقابة وإدارة أنشطة الوحدات، ويعتبر المحرك الفعال لنظام الرقابة الداخلية، ويتمثل في مجموعة متكاملة من السجلات المحاسبية والدورة المستدينة والدليل المحاسبي، حيث تراعى فيه النواحي القانونية والشكلية في إعدادها (الوردات ، 2013، ص 294).
- **إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات:** وتعمل على مراعاة توزيع الواجبات بين الأقسام المختلفة في الوحدة بحيث لا يقع على عاتق شخص واحد عملية ما من بدايتها إلى نهايتها، وذلك لتجنب حالات التلاعب أو الاختلاس، لذلك يجب على الإدارة توزيع العمل بشكل يضمن لها وجود رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية (أحمد ، 2009، ص 19).
- **كفاءة الموظفين:** أي نظام مهما كانت قدراته وبلغت درجة تكامل عناصره الرئيسة ودقة إجراءاته لن يكون ذا كفاءة وفعالية إلا إذا كان تطبيقه يتم من موظفين يتمتعون بالكفاءة

والاستقامة في أداء أعمالهم، ولتحقيق ذلك فإن على الوحدة الاقتصادية تأسيس سياسات وإجراءات ملائمة لتحقيق أهدافها (الحجاوي، 2006، ص 9).

- **رقابة الأداء** : لتحقيق كفاءة وفاعلية عالية في رقابة الأداء يجب على إدارة الوحدة الاقتصادية الالتزام بمستويات أداء مخطط لها في مراحل الرقابة المختلفة، وإذا وجد أي انحراف فيجب دراسته وتصحيحه، وتتم عملية رقابة الأداء بطريقة غير مباشرة: كاستعمال الموازنات التقديرية وتقارير الكفاية والتدقيق الداخلي (أحمد، 2009، ص 20).
- **استخدام الوسائل الالكترونية:** يؤدي استخدام الوسائل الإلكترونية إلى سرعة إنجاز العمليات المحاسبية مما يؤدي إلى تقليل الأخطاء، ورفع كفاءة هذه العمليات، حيث إن النظم الالكترونية تساعد على إعطاء نتائج دقيقة بما يكفل صحة البيانات المحاسبية وسرعة فائقة في تقديمها إلى الأطراف المستفيدة (نظمي والعزب، 2012، ص139).

خصائص نظام الرقابة الداخلية

وفقًا لبدوي (2011) وأبو صافي (2019) هناك مجموعة من الخصائص والمميزات التي يمكن من خلالها أن تكون أنظمة الرقابة الداخلية فعالة وتحقق النتائج المرغوب فيها يمكن تلخيصها في (ص 22)، (ص 26):

- **الملائمة:** على المؤسسة استعمال نظام رقابي يتناسب مع طبيعة عملها وأهدافها وتطلعاتها المستقبلية وحجمها، فالمؤسسات الصغيرة يفضل استخدام أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.
- **الاقتصادية:** وهو استخدام نظام رقابي يتناسب مع إمكانيات المؤسسة، بحيث تكون تكلفة النظام الرقابي أقل من العائد الذي يحققه ذلك النظام.
- **الموضوعية:** وهو أن تكون أنظمة الرقابة واقعية وغير مبالغ فيها، ويمكن تطبيقها بشكل يتوافق مع ظروف المؤسسة.
- **المرونة:** وهو مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير كلما تطلب الأمر ذلك.
- **الفعالية:** وهو أن يكون النظام الرقابي قادرًا على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، أو التبليغ عنها في الوقت المناسب، ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها

في المستقبل، وأن يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء والانحرافات الناجمة بأقل تكلفة وأسرع وقت وأقل جهد.

- **التكامل:** وهو استيعاب النظام الرقابي لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، وأن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وبين النظم الرقابية بالمؤسسة.

محددات فعالية نظام الرقابة الداخلية

بالرغم من أن عملية تصميم نظام الرقابة الداخلية تهدف إلى تجنب المخاطر التي قد تحرف المؤسسة عن تحقيق أهدافها؛ إلا أن هناك بعض المحددات والمعوقات التي قد تمنع الأنظمة الرقابية من أداء دورها، ويجب على المدقق تحري وجودها، وخاصة تلك التي لها أثر على عدالة البيانات المالية. وأهم تلك المحددات (الشوا، 2016، ص 25):

- محدد التكلفة، وهو عدم تجاوز تكلفة نظام الرقابة الداخلية المنافع المتوقع من تطبيقه.
- معظم الإجراءات الرقابية تصمم لمواجهة العمليات المتكررة دون أن تأخذ بالاعتبار العمليات غير المتكررة.
- احتمال الخطأ في تصميم أو تنفيذ النظام الرقابي بسبب الإهمال أو الخطأ في تقدير التعليمات وفهمها.
- إمكانية الالتفاف على الضوابط الداخلية من خلال تواطؤ موظف أو أكثر للقيام بعملية احتيال مع إطراف خارج المؤسسة أو داخلها.
- إمكانية قيام أحد الأشخاص المسئولين عن ممارسة الرقابة الداخلية بإساءة استخدام هذه المسئولية وتجاهل الرقابة الداخلية.
- التغيرات في الظروف دون تعديل الإجراءات الرقابية بما يتناسب مع هذه التغيرات.

المبحث الثاني

إطار coso للرقابة الداخلية

تمهيد

إن التطور التكنولوجي وزيادة منشئات الأعمال وتعقد المشاكل الإدارية الناجمة عن تنوع نشاطاتها وزيادة حجم أعمالها – أدى إلى توسيع فجوة المخاطر التي تهددها، وظهور العديد من حالات الغش والتلاعب، مما انعكس سلبًا على قيمة المنشاة وأدائها المالي، وما نجم عنه من عدم الوثوق في القوائم المالية الصادر منها، هذا بدوره سلط الضوء أكثر على مدى فاعلية الرقابة الداخلية المتبعة، وكيفية بناء نظام رقابة داخلية قوي يحد من تلك المشاكل؛ نتيجة لذلك بدأت عدة جهات مهنية محاولة وضع مفاهيم وضوابط لتقييم الأنظمة الرقابية، وصدرت عدة تقارير من عدة جهات مختصة لنظام الرقابة الداخلية، ومن أهم تلك التقارير تقرير لجنة المنظمات الراعية تريدواي coso الذي يعتبر أكثر شيوعا وانتشارًا (إلياس، 2017، ص2).

وسوف يتم من خلال هذا المبحث التعرف على إطار coco للرقابة الداخلية من خلال إلقاء الضوء على نشأة لجنة المنظمات الراعية coco التي قامت بإصدار هذا الإطار، وأبرز المبررات التي جعلته يحظى بالقبول عالميًا، ثم يتم تناول القواعد الرئيسية لمفهوم الرقابة الداخلية وفق إطار coco ومكوناته ومبادئه وأهدافه، وأخيرًا الجهات التي تتولى مسؤولية متابعته وتصميمه طبقًا لهذا النظام.

نشأة لجنة المنظمات الراعية coso وظروف تشكيلها

مر إطار (coso) للرقابة الداخلية بعدة تطورات ففي عام 1977م بدأ ظهور بعض الممارسات غير القانونية في الشركات المهمة في الولايات المتحدة الأمريكية، مما دفع الكونغرس إلى إصدار قانون (الممارسات الأجنبية المشبوهة)، ويتضمن هذا القانون وجوب احتفاظ الشركات بدفاتر وسجلات وحسابات تعكس بدقة العمليات والتصرفات في أصول الشركة.

وفي عام 1978م تم إصدار تقرير لجنة كوهين، وبموجبه يتحتم على إدارة الشركة أن تعرض تقريرًا مع القوائم المالية يفصح عن حالة نظام الرقابة الداخلية، وأنه يجب على المراجعين

أن يصدروا رأيهم حول تقرير الإدارة، وفي عام 1979م تم تكوين لجنة مينهان بواسطة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ووضعت إرشادات لإنشاء نظام رقابة داخلي قوي، وقد تعرضت الفترة من 1980م – 1989م لتطورات وتعديلات على المعايير المهنية في مهنة المراجعة المتعلقة بالرقابة الداخلية وتحديدًا في عام 1985 م، حيث تم تقديم تشريع يلزم إدارة الشركة العامة بأن تقوم بتقديم تقرير عن فاعلية الرقابة الداخلية في الشركة، وفي العام نفسه تم إنشاء اللجنة الوطنية للتقارير المالية، وعرفت هذه اللجنة باسم لجنة TREADWAY نسبة إلى أول رئيس لها JAMES C–TREADWAY حيث تم إنشاء هذه اللجنة برعاية خمس منظمات، هي:

- **معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي**

American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)

- **جمعية المحاسبة الأمريكية**

American Accounting Association (AAA)

- **معهد المدراء التنفيذيين الماليين**

Financial Executives International (FEI)

- **معهد المراجعين الداخليين**

institute of internal auditors (IIA)

- **معهد المحاسبة الإدارية**

institute of management accounting (IMA)

(coso ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، 2010، ص 5).

وقد صدر أول تقرير لهذه اللجنة عام 1987م يتضمن توصيات لمعالجة موضوع الرقابة الداخلية، وأكد على أهمية البيئة الرقابية وقواعد السلوك، وجدد الدعوى لإعداد تقارير الإدارة عن فاعلية الرقابة الداخلية، وأوصت لجنة Treadway بنقطة مرجعية عامة لمفاهيم الرقابة الداخلية وتقاريرها من أجل مساعدة الشركات العامة في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتطويره، واستجابة لهذه التوصية قامت الهيئات المنشئة للجنة TREADWAY بتشكيل لجنة لدراسة العوامل المؤدية

إلى الغش في القوائم المالية، وعرفت هذه اللجنة فيما بعد بلجنة المؤسسات الراعية للمنظمات (coso)، حيث وضعت هذه اللجنة إرشادات حول ثلاثة مجالات مترابطة وهي الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، ومنع الاحتيال، وقد قامت اللجنة بتطوير عملها في هذه المجالات، واستعانت بالتطور التكنولوجي الذي يتغير ويتقدم على مر السنين (سليمان، 2014، ص 19).

وفي سنة 1992 أصدرت هذه اللجنة إطارًا للرقابة الداخلية لتقييم وتفعيل نظم الرقابة الداخلية، وهذا الإطار ملائم لإنجاز أهداف الوحدة الاقتصادية، ويرتكز الإطار على خمسة مكونات مترابطة هي:(بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة)، وفي سنة2002 قامت لجنة coso بتوسيع مفهوم وعناصر الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، وقدمت الإطار بشكل أشمل، وهو إدارة مخاطر الشركة ككل (مخاطر الأعمال)، وليس فقط مخاطر الرقابة الداخلية لها، وهذا يمكن الشركات من تحسين إدارة المخاطر فيها، وفي2013 تم تطوير إطار coso للرقابة الداخلية الذي يحتوي على المبادئ نفسها المطبقة في إطار عام 1992 والذي يقدم تفسيرًا أكثر وضوحاً لمكونات الرقابة الداخلية، ويحتوي الإطار على (17) مبدأ، وتعتبر هذه المبادئ هامة في تقييم الوحدات الاقتصادية لتصميم وتشغيل فعالية الضوابط وتحسين وتحديد الفرص المتاحة لإدارة المنهجية التنظيمية والتشغيلية (لظن،2016، ص 31)، والتي سوف يتم تناولها لاحقًا.

وتجدر الإشارة إلى أنه قد تم الاحتفاظ بكثير من أسس إطار عام 1992 م أو تعديلها بشكل طفيف في إطار عام 2013 م، حيث لم يتغير تعريف الرقابة الداخلية، كما لم يحدث أي تغيير في عدد مكونات هيكل الرقابة، إذ لا يزال يستند هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة على تحديد الأهداف وضرورة هيكلة نظام سليم لتحقيق تلك الأهداف، فعند النظر للاختلاف بين إطار عام 2013م، والإطار القديم 1992 م، لم يحدث أي تغيير في تعريف الرقابة، ويختلف إطار2013 م عن الإطار القديم 1992 م في تركيزه على التكنولوجيا في جميع مكونات الرقابة الداخلية، وكذلك التركيز بشكل أوسع على آثار تكنولوجيا المعلومات على هيكل الرقابة الداخلية، كما تناول هذا الإطار موضوع الإسناد الخارجي لأنشطة المنشاة (أبو صافي، 2019، ص 34).

مبررات استخدام coso

هناك عدد من المميزات والخصائص التي تميز نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso عن غيره من المعايير الدولية، والجدول التالي يوضح المقارنة بين الأربعة المعايير الأكثر شهرة وتدولاً في مجال الرقابة:

جدول (2.1) مقارنة بين المعايير الأربعة الأكثر شهرة وتداولاً في مجال الرقابة

الموضوع	SASS 55/78	COSO	SAC	COBIT
أصحاب العلاقة الأساسيين	المدققون الخارجيون	الإدارة	المدققون الداخليون	الإدارة والمستخدمين ومدققو نظم المعلومات
اعتبار الرقابة الداخلية على أنها	عملية	عملية	مجموعة من العمليات والنظم الفرعية والناس	مجموعة من العمليات تشمل السياسات والإجراءات والممارسات والهياكل التنظيمية
أهداف الرقابة الداخلية	إبلاغ مالي موثوق به والالتزام بالقوانين والتشريعات.	عملية تشغيلية ذات كفاءة وفاعلية وإبلاغ مالي موثوق به والالتزام بالقوانين والتشريعات.	عملية تشغيلية ذات كفاءة وفاعلية وإبلاغ مالي موثوق به والالتزام بالقوانين والتشريعات.	عملية تشغيلية ذات كفاءة ومساءلة سرية والأمانة، ووجود المعلومات وفعالية وإبلاغ مالي موثوق به والالتزام. بالقوانين والتشريعات.
المكونات أو المجال	المكونات: الرقابة والبيئة، والمخاطر، والإدارة، والأنشطة، والمعلومات والاتصالات ، والمراقبة.	المكونات: الرقابة والبيئة، والمخاطر، والأنشطة، والمعلومات والاتصالات، والمراقبة.	المكونات: الرقابة والبيئة، والنظم اليدوية، والإجراءات الرقابية.	المجال: التخطيط والتنظيم، والامتلاك، والتطبيقات، والتسليم، والمساندة، والرقابة.
التركيز	القوائم المالية.	المنشأة كاملة.	تكنولوجيا المعلومات.	تكنولوجيا المعلومات.

فاعلية الرقابة الداخلية المقيمة	لفترة محدودة من الزمن.	الإدارة	الإدارة	المسؤولية لنظام الرقابة الداخلية.
الحجم	63ص في وثيقتين.	353 في أربعة مجلدات.	1193 في 12 نموذج.	187 في أربع وثائق.

المصدر: نعيم دهمش وعفاف أبو زر 2005، (ص 20).

ويتضح من خلال الجدول أن النموذج coso يتميز عن بعض المعايير الدولية لكونه يركز على المنشاة بشكل كامل، ولا يختص بجزئية معينة ومحدودة من نشاطات المنظمة، ولعل هذا السبب ميز هذا المعيار عن غيره من المعايير مما جعله يتصدر المعايير الدولية للرقابة الداخلية، ويحظى بالقبول عالميًا.

لذلك سوف يعتمد البحث الحالي على نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso على اعتبار أنه أفضل المعايير الدولية للرقابة الداخلية.

القواعد الرئيسية لمفهوم الرقابة الداخلية وفق مفهوم إطار coso

هناك مجموعة من القواعد الرئيسية لمفهوم الرقابة الداخلية وفق مفهوم إطار coso هي (أبو صافي، 2019، ص 35):

- أن الرقابة الداخلية هي عمليات : حيث يجب أن تكون الرقابة جزءاً من عمليات المؤسسة وليست عمليات مضافة للإجراءات الاعتيادية.
- أن الرقابة الداخلية تتأثر بالأفراد : تتأثر الرقابة الداخلية بأفراد المؤسسة سواء كانوا أعضاء مجلس الإدارة الذين يعتبرون جزءًا مهمًا من نظام الرقابة الداخلية والذين يقومون بإصدار التوجيهات ووضع الاستراتيجيات والسياسات العامة، أو أفرادًا في المؤسسة حيث إنهم يقومون بتنفيذ السياسات والتوجيهات الصادرة عن مجلس الإدارة، لذلك يسهم نظام الرقابة الداخلية في تحديد مهامهم وواجباتهم وصلاحياتهم ونطاق مسؤولياتهم، والتي يجب أن يكونوا على إطلاع بها.
- أن الرقابة الداخلية تزود مجلس الإدارة والإدارة العليا بتأكيد معقول، أي أنها لا تزودهم بتأكيد تام حول تحقيق الأهداف.

مكونات ومبادئ نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso

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 باحتجاجات 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 ينبني عليها أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ويمكن تطبيقها في كافة المنشآت التي تحتاج إلى نظام متكامل وفعال للرقابة الداخلية (الوقاد وديان، 2010، ص 54).

وتتكون الرقابة الداخلية coso من خمسة من المكونات المترابطة والمتداخلة مع بعضها، وتستمد هذه المكونات من الطريقة التي تتم بها إدارة المنشاة، وهي تتكامل مع علميات الإدارة، وعلى الرغم من أن هذه المكونات تطبق على جميع المنشآت، إلا أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم قد تقوم بتنفيذها بطريقة مختلفة عن المنشآت الكبيرة، فربما تكون المنشآت الصغيرة أقل رسمية وأقل تنظيمًا ومع ذلك تستطيع المنشأة الصغيرة أن يكون لديها رقابة داخلية فاعلة (coso ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين ، 2009، ص 9).

إضافة إلى ذلك يوجد (17) مبدأ للرقابة الداخلية الفعالة تدعم عناصر الرقابة الداخلية وتمكنها (مجلة المدقق الداخلي – الشرق الأوسط ، 2015، ص 18).

ولقد أصبح إنشاء نظام رقابة داخلية فعال من الأساسيات لنظام الحوكمة، ويعتبر إطار (coso) لنظام الرقابة الداخلية إطارًا يقدم التوجيه فقط، والوحدة الاقتصادية تقوم بالتنفيذ (علي وآخرون، 2018، ص 160).

وفقًا لرئيس منظمة coso ربوت هيرث (2015) يتألف إطار COSO 2013 من خمسة عناصر رئيسة للرقابة الداخلية وهي (ص 16):

1. بيئة الرقابة

تُعرف بيئة الرقابة على أنها: مجموعة من المعايير والعمليات والهياكل التي تُعد أساساً لتطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسة، وتتضمن قيم المؤسسة فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية

والمعايير التي تمكن مجلس الإدارة من القيام بمسؤولياته الإشرافية المتعلقة بالحوكمة، والهيكل التنظيمي، وتفويض الصلاحيات والمسؤوليات، وعملية استقطاب الكفاءات وتنميتهم والاحتفاظ بهم، والاهتمام اللازم بمقاييس الأداء والحوافز والمكافآت لتنمية الشعور بالمسؤولية عن الأداء، ويكون لبيئة الرقابة الناشئة عن ذلك أثر واسع الانتشار في نظام الرقابة الداخلية بالكامل (مجلة المدقق الداخلي– الشرق الأوسط ، 2015، ص 17).

وتشمل بيئة الرقابة الداخلية وفقا لـ coso البنود التالية (عمار،2015، ص 61):

أ- على المنظمة أن تبرهن على التزامها بالاستقامة والقيم الأخلاقية ويتم ذلك عن طريق:

- تحديد الاتجاه العام كبداية.
- تحديد معايير الأداء والسلوك.
- التعامل مع الانحرافات بطريقة وزمن مناسبين.

فالقيم الأخلاقية والاستقامة هي أحد عناصر البيئة الرقابية التي يجب على المؤسسة أن تتمتع بها سواء كانت مكتوبة أو لوائح يطلع عليها العاملون من حين لآخر، ويدل التزام الإدارة بهذه اللوائح على مدى ضمان العمل بها ومدى التزام الموظفين بها مع أطراف المؤسسة الداخلية والخارجية، وهذا بدوره يحسن من سمعة المؤسسة ويضمن لها مصداقية أكبر (جمعة، 2017، ص 20).

ب- مجلس إدارة يتمتع بالاستقلالية بممارساته وإدارته من خلال إشرافه على التطورات والأداء فيما يخص الرقابة الداخلية ويتم ذلك عن طريق:

- يحدد مسؤوليات الإشراف والرقابة.
- يطبق خبرات وتعاملات مناسبة.
- يعمل باستقلالية.
- يقوم بالإشراف على بيئة الرقابة والأنشطة الرقابية والمعلومات والاتصالات والمتابعة.

فمجلس الإدارة الجيد يعمل بشكل مستقل عن الإدارة، ويقوم أفراده بمتابعة وفحص أنشطة الإدارة، وتلعب لجنة المراجعة في هذا الشأن أيضاً دوراً مهمًا في تدعيم البيئة الرقابية، حيث تتكون 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 مساءلة مجلس الإدارة (بدوي، 2011، ص 21).

ج- الإدارة تقوم بإنشاء مجلس رقابة الهياكل، خطوط رفع التقارير، السلطات والمسؤوليات المناسبة، نحو تحقيق الأهداف ويتم ذلك عن طريق:

- الأخذ بعين الاعتبار جميع الهياكل المكونة للمنظمة.
- إنشاء خطوط رفع تقارير واضحة.
- تعريف وإعطاء الصلاحيات وتحديد صلاحيات ومسؤوليات الآخرين.

فأنظمة الرقابة الداخلية تتأثر بمدى التفويض الذي يحدث في المؤسسة للصلاحيات، وذلك يعكس طريقة الإدارة وأسلوبها في العمل، كما تتأثر الرقابة الداخلية بطرق إنجاز التقارير وهيكل العلاقات، بالإضافة إلى أنشطة التشغيل والمسؤولية عنها (جمعة، 2017، ص 21).

وتشمل فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي سلسلة واسعة من الخصائص تشمل: درجة المخاطر التي ترغب المنشأة في تحملها، إضافة إلى نظرة الإدارة وفلسفتها الخاصة بنظم المعلومات، والمحاسبة، والقوى البشرية، والمراقبة والتدقيق والتقييم، وهذه المهام لها أثر كبير على أنظمة الرقابة الداخلية (بدوي، 2011، ص 34).

بينما تعتمد المؤسسة تقريبًا على الهيكل التنظيمي في توضيح قنوات الاتصال وأشكالها، وأيضا في توزيع الصلاحيات والمسؤوليات، وذلك يدعم البيئة الرقابية من حيث إظهار الأنشطة المختلفة للمنظمة، ووضع الخطط لتحقيق الأهداف (جمعة ، 2017، ص 21).

د- المنظمة تبرهن على الالتزام نحو استقطاب وتطوير العناصر المميزة والمؤهلة، حيث يتوجب على المنظمة أن:

- توضح السياسات والممارسات.
- تقيم الكفاءات و تتعامل مع القصور.
- تخطط وتحضر للنجاح.

فكفاءة العاملين تتحقق من خلال اعتماد الإدارة على سياسات فعالة في توظيف وتدريب العاملين في المؤسسة، وتقييمهم بطريقة دورية مما يعزز السلوك الأخلاقي في ممارساتهم، لذلك فإن سياسات وممارسات الموارد البشرية عنصر مهم في البيئة الرقابية (جمعة2017، ص 21).

هـ- تعمل المنظمة على جعل الأفراد جديرين بالمسؤولية فيما يتعلق بمسؤولياتهم تجاه الرقابة الداخلية نحو تحقيق الأهداف، ويكون ذلك بأن:

- تعزز المساءلة من خلال الهياكل التنظيمية والصلاحيات والمسؤوليات.
- تضع معايير للأداء والحوافز والمكافئات ومدى ملاءمتها.
- تأخذ بعين الاعتبار الضغوطات.
- تقيم الأداء و المكافآت والتزام الأفراد.

فالكفاءة تتمثل في أن يمتلك ويحافظ جميع الأفراد داخل المؤسسة 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 اللازمة للأفراد للقيام بالأعمال المطلوبة، وأن تقدم التدريب اللازم والإرشاد الملائم، إضافة إلى تقييم الأداء (بدوي، 2011، ص 33).

2. تقييم المخاطر

يتضمن تقييم المخاطر عملية ديناميكية متكررة لتحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف وتقييمها، وتقاس تلك المخاطر من كافة أنحاء المؤسسة بالنسبة لدرجة تحمل المخاطر المحددة ومن ثم يشكل تقييم المخاطر أساساً لتحديد أسلوب إدارة المخاطر، كما يتطلب تقييم المخاطر دراسة أثر التغييرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل المؤسسة نفسها؛ مما قد يجعل الرقابة الداخلية غير فعالة (مجلة المدقق الداخلي – الشرق الأوسط ، 2015، ص 17).

ويجب أن تخضع كافة مكونات الرقابة الداخلية بدءًا من بيئة الرقابة حتى المراقبة إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها، وتقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المدقق لها رغم الارتباط الوثيق بينهما، حيث إن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية للتقليل من الأخطاء والمخالفات، بينما يقوم المدقق بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات المطلوب في عملية التدقيق (لظن، 2016، ص 33).

ويشمل تقييم المخاطر وفقًا لـcoso البنود التالية (عمار، 2015، ص 64):

أ- تحدد المنظمة الأهداف بوضوح كافٍ بما يجعلها قادرة على التعرف وتقييم المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف، ويندرج تحت الأهداف كل من:

- **الأهداف التشغيلية:**

- تعكس خيارات الإدارة.
- تتضمن أهداف الأداء المالي والعملياتي.
- تأخذ بعين الاعتبار مخاطر التسامح والتساهل.
- تشكل أساسًا للالتزام بالموارد.

- **أهداف التقارير المالية الخارجية:**

- تتماشى مع المعايير المحاسبية المطبقة.
- تعكس النسبية في التطبيق.
- تعكس الأنشطة الكلية للوحدة.

- **أهداف التقارير الخارجية غير المالية:**

- تتماشى مع المعايير والاطر المعلنة خارجيًا.
- تأخذ بعين الاعتبار مستوى الدقة المطلوب.

- تعكس أنشطة الوحدة.

- **أهداف رفع التقارير الداخلية:**

- تعكس خيارات الإدارة.

- تأخذ بعين الاعتبار مستوى الدقة المطلوب.

- تعكس أنشطة الوحدة.

- **أهداف الالتزام:**

- تعكس القوانين والتشريعات الخارجية.

- تأخذ بعين الاعتبار خطر التسامح.

يعتبر تحديد أهداف المؤسسة أول خطوة لتقدير المخاطر، وتعتبر أهداف أي مؤسسة بمثابة معايير تستخدم لتقييم أداء الإدارة، ويجب على الإدارة أن تضع الخطط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، مع ضرورة وجود تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق تلك الأهداف (بدوي، 2011، ص 36).

- **تحدد المنظمة المخاطر في تحقيق أهدافها وأهداف الوحدات من خلال تحليل المخاطر، والذي يشكل أساسًا لكيفية التعامل مع هذه المخاطر، ويكون ذلك بأن:**

- تتضمن الوحدات والمخصصات المالية والتقييمات والمستويات التشغيلية.

- تحلل العوامل الداخلية والخارجية.

- تقيم درجة الخطر.

- تحدد كيفية الرد على الخطر.

فالمؤسسة يجب عليها أن تحدد المخاطر التي تواجهها؛ لأنها قد تمنع تحقيق أهداف المؤسسة المرسومة، وقد تكون هذه المخاطر خارجية أو داخلية، ومن أمثلة العوامل الخارجية:

ظروف المنافسة، والتطورات التكنولوجية. أما العوامل الداخلية فتتمثل في: كفاءة الموظفين، وطبيعة الأنشطة، وخواص تشغيل نظام المعلومات (جمعة، 2017، ص 22).

فبعد التعرف على المخاطر الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة ينبغي اتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها (بدوي، 2011، ص36).

ب- المنظمات تأخذ بعين الاعتبار احتمال الاحتيال في عملية تقدير الخطر من خلال تحقيق الأهداف، ويكون ذلك من خلال:

- أخذ المنظمة بعين الاعتبار الأنواع المختلفة للاحتيال.
- تقييم الدوافع والضغوط.
- تقييم الفرص.
- تقييم الاتجاهات والعقلانية (الرشد).

ج- المنظمة تحدد وتقيم التغيرات التي من الممكن أن تؤثر بشكل كبير على عملية الرقابة الداخلية ويكون ذلك بـ:

- تقييم التغيرات في البيئة الخارجية.
- تقييم التغيرات في نموذج العمل.
- تقيم التغيرات في القيادة.

ويمكن أن تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب الظروف مثل ما يلي (الشواء، 2016، ص21):

- تغيرات في البيئة التشغيلية: يمكن أن تؤدي التغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية إلى تغيرات في الضغوط التنافسية والمخاطر المختلفة إلى حد كبير.
- الموظفون الجدد: قد يكون للموظفين الجدد فهم أو تركيز مختلف للرقابة الداخلية.

- نظم المعلومات الجديدة أو المجددة: إن التغيرات المهمة والسريعة في نظم المعلومات قد يؤدي إلى حدوث مخاطر في استخدامها في الرقابة.
- النمو السريع: يمكن للتوسع الكبير في العمليات أن يجهد الرقابة، ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة.
- التكنولوجيا الجديدة: يغير إدخال تقنيات جديدة في عمليات الإنتاج أو نظم المعلومات قد يزيد من المخاطر المرتبطة بالرقابة.
- النماذج والمنتجات الجديدة: إن الدخول في مجالات عمل أو معاملات للمؤسسة مما خبرتها بها ضئيلة قد يدخل مخاطر جديدة مرتبطة بالرقابة الداخلية.
- إعادة هيكلة المؤسسة: قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيضات في الموظفين، وتغيرات في الموظفين، وفصل المهام مما قد يزيد من المخاطر المرتبطة بالرقابة الداخلية.
- عمليات أجنبية موسعة: يعمل التوسع في عمليات أجنبية أو امتلاكها إلى مخاطر جديدة، وكثيرًا ما تكون مخاطر فريدة يمكن أن تؤثر على الرقابة الداخلية.
- الإصدارات المحاسبية الجديدة: قد يؤثر تبني مبادئ محاسبية جديدة أو تغير المبادئ المحاسبية إلى حدوث مخاطر عن إعداد البيانات المالية.

3. أنشطة الرقابة

أنشطة الرقابة هي الأعمال الموضوعة من خلال السياسات والإجراءات لضمان تنفيذ توجيهات الإدارة بشأن الحد من المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف، وتؤدى هذه الأنشطة على كافة المستويات في المؤسسة وعلى مراحل مختلفة ضمن عمليات المؤسسة وبيئة تكنولوجيا المعلومات، وقد تكون هذه الأنشطة وقائية أو كشفية بطبيعتها، وقد تتضمن مجموعة من الأنشطة اليدوية والمؤتمنة، من بينها الحصول على الموافقات والاعتمادات والتصديقات والتسويات ومراجعات الأداء (مجلة المدقق الداخلي – الشرق الأوسط ، 2015، ص18).

ويمكن تصنف الأنشطة الرقابية إلى خمسة أنواع هي (الحسيني والسعبري، 2017، ص1533):

- **الفصل الملائم بين الواجبات:** وذلك لمنع التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة، وتوجد أربعة مؤشرات عامة للفصل بين المهام:
  - الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها.
  - الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية عن حيازة ما يرتبط بها من أصول.
  - الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية إمساك الدفاتر.
  - الفصل بين واجبات تكنولوجيا المعلومات وأقسام المستخدم.
- **الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر :** تتضمن الرقابة والمحافظة على أصول الوحدة واتخاذ الإجراءات المناسبة للمحافظة عليها كالقيام بالجرد الدوري للمخزون، وكذلك المحافظة على أجهزة الحاسوب والملفات الموجودة، وتحديد الصلاحيات الواضحة للوصول إليها.
- **الضبط المستقل للأداء:** ويشمل تدقيق وتحليل الأداء الفعلي مقابل الموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة ومختلف مجموعات البيانات ذات العلاقة التشغيلية والمالية مقابل بعضها، مع تحليلات للعلاقات وإجراءات استقصائية وتصحيحية، ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، وتدقيق الأداء الوظيفي أو أداء النشاط.
- **معالجة المعلومات:** هي إجراءات رقابية للتأكد من الدقة الحسابية، ودقة التسجيل، وكذلك التأكد من تسجيل كامل العمليات التي تمت بموجب الصلاحيات.
- **الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة:** حتى توجد رقابة جيدة ينبغي وجود ترخيص ملائم لكل عملية مالية، فإذا قام أي شخص في المؤسسة بحيازة أو التعامل مع الأصول ستحدث فوضى داخل المؤسسة، ويمكن أن يكون الترخيص عامًا أو محددًا، ويعني الترخيص العام أن تضع الإدارة السياسات التي يجب اتباعها داخل الوحدة، ويتم إصدار التعليمات إلى المرؤوسين لتنفيذ هذه التراخيص العامة عن طريق الموافقة على العمليات المالية التي تتم ضمن حدود السياسة الموضوعة، أما فيما يتعلق بالتراخيص المحددة بالعمليات المالية الفردية فإن الإدارة عادة لا ترغب في وضع سياسة عامة للترخيص ببعض العمليات المالية، وبدلاً من ذلك تفضل أن يتم الترخيص وفقاً لكل حالة على حدة.

وتشمل أنشطة الرقابة وفقًا لـ coso البنود التالية (عمار، 2015، ص67):

أ- تختار المنظمة وتطور أنشطة رقابية يمكن أن تساهم في التخفيف من المخاطر لتحقيق الأهداف، ويكون ذلك من خلال:

- تكامل عملية تحديد المخاطر.
- تحديد عمليات الأعمال المناسبة.
- تقييم أنشطة الرقابة المختلفة.
- تحديد على أي مستوى يتم التطبيق.
- التعامل مع فصل الوجبات.

ب- المنظمة تختار وتطور أنشطة رقابية عامة من خلال التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف، ويكون ذلك بأن:

- تحدد الاعتمادية بين استخدام التكنولوجيا في عمليات الأعمال، والتكنولوجيا في الرقابة العامة.
- تنشئ بنية تحتية تكنولوجية مناسبة لأنشطة الرقابة.
- تنشئ عمليات صيانة واكتساب لمهارات التكنولوجيا وتطوير وصيانة لأنشطة الرقابة الداخلية.
- تنشئ عمليات إدارة أمنية لأنشطه الرقابة الداخلية.

ج- المنظمة تنشر أنشطة الرقابة الداخلية من خلال سياسات تحدد ما هو المتوقع؟ والإجراءات التي تضع هذه السياسات موضع التطبيق، ويكون ذلك من خلال:

- إنشاء سياسات وإجراءات لتدعم انتشارها حسب توجيهات الإدارة.
- إنشاء سياسات وإجراءات تنفيذية تعزز المسؤولية والمساءلة.
- يتم تنفيذها في الوقت المناسب.
- تحدد الإجراءات التصحيحية.
- إعادة تقييم السياسات والإجراءات.

4. المعلومات والاتصالات

تُعد المعلومات ضرورية للمؤسسة؛ وذلك للقيام بمسؤوليات الرقابة الداخلية بهدف دعم تحقيق أهدافها، أما الاتصالات فهي عملية متواصلة متكررة لتقديم المعلومات الضرورية وتبادلها والحصول عليها، وتسهم في تمكين الأفراد من تلقي رسالة واضحة من الإدارة العليا فيما يتعلق بضرورة أخذ مسؤوليات الرقابة على محمل الجد (مجلة المدقق الداخلي – الشرق الأوسط، 2015، ص18).

حيث تسهم 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 العملاء والموردين والمنظمين وحملة الأسهم، وضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة في الوقت المناسب لضمان تحقيق الأهداف (بدوي، 2011، ص38).

والفائدة العملية من نظام المعلومات والاتصال هي (الحسيني والسعبري، 2017، ص1534):

- تسجيل المعاملات بالشكل الصحيح.
- إنجاز المعاملات بالوقت المحدد وبالتفاصيل الدقيقة، وتصنيف المعاملات لأجل إعداد التقارير المالية.
- قياس قيمة المعاملات عبر وسائل تسمح بتسجيلها بشكل نقدي في القوائم المالية.
- تحضير وعرض المعاملات والإفصاح عنها في القوائم المالية.

وتشمل الاتصالات والمعلومات وفقا لـ coso البنود التالية (عمار، 2015، ص73):

أ- تحصل المنظمة أو تولد أو تستخدم معلومات مناسبة وكافية لدعم أعمال مكونات الرقابة الداخلية، ويتم ذلك من خلال التركيز على أن:

- تحدد المعلومات المطلوبة.
- تحصل على البيانات من مصادر داخلية وخارجية.

- تعالج البيانات للحصول على المعلومات.
- تحقق الجودة من خلال المعالجة.
- تأخذ بعين الاعتبار التكلفة والمنفعة.

ب- المنظمة تتواصل داخليًا في نقل المعلومات والأهداف والمسؤوليات للرقابة الداخلية الضرورية لدعم تفعيل كافة مكونات الرقابة الداخلية، ويتم ذلك من خلال التركيز على:

- نقل معلومات الرقابة الداخلية.
- التواصل مع مجلس الادارة.
- تقديم خطوط اتصال منفصلة.
- اختيار قنوات اتصال مناسبة.

ج- تتواصل المنظمة مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالأمور التي تؤثر على عمل مكونات الرقابة الداخلية، ويتم ذلك من خلال التركيز على:

- التواصل مع الأطراف الخارجية.
- تمكين الاتصالات المرتبطة.
- التواصل مع مجلس الإدارة.
- تقديم خطوط اتصال منفصلة.
- اختيار أفضل أساليب الاتصال.

5. أنشطة التقييم و المتابعة

يُستعان بعمليات التقييم المستمرة أو المنفصلة أو الجمع بين عمليات تقييم مختلفة للتأكد من أن كلاً من مكونات الرقابة الداخلية الخمس قائم ويعمل بالشكل المناسب، بما في ذلك الضوابط الرقابية اللازمة لتفعيل المبادئ الخاصة بكل عنصر على حدة، وتجري مقارنة النتائج بالمعايير

التي وضعتها الجهات المشرعة أو الهيئات المعروفة في مجال تحديد المعايير أو الإدارة ومجلس الإدارة، ويتم إبلاغ الإدارة بأوجه القصور (مجلة المدقق الداخلي – الشرق الأوسط ، 2015، ص18).

كما أن ذلك يسهم في تحديد مدى الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف وتفادي احتمال تقادم الرقابة الداخلية؛ إذ إن إجراءات الرقابة عرضة للتقادم؛ فقد تصبح مع تغير الظروف ومرور الزمن غير مناسبة ويضعف الالتزام بها، فالمعلومات اللازمة لإجراء التقويم والتحديث تتأتى من مصادر مختلفة، تشمل دراسة واقع الرقابة الداخلية، وتقارير المدقق الداخلي، والتقارير الاستثنائية عن أنشطة الرقابة، والتغذية العكسية من عمل الأفراد، وشكاوى المدينين فضلاً عن ملاحظات المدقق الخارجي، ويعد قسم التدقيق الداخلي عنصرًا جوهريًا لتحقيق فاعلية الرقابة، ولكي تكون وظيفة التدقيق الداخلي فعالة فإنه من الضروري أن يكون قسم التدقيق الداخلي مستقلاً عن باقي الأقسام، وأن توجه تقاريره مباشرة إلى أعلى مستوى سلطة في المؤسسة، لذلك فإن كفاءة قسم التدقيق الداخلي يمكن أن تسهم في تقليص تكاليف التدقيق الخارجي عن طريق تزويد المدقق الخارجي بالمساعدة المباشرة (الحسيني والسعبري، 2017، ص1534).

وتتضمن عملية تقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية ناحيتين هما : التقييمات المستمرة بواسطة أنشطة الإدارة والإشراف المنتظم وتصرفات الأفراد الآخرين المكلفين بهذه الناحية، والناحية الثانية تتمثل في التقييمات المنفصلة والتي يتحدد مجالها ومدى تكرارها بناء على تقدير المخاطر وفاعلية إجراءات المراقبة المستمرة، إذ ينبغي تسجيل نواقص الرقابة وإيصالها إلى الإدارة ومجلس الإدارة (أبوصافي ، 2019، ص38).

وتشمل أنشطة التقييم والمتابعة وفقًا لـ coso البنود التالية (عمار ، 2015، ص74):

أ- تختار المنظمة وتطور عمليات تقييم منفصلة للتأكد من وجود مكونات الرقابة الداخلية وفعاليتها، ويتم ذلك من خلال التركيز على أن:

- تأخذ بعين الاعتبار عمليات تقييم منفصلة ومستمرة ومتنوعة.
- تنشئ خطوط تفاهم واضحة.

- تستخدم أفرادًا ذوي خبرة تتكامل مع عمليات الأعمال.
- تعديل المجال والتكرار.
- التقييم الموضوعي.

ب- تقوم المؤسسة بتقييم أوجه القصور في تواصل الرقابة الداخلية بتوقيت مناسب، وتحديد الأفراد المسؤولين عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية متضمنة الإدارة العليا ومجلس الإدارة حسب ما يلائمها، ويتم ذلك من خلال التركيز على:

- تقييم النتائج.
- التواصل مع الأفراد المسؤولين عن اتخاذ إجراءات تصحيحية بخصوص أوجه القصور وكذلك مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.
- مراقبة الإجراءات التصحيحية.

فالإدارة يمكن بشكل مبدئي أن تحدد أن الخمس المكونات للرقابة الداخلية موجودة وتعمل، إلا أن لا يمكن الاستنتاج بأن المنظمة لديها نظام رقابة داخلي فعال إلا إذا كانت المكونات الخمس تعمل معًا بشكل متكامل.

والجدول التالي يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO 2013 ومبادئه والتي تدعم عناصر الرقابة الداخلية وتمكنها:

جدول رقم (2.2) مكونات ومبادئ إطار coso 2013

العناصر	المبادئ
بيئة الرقابة	1- إبداء الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية. 2- ممارسة مسؤولية الإشراف. 3- إنشاء الهيكل والسلطة والمسؤولية.

	4- إبداء الالتزام بالكفاءة. 5- تعزيز المساءلة.
تقييم المخاطر	6- تحديد أهداف مناسبة. 7- تحديد المخاطر وتحليلها. 8- تقييم خطر الاحتيال. 9- تحديد التغيرات المهمة وتحليلها.
أنشطة الرقابة	10- اختيار أنشطة الرقابة وتطويرها. 11- اختيار أنشطة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات وتطويرها. 12- نشر السياسات والإجراءات في المؤسسة.
المعلومات والاتصالات	13- استخدام معلومات ذات صلة. 14- التواصل الداخلي. 15- التواصل الخارجي.
المراقبة والمتابعة	16- إجراء عمليات تقييم مستمرة أو منفصلة. 17- تقييم أوجه القصور والإبلاغ عنها.

المصدر: مجلة المدقق الداخلي – الشرق الأوسط – إطار الرقابة الصادر عن كوسو2015 (ص18)

أهداف الرقابة الداخلية وفق إطار coso

وفقاً لتقرير لجنة coso فإن أهداف الرقابة الداخلية تتمثل في ثلاث أهداف رئيسية، هي (أبوصافي،2019، ص39):

- **مصداقية التقارير المالية:** تتمثل مسؤولية إدارة الشركة بإعداد التقارير والقوائم المالية للمستفيدين منها، والأطراف المتعاملة معها، وعليه يتوجب على الإدارة تقديم المعلومات الفعلية والتي تخلو من الغش والتلاعب، ويتحقق هذا من خلال توفير نظام فعال الرقابة الداخلية.
- **الكفاءة والفعالية في العمليات:** وتتحدد الكفاءة والفاعلية من خلال نوعية المعلومات المقدمة سواء كانت مالية أو غير مالية، والتي تتعلق بعمليات وأنشطة الشركة، فكلما كانت دقيقة وواضحة أدى ذلك إلى المساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة بكفاءة وفاعلية بما يتلاءم مع طبيعة الأهداف المحددة من قبل الشركة.
- **الالتزام بالقواعد والقوانين:** تلزم المادة (404) من قانون **Sarbanes-Oxley (SOX)** جميع الشركات العامة بإصدار التقارير المتعلقة بكفاءة الرقابة الداخلية، كما تعتبر الشركات العامة والخاصة والمنظمات غير الربحية ملزمة باتباع القوانين والأنظمة المحاسبية سواء كانت مباشرة، مثل: القوانين المتعلقة بضريبة الدخل، أو غير مباشرة مثل: قانون الحقوق المدنية.

مسؤولية تصميم وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO:

هناك عدة جهات تتولى مسؤولية متابعة الرقابة الداخلية كما جاء في تقرير لجنة coso أهمها (جمعة، 2017، ص17):

- **الإدارة التنفيذية:** فالمدير التنفيذي للمؤسسة هو المسؤول الأول عن الرقابة الداخلية، وهو الذي تقع على عاتقة مسؤولية النظام، وهو من يضع رؤية المؤسسة القيادية والتي تؤثر بدورها على الأخلاق والأمانة وكل العوامل التي تؤثر ولها علاقة ببيئة رقابية إيجابية للمؤسسة؛ لذلك فإن واجب المدير التنفيذي هو توفير قيادة وتوجيه جيد لكبار المديرين، وأيضا فحص الطريقة التي تتم بها مراقبة المشروع، كذلك يقوم كبار الموظفين بدورهم في تفويض السلطات لإنشاء

السياسات والإجراءات المحددة للأفراد المسؤولين عن وظائف الوحدات، ومن خلال ترتيب المسؤوليات تكون المسؤولية الرقابية على جميع المديرين كلا حسب موقعه واختصاصه.

- **مجلس الإدارة:** إن الإدارة التنفيذية مسؤولة أمام مجلس الإدارة الذي يزود المؤسسة بالقيادة والإرشاد، فأفراد وأعضاء مجلس الإدارة الفاعلون هم من يتميزون بالموضوعية والرغبة في تحري الأمور، كما يجب أن تتوفر لديهم المعرفة اللازمة بأنشطة المؤسسة وبيئتها، وأن يتم تخصيص جزء من وقتهم لأداء مسؤولياتهم؛ لأنهم أعضاء مجلس الإدارة، لذلك فإن مجلس الإدارة القوي والفعال هو الذي يتابع الأنشطة الإدارية والمالية من خلال مراجعة رقابية داخلية فعالة قد تصحح بعض المشاكل التي يمكنها اعتراض تقدم المؤسسة.
- **المراجعون الداخليون:** يتم تقويم فعالية نظم الرقابة الداخلية من خلال الدور المهم الذي يلعبه المراجعون الداخليون والذين يساهمون في زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر، حيث يقوم المراجعون الداخليون بمراجعة دور الرقابة الداخلية ومراقبة الأداء بالمؤسسة.
- **الموظفون الآخرون:** فالرقابة الداخلية بالمؤسسة مسؤولية كل الموظفين العاملين بها، ويجب على المؤسسة أن تعتبر ذلك جزءًا مهمًا من الوصف الوظيفي للعاملين فيها؛ لأنهم في الغالب ينتجون المعلومات التي يتم استخدامها في أنظمة الرقابة الداخلية، واستخدامها في آليات الرقابة الفاعلة، بالإضافة إلى أنهم يزودون الإدارة العليا بالمعلومات والتقارير المطلوبة حول المشكلات التشغيلية ومخالفة قواعد السلوك أو أي مخالفات لسياسة المؤسسة.

ومما سبق يتضح للباحث أن نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso يحقق إجراءات الضبط الداخلي التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسات بكفاءة وفاعلية ومعالجة الكثير من المشاكل والأزمات التي تتعرض لها، ويعمل على توفير إجراءات رقابية فاعلة على الجوانب الإدارية والمالية والمحاسبية، ويزيد من كفاءة وفاعلية العمليات داخل المؤسسات، ويعمل على الاستغلال الأمثل لمواردها، وبالتالي رفع وتحسين مستويات أدائها.

الفصل الثاني

الأداء المالي في المؤسسات الأهلية (غير الحكومية)

ويحتوي على المباحث الآتية

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي، وأهميته، وأهمية تقييمه، وعلاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه وبفاعلية الأداء في المؤسسات الأهلية

المبحث الثاني: مفهوم وأهمية المؤسسات الأهلية، وتمويلها، وخصائصها، وموصفاتها، والمعوقات والتحديات والمخاطر المالية التي تواجهها

مقدمة الفصل

تعتبر المنظمات الأهلية من مكونات المجتمع المدني كما ذكر سابقًا، والتي تقوم بأدوار وأنشطة ومهام متعددة في سبيل خدمة المجتمع بكافة أطيافه وشرائحه من خلال البرامج والمشاريع التي تقدمها والتي تسهم في تنمية المجتمع ودفع عجلة التنمية والنمو والتطور في شتى مجالات الحياة.

فقطاع عمل المنظمات الأهلية في أي دولة هو المكمل لعمل القطاع الحكومي وعمل القطاع الخاص، ويتميز هذا العمل بأنه يتغلغل ويتعمق داخل احتياجات القاعدة الشعبية العريضة من المجتمع، ولقد اقتحم هذا القطاع كافة المجالات سواء مجال الخدمات الصحية أو البيئية أو الزراعية وغيرها (عوض، 2006، ص36).

حيث تعتبر المنظمات غير الحكومية جزءًا من النسيج المجتمعي، وأنها تقيم وتفعل في وضع اجتماعي واقتصادي وسياسي وتمويلي يتحرك ويتبدل وفق تحولات المجتمع، كما يغيب ويتراجع ويتغير بعضها ويظهر ما هو جديد، أي أنها ليست جامدة من حيث أوضاعها الداخلية أو وظائفها أو علاقتها مع جمهورها أو غيرها من المنظمات غير الحكومية أو مع مصادر تمويلها أو السلطة المركزية (بدر، 2009، ص70).

وبشكل عام يحد الضعف المالي في أي مؤسسة أهلية غير حكومية من جودة وكمية الخدمات التي تقدمها للناس وعلى وجه الخصوص خلال عصر الأزمات الاقتصادية، كما هو الحال اليوم قد تكون المؤسسات الأهلية في وضع مالي صعب نتيجة لانخفاض التمويل من الحكومة أو الجهات المانحة، وبالتالي في الوقت الحاضر من المهم أكثر للمؤسسة الأهلية أن تحافظ على حالة مالية قوية للحفاظ على مستوى خدماتها الحالي، فإذا قامت مؤسسة أهلية بتخفيض عروض خدماتها عند حدوث صدمة مالية خارجية، مثل الأزمة الاقتصادية، يمكن أن نعرف بأن المؤسسة في وضع مالي ضعيف (Tuckmanand Chang, 1991,p445).

ولفهم ما إذا كانت المؤسسة ضعيفة ماليًا أم لا، يجب أن تعرف المؤسسة أدائها المالي الحالي، وبطبيعة الحال فإن معظم مديري وموظفي المؤسسات الأهلية يراقبون عادة إيرادات ونفقات مؤسساتهم.

وفي هذا السياق أوضح (Siciliano1996) أن بعض المؤسسات لديها أعضاء مجلس الإدارة والموظفين والمديرين الذين لديهم تدريب على الإدارة المالية، في حين أن المؤسسات الأخرى لديها أعضاء مجلس الإدارة والموظفون والمديرون الذين لديهم خلفيات محدودة في الإدارة المالية، ونتيجة لذلك يواجه أعضاء مجلس الإدارة والموظفون والمديرون الذين لديهم خلفيات محدودة في الإدارة المالية صعوبة في فهم وتحسين الأداء المالي لمؤسساتهم (p1313).

ويتبين من ذلك أهمية قياس الأداء المالي للمؤسسات الأهلية لمعرفة حالتها المالية، وهل هي ضعيفة ماليًا أم لا؟ من خلال الاعتماد على التحليل المالي الذي يستخدم البيانات المالية ومصادر المعلومات الأخرى التي توضح الحالة المالية للمؤسسة.

وفي هذا الفصل سنتناول الأداء المالي في المؤسسات الأهلية (غير الحكومية) في مبحثين، هما:

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي، وأهميته، وأهمية تقييمه، وعلاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه وبفاعلية الأداء في المؤسسات الأهلية.

المبحث الثاني: مفهوم المؤسسات الأهلية، وأهميتها، وتمويلها، وخصائصها، وموصفاتها، وتصنيفاتها، والمعوقات والتحديات والمخاطر المالية التي تواجهها.

المبحث الأول

ماهية الأداء المالي، وأهميته، وأهمية تقييمه، وعلاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه وبفاعلية الأداء في المؤسسات الأهلية

تمهيد

يحظى الأداء المالي في المؤسسات بكافة أنواعها بشكل عام وبشكل خاص في المؤسسات الأهلية باهتمام كبير؛ كون الأداء المالي هو السبيل الوحيد لهذه المؤسسات للحفاظ على بقائها واستمرارها باعتباره الداعم الأساسي للأعمال التي تمارسها هذه المؤسسات، ويسهم في إتاحة الموارد المالية لها وتزويدها بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة.

ويعد الأداء المالي من أكثر أنواع الأداء استخدامًا، وذلك لقياس أداء المؤسسات، وهو يمثل المفهوم الضيق لأدائها، حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس إنجاز الأهداف المراد تحقيقها.

وتنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقييم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح وعلاقات مالية في المؤسسة من تحديد جوانب القوة والضعف في المؤسسة.

ويسعى تقويم الأداء المالي مع نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق نفس الأهداف للحد من المخالفات والأخطاء واكتشاف الانحرافات والثغرات واقتراح الحلول التصحيحية المناسبة لها.

وسوف يتم من خلال هذا المبحث إلقاء الضوء على الأداء المالي وأهميته، ثم يتم تناول تقييم الأداء المالي في المؤسسات الأهلية، بعد ذلك سنتناول أهمية تقييم الأداء المالي إضافة إلى علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي، وأخيرًا سنتناول علاقة نظام الرقابة الداخلية بفاعلية الأداء في المؤسسات الأهلية.

الأداء المالي وأهميته

يشمل الأداء التنظيمي أربعة مجالات اهتمام واقعية: وهي الأداء المالي، وأداء أصحاب المصلحة، وأداء السوق، وأداء المهمة. ويشمل الأداء المالي عوامل، مثل: التبرعات التي يتم جمعها سنويًا، والتمويل الحكومي، في حين أن أداء أصحاب المصلحة يشمل عدة أنشطة، مثل: تحديد أصحاب المصلحة، ورضا المتطوعين، وولاء المانحين، ويركز أداء السوق على: جودة الخدمة، وسمعة العلامة التجارية، والعوامل الأخرى التي تعالج أهمية التسويق، ويتناول أداء المهمة: تحقيق مهمة المنظمة (Richard et al., 2009,p718).

ولقد أجمع معظم الباحثين على أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحليل المالي، والتي تعرف بأنها: أحد الأساليب التي يمكن استخدامها من أجل تحديد قوة المؤسسة أو ضعفها، وتستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي والمتوقع، ومعرفة نواحي الاختلاف بينهما، ويؤدي الأداء المالي الجيد إلى تعظيم قيمة المؤسسة من خلال قيامها بالتشخيص الإيجابي (نقاط القوة) والسلبي (نقاط الضعف) لأدائها المالي (الحسيني والدوري،2006، ص113).

وهناك من الخبراء الماليين والباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق: بأنه المفهوم الضيق لأداء الشركات، حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء المؤسسات حيث إنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة، ويسهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المنظمة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم(رحيمة، 2016، ص36).

كما عرف على أنه: تقديم حكم ذي قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية متحدة، ومدى قدرة إدارة المؤسسة على إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة (صالحي، 2016، ص43).

ويعد استخدام الأداء المالي القاسم المشترك بين الكتاب والباحثين والمديرين، سواء أكان ضمن الدراسات التطبيقية أم النظرية في عمليات تقييم الأداء ضمن الواقع العملي في مختلف المنظمات(الدعاس ، 2010، ص253).

وتعد القوائم المالية وسيلة مهمة ورئيسية لتقييم الأداء المالي، إذ إن تحليل القوائم المالية سوف يساعد في تقديم نتائج تمكن من تحديد نقاط القوة والضعف، وتحديد فرص الاستثمار، وتقديم معلومات للمستثمرين والدائنين وغيرهم، وتعتبر المؤشرات المالية أحد الأدوات والوسائل الأكثر استخدامًا، والنموذج الأكثر أهمية في التحليل للوصول إلى تقييم دقيق لنجاح المنشاة، أو احتمالات الفشل فيها، وتحديد نقاط القوة والضعف فيها (طنينه، 2017، ص29).

وتقوم المنظمات غير الحكومية بإعداد مجموعة من القوائم المالية، حيث تعد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في نهاية العام، مثل: باقي المشروعات الاقتصادية، وتعد الحسابات الآتية (محسن، 2008، ص84):

- **حساب المقبوضات والمدفوعات:**

وهو بمثابة ملخص مبوب لعمليات المقبوضات والمدفوعات النقدية الفعلية، ولا يسجل في هذا الحساب أي أرقام تخص بنود مقدمة، أو مستحقة، ويشمل المصروفات الرأسمالية، ولا يشمل استهلاك الأصول الثابتة، ولا يمكن إعداد الميزانية العمومية من حساب المقبوضات والمدفوعات، ويتم إعداده تمهيدًا لتصوير حساب الإيرادات والمصروفات.

- **حساب الإيرادات والمصروفات:**

تعد في نهاية الفترة المالية قائمة بالإيرادات والمصروفات التي تحل محل قائمة الدخل في المنشأة التجارية، وهذا الحساب يجعل مدينًا بالمصاريف والأعباء التي تتحملها الجمعية، ودائنًا بالإيرادات المختلفة التي تحصل عليه المؤسسة، وزيادة الإيرادات عن المصاريف يمثل فائض الإيرادات، والعكس يسمى العجز: أي زيادة المصاريف على الإيرادات، ويتم اتباع أساس الاستحقاق في عمل هذا الحساب، وحساب الفائض العام يعني أن الإيرادات أكبر من المصروفات، وهذا الفائض لا يوزع، بل يرحل إلى حساب الفائض العام، وهذا الحساب يقابل حساب رأس المال في المشروعات التجارية والصناعية.

- **الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي**

تقوم المؤسسات غير الربحية في نهاية العام بإعداد الميزانية العمومية بنفس الطريقة التي تعد بها في باقي المشروعات الاقتصادية، وذلك بعد إعداد حساب الإيرادات والمصروفات، ولكن الفرق الجوهري هو استبدال حساب الفائض العام الذي يمثل صافي القيمة ليحل محل حساب رأس المال في جانب الخصوم، وتبوب في الميزانية عناصر الأصول والخصوم بنفس الطريقة في المشروعات الاقتصادية الأخرى وذلك كما يلي:

1. **عناصر جانب الأصول والأرصدة المدينة الأخرى:**

- الأصول الثابتة: مثل الأراضي والمباني والسيارات والأثاث وغيرها.
- الأصول المتداولة: مثل النقدية في البنك أو الصندوق والاستثمارات في الأوراق المالية وغيرها.
- الأرصدة المدينة الأخرى: مثل الاشتراكات المستحقة والمصروفات المدفوعة مقدمًا وغيرها.

2. **عناصر جانب الخصوم والأرصدة الدائنة الأخرى:**

- حقوق الملكية: مثل الفائض العام، لأنه يحل محل رأس المال، ويضاف إليه التبرعات والإعانات.
- الخصوم : مثل القروض والدائنون وغيرها.

- **قائمة التدفقات النقدية:**

يتم إعداد وتصنيف الأنشطة في قائمة التدفقات النقدية، وذلك كما يلي:

1. صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: تدل على مدى مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية داخلة كافية لتغطية التدفقات الخارجة اللازمة للتشغيل، وكلما كان صافي التدفق التشغيلي موجبًا دل ذلك على جودة سيولة المنشأة.
2. صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية: تعطي مؤشرًا عن درجة توسع ونمو المنشأة أو درجة انكماشها، فكلما زادت التدفقات الخارجة للأنشطة الاستثمارية عن التدفقات الداخلة فإن ذلك يعد مؤشرًا جيدًا على توسع ونمو أنشطة المنشأة.

3. صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية : تعطي صورة كاملة عن سياسات المنشأة في تمويل عملياتها من حقوق الملكية أو التمويل بالاقتراض باعتبار أن هناك حدًا أعلى للتمويل بالاقتراض والذي إذا تجاوزته المنشأة تتعرض إلى العسر المالي.

وتعتبر المؤشرات المالية بمثابة نظام إنذار مبكر يتم من خلاله تسليط الضوء على جوانب الوضع المالي للمؤسسة التي تستحق المزيد من الدراسة، حيث إن فهم الحالة المالية للمؤسسات الأهلية أمر حاسم في تقرير الاستجابة المناسبة للضغوط، مثل: الانخفاض في المساعدة الحكومية، والظروف الاقتصادية غير المواتية، والمنافسة الكبيرة على الهدايا والمنح الخاصة (Chapotar, 1989, 188).

وفي هذا السياق ولفهم الوضع المالي للمنظمات غير الهادفة لربح لابد من فهم العوامل التي تؤثر على الوضع المالي، والتي يمكن تناولها كالتالي (بافقير، 2003، ص72):

- **العوامل البيئية:**

وتتضمن هذه العوامل احتياجات المجتمع وموارده، وذلك بتحديد مدى الحاجة للخدمات المطلوبة والقدرة على الوفاء بها، كما تشمل أيضًا الظروف الاقتصادية المحيطة بالمنظمة سواء أكان ذلك بالنسبة للتضخم أو نسبة البطالة، فمن الصعب أن تعمل الوحدة بمعزل عن الاقتصاد المحيط بها، وعناصره التي يمكن أن تؤثر فيها، كما أن القيود الحكومية تؤثر على الأداء المالي للمنظمة، بالإضافة إلى ما قد يتعرض له المجتمع من كوارث طبيعية، وهذه العوامل بمجموعها تعتبر عوامل مؤثرة على أداء هذه المنظمات من حيث تحديد نوعية الخدمات التي تقدمها، وكذلك نوعية المتعاملين معها، فكلما ارتفع مستوى المعيشة يؤدي ذلك إلى ارتفاع قيمة التبرعات الممنوحة لهذه المنظمات هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يؤدي إلى انخفاض أعداد المحتاجين لخدماتها.

- **العوامل التنظيمية:** ومن هذه العوامل:

ثقافة المديرين، والنظرة إلى الخدمات، والقرار الإداري، والهيكل التنظيمي، وخبرة العاملين، ولاشك أن هذه العوامل تتأثر بالعوامل البيئية المحيطة بها، والتي سبق مناقشتها، وينعكس هذا التأثير على الممارسات الإدارية، فاحتياجات المجتمع لنوعية معينة من الخدمات أو تدهور الأوضاع الاقتصادية تخلق فئات من المجتمع في حاجة إلى من يقدم لهم المساعدات، كذلك

الحال عند حدوث الكوارث الطبيعية، مثل: الزلازل والفيضانات، كل هذه العوامل تؤثر على أداء هذه المنظمات من حيث ضرورة وضعها لخطط مستقبلية ورسم سياسات لموجهة هذه الظروف.

- **العوامل المالية:** وهذه العوامل تتأثر بالعوامل البيئية التي سبق مناقشتها، والتي ينعكس تأثيرها على العوامل المالية، فالعوامل الاقتصادية تؤثر سلبًا أو إيجابًا على المقدرة الإيرادية للمنظمة من خلال جمع التبرعات، فمثلا: تحسن الأوضاع الاقتصادية للبلاد يزيد معها قيمة التبرعات والتي تستطيع من خلالها هذه المنظمات القيام بعدد من الأنشطة التي تخدم المجتمع. وتشمل عدة عوامل منها:
  - كيفية الحصول على الموارد.
  - تنوع مصادر التمويل.
  - نوع الخدمات والبرامج.
  - أرصدة الأموال.
  - حجم الاحتياطات.
  - تنوع الديون.
  - توفر السيولة.

لذلك يعتبر الأداء المالي من أكثر المقاييس قدمًا واستخدامًا في قياس كفاءة الوحدات؛ كونه من أكثر الميادين ثباتًا واستقرارًا وتطورًا في توجيه الوحدات نحو قياس أدائها، ومن هذا المنطلق فإن تحقيق أداء مالي عالي المستوى أو الجودة إنما هو دليل ومؤشر مهم على مدى نجاح الوحدة والعكس صحيح، ومن هنا تبرز أهمية الأداء المالي بالنسبة لمنظمات الأعمال كافة، وعلى اختلاف أنواعها وطبيعة عملها، وتظهر أهمية الأداء المالي في الآتي (الياسري، 2018، ص189):

- يمكن من متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعتها والظروف المالية والاقتصادية المحيطة بها.
- يمكن من المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير المعلومات المالية.
- المساعدة في فهم التفاعل بين البيانات المالية.
- يتضمن العديد من الأبعاد والمضامين الواسعة والمتعددة؛ نظرًا لتعدد المتغيرات والظروف التي يرتبط بها، إذ تعد البيئة بمتغيراتها وعواملها الخارجية هي الأكثر تأثيرًا في مختلف جوانب الأداء.

- أن العديد من التحولات والتغيرات الهيكلية والمالية والاستراتيجية إنما تحدث بالاعتماد على نتائج الأداء المالي، وهذا الأمر يزيد من حجم تركيز واهتمام المنظمات بالأداء وجوانبه ونتائجه ومقاييسه.
- أن تقييم الأداء يرتبط بوجود المنظمات وتلاشيها، وبالتالي فإن اهتمام المنظمات بموضوع الأداء يبقى مستمرًا مع وجودها وبقاءها.

تقييم الأداء المالي في المؤسسات الأهلية

ظلت هناك فجوات كبيرة في الأدبيات المتعلقة بكيفية تحديد وقياس أداء المنظمات غير الحكومية(Glassman and Spahn (2012,p72، وفي هذا السياق فقد أشار (Forbes 1998,p183) إلى أنه لم يتم التوصل إلى توافق في الآراء بشأن ما يشكل الأداء التنظيمي وكيفية قياسه، والسبب في ذلك يعود إلى مجموعة من الصعوبات، والتي لخصها في الأسباب الثلاثة الرئيسية الآتية:

- لا يوجد مالك لديه حصة في المؤسسات غير الربحية داخل المنظمة التي تتطلب القياس أو تطلبه.
- لا توجد خطوط أساسية للربحية أو نتائج قابلة للقياس بسهولة يمكن استخدامها كمعيار.
- تثير الطبيعة المنتشرة للملكية في القطاع غير الربحي المشكلة الإضافية المتمثلة في بناء نظام للمساءلة يكون متسقًا وذا معنى في جميع أنحاء القطاع.

فالمنظمات الهادفة للربح يتم تقييم الأداء من خلال الربح والخسارة في آخر العام، والتي يتم تحديدها من خلال التغير في الأصول أول العام ونهايته، أما المنظمات غير الربحية فلا يوجد معيار ربح / خسارة؛ وإنما يوجد فائض أو عجز، وهذا لا يعتبر معيارًا لتقييم الأداء، لذلك توجب وجود مقاييس خاصة لتقييم الأداء المالي للمنظمات غير الحكومية، ولعل أهم الأسئلة التي يحتاج الممول للإجابة عليها عند تقييم المنظمة غير الربحية هي كيفية قيام المنظمات بتخصيص إيراداتها من أجل تحقيق أهدافها مقارنة بالمصاريف الإدارية ومصاريف تجنيد الأموال، من أجل ذلك كان هناك نسب خاصة لتقييم أداء المنظمات غير الربحية ومن هذه النسب (دلول، 2013، ص37):

- **نسبة تجنيد الأموال**

وتقيس هذه النسبة مصاريف تجنيد الأموال إلى إجمالي الموارد المتوقع الحصول عليها للمنظمة مقارنة بالمنظمات العاملة في نفس المجال، ويفضل أن لا تزيد عن 35% وفقًا لعيناء (2014) تزيد كفاءة المنظمة كلما قلت نفقات الحملات الإعلامية المستهدفة لجذب التبرعات، وفي الوقت نفسه زاد حجم التبرعات لهذه الحملات (ص174).

- **نسبة البرامج**

تقارن هذه النسبة بين المصاريف المخصصة لتحقيق أهداف البرامج وبين المصاريف الإدارية ومصاريف تجنيد الأموال، ويفضل أن تكون هذه النسبة على الأقل 65% من إجمالي المصاريف حيث تقيس هذه النسبة مدى كفاءة المنظمات غير الحكومية في الاستفادة القصوى من مصادر التمويل المتاحة وتوصيلها بكفاءة للفئات المستهدفة ولأداء المهام الإدارية وتجنيد الأموال وفقًا لعيناء (2014) كلما زادت نسبة الإنفاق الموجه لتحقيق برامج المنظمة وأهدافها على حساب النفقات الإدارية كلما زادت كفاءة المنظمة (ص174).

- **مؤشرات قياس الاستمرارية**

لعل من أهم الفوائد الخاصة بالتحليل المالي للمنظمات غير الحكومية هي التعرف على قدرة المنظمة على تحقيق عوائدها بشكل خاص، وتحقيق استمرارية استقرار لمواردها التمويلية، ومن أهم المؤشرات لقاس الاستمرارية هما:

- نسبة المنح والمساهمات:

وتشير هذه النسبة إلى مدى مساهمة المنح والمساهمات في تحقيق إجمالي العوائد، وترتكز أهمية هذه النسبة في إيضاح خطورة التدفق النقدي ووفقًا لـ (2003) Ritchie and Kolodinsk هي مؤشر يعبر عن مقدار مساهمة الجمهور في تشكيل إيرادات المنظمة(p367).

- نسبة عوائد الخدمات:

وهي النسبة المكملة لنسبة المنح والمساهمات، وتشير هذه النسبة للعوائد المخصصة والناتجة عن الرسوم والاستقطاعات من البضائع والخدمات التي تقدمها المنظمة إلى إجمالي العوائد، وعمومًا ليس دائمًا، فإن المنح والمساهمات أكثر خطورة وتأثيرًا على استمرارية المنظمات؛ وذلك لأنها تركز على التمويل الخارجي المقدم للمنظمة بينما عوائد الخدمات والرسوم هي عوائد داخلية من أنشطة المنظمة، وتشير إلى مقدرة المنظمة بالاستمرار في أداء أنشطتها دون الحاجة إلى تمويل خارجي.

أهمية تقييم الأداء المالي

إن الوظيفة المالية تبحث عن أساس منهجي سليم لتقويم استخدام الأموال بفعالية وبأعلى كفاءة في المؤسسة؛ كي يتسنى تحقيق الأهداف المالية المنشودة في الأجل الطويل من خلال معلومات ملائمة وطرق تحليلية عملية وعلمية في بناء المؤشرات، فتقويم الأداء المالي يعني تقديم حكم ذي قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية لإدارة المؤسسة، ومدى إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة، أي أن تقويم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفًا لتحديد ما يمكن قياسه، ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية وتحديد الأهمية النسبية بين الموارد المستخدمة، مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة (رحيمة، 2016،ص37).

وتنبع أهمية تقييم الأداء من أنه أداة رئيسية لازمة للإجراءات الرقابية في المنشاة، ويعتبر من أهم الركائز التي تبنى عليها عملية الرقابة والضبط، ويمكن تحديد أهمية تقييم الأداء في عدة جوانب منها (محمد ، 2016، ص122):

- اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها؛ لكي تتخذ الإجراءات التصحيحية لمنع تكرارها، ويتم اكتشاف الانحرافات لكل نشاط من أنشطة المنشاة، حيث يساعد ذلك المستويات الإدارية المختلفة في ممارسة الوظيفة الرقابية.

- ترشيد الإنفاق عن طريق متابعة كيفية استخدام المنشاة لمواردها المتاحة، وهل كان هذا الاستخدام بدون هدر أو ضياع أو عطل؟ وهل للمنشاة طموح لتحقيق ما هو أعلى أو أكثر اتساعًا؟ ومدى تحقيق الأهداف المرسومة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.
- التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه نشاط المشروع المتمثلة في مهامه المختلفة؛ وذلك لضمان لتحقيق الموفورات وتلافي الضياع الاقتصادي والإسراف المالي.

علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي

تعد عملية الرقابة وتقييم الأداء إحدى وظائف المؤسسات و جزءًا من أعمالها، وإن من أهم نتائج استخداماتها أنها تمكن المديرين من توفير واستخدام الموارد بفعالية أكبر؛ وذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسات، وتكمن العملية في التقييم الدوري لمختلف نشاطاتها باختيار أنسب الأدوات والوسائل الكفيلة لإجراء عملية الرقابة وتقييم الأداء بشكل صحيح واضح يعكس الوضعية المالية الملموسة للمؤسسة، وتتمثل هذه الوسائل خاصة في التحليل المالي، والميزانيات التقديرية، وفي هذا الشأن هناك من يرى بأن تقويم الأداء جزء من عملية الرقابة، فإذا كانت الرقابة هي عملية توجيه للأنشطة داخل المؤسسة لكي تصل إلى هدف محدد فإن تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية(عبدالله وكريم، 2017، ص20).

حيث إن من بين الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية لحماية النقدية والأصول المادية الملموسة؛ لذلك تلجأ المؤسسات إلى توفير نظام معلوماتي محاسبي جيد وملائم لمستخدمي الإدارة والتي تستغلها في تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة، وأي خلل يطفو على هذا النظام فإنه يشكل مصدرًا أساسيًا لعدة مشاكل من المشاكل التشغيلية التي تواجه الكثير من المؤسسات، والتي قد تكون سببًا في اختفاء البعض منها، وينتج عن هذا الخلل في النظام التواني في توصيل المعلومات المالية المهمة أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، نظرًا لاعتماد الكثير من القرارات على المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية؛ لذلك فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية والمالية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات والبيانات يؤدي إلى عدم كفاءة أعمال المؤسسة، وبالتالي نشأة المشاكل التشغيلية، حيث تعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لاتخاذ القرار والذي يتوقف

بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية هذه المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم، ولكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة والدقة والمصداقية، وحتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة، ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات – فإنه يجب أن يكون لدى المؤسسة نظام رقابة داخلية فعال، ومن هنا تتضح العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي، فوجود نظام رقابة داخلية فعال وجيد يضمن مخرجات سليمة لنظام المحاسبي، والتي هي نفسها مدخلات للتحليل المالي، كذلك ووجود نظام رقابة داخلية فعال يضمن مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة (شيتور، 2014، ص64).

نظام الرقابة الداخلية وفعالية الأداء في المؤسسات الأهلية

وفقًا لشاهين (2007) لقد تعددت الأصوات التي تنادي اليوم بوجوب وجود رقابة داخلية في المنظمات الأهلية؛ وذلك منعًا للتلاعب والغش ولتعزيز المصداقية في أعمال المنظمات الأهلية، فهناك العديد من المؤسسات الأهلية تفتقر إلى الأنظمة والسياسات التي تنظم عملها مما يجعلها لقمة سائغة لتحكم فرد أو فئة ما في مقدراتها ومصيرها، وهذا يبقي الباب مفتوحًا أمام أعضاء أو موظفي المؤسسات الأهلية لاستغلالها كلما أتيحت الفرصة لهم، أما بالنسبة لأنظمة الشفافية والمساءلة الغائبة تمامًا فإنها توفر أرضية خصبة لتهميش أعضاء المؤسسة والجمهور وحجب المعلومات عنهم، مما يعتبر انتهاكًا لقواعد الحكم السليم والنزاهة ولحقوق ذوي العلاقة (ص100).

فالضوابط الداخلية هي أنظمة للسياسات والإجراءات التي تحمي أصول المنظمة، وتنتج تقارير مالية موثوقة، وتشجع الامتثال للقوانين واللوائح وتحقيق عمليات فعالة وفاعلة، وهي لا تتعلق فقط بالمحاسبة والإبلاغ، ولكن الأنظمة تتعلق أيضًا بعمليات الاتصال داخليًا وخارجيًا، وإدارة شؤون الموظفين ومعالجة الأخطاء، وتتضمن إجراءات للتعامل مع الأموال التي تتلقاها وتوسعها المؤسسات، ويلزم قانون Sarbanes–Oxley لعام 2002 (SOX 2002) الشركات بالمحافظة على الرقابة الداخلية على التقارير المالية وتقييمها والإفصاح عنها، وستضمن ممارسة نظم الرقابة الداخلية الفعالة ورصد النظم أن تستوفي المنظمات التي لا تستهدف الربح أهدافها بينما تستخدم الموارد بكفاءة، وتقلل من المشاكل والمخاطر المحتملة في المستقبل، و تقترح مبادئ الرقابة الداخلية أن أنظمة الرقابة الداخلية هي أداة المساءلة والحوكمة الأساسية التي يمكن للمؤسسة

تأسيسها واستخدامها لتوفير المساءلة لأصحاب المصلحة بالإضافة إلى المساعدة في ردع الاحتيال والفساد والوقاية منه واكتشافه. (Sanusi and Johary,2016,p553).

و تهدف الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية إلى تحقيق مفهوم الشفافية واستغلال الموارد بكفاءة وفاعلية عالية، والتي يمكن تحقيقها من خلال (شاهين، 2007، ص86):

- **إدارة المنظمة:** يتوجب أن تكون إدارة المنظمات الأهلية ذات كفاءة عالية ومؤهلة، وتهدف إلى توسيع قدرة المنظمة واستمرارية عملها، ويجب أن تكون ممارسة الإدارة داخل المنظمة الأهلية مبنية على أسس إجرائية من أجل:

- أن تكون قادرة على صنع القرار اليومي على أساس خطوط واضحة من الصلاحيات والمحاسبة والمساءلة مع وجود وصف وظيفي واضح للعاملين وتحديد دقيق للأدوار والمسؤوليات والعلاقات الداخلية.
- تخطيط النشاطات والبرامج والمشاريع وتقييمها بمشاركة المستفيدين كلما كان ذلك ممكنًا.
- استمرارية مراقبة ومتابعة تنفيذ النشاطات والبرامج والمشاريع.

- **الإدارة المالية:** الإدارة المالية في المنظمات الأهلية يجب أن تكون ذات كفاءة عالية وتتمتع بموصفات مهنية عالية، وأن تهدف إلى تطوير مقدرات المنظمات الأهلية وضمان استمرارية عملها، ولتحقيق ذلك يجب على المنظمات الأهلية القيام بعدة أمور منها:

- استخدام المنح بطريقة ملائمة تضمن المساءلة وأن تصرف على تحقيق أهداف وغايات المنظمة.
- أن تقوم المنظمة بتدقيق حساباتها سنويًا من قبل مدقق حسابات قانوني مرخص.
- يجب أن تتبنى المنظمة نظامًا داخليًا فعالاً وشفافًا للمراقبة المالية، وذلك بأن تنفذ الموازنة بعد موافقة الهيئة المرجعية، ويجب أن تكون على استعداد لأي مساءلة عن جميع المنح منذ لحظة وصولها حتى استخدامها وصرفها.
- امتلاك إجراءات ملائمة وكافية لمراقبة ومراجعة الأمور المالية.

ويستعمل نظام الرقـابة الداخلية وسائل متعـددة بغــرض إحكام العمل المالي وتحقيق الأهداف

المرجوة منه، وجعل نظام المعلومات يستجيب لكافة الأطراف المستخدمة له من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛ لذلك وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراءات لتدعيم مقوماته الرئيسية، وفيما يلي إجراءات الرقابة الداخلية الداعمة لتفعيل ذلك (أحمد، 2017، ص140):

- **إجراءات تنظيمية وإدارية:** تقسيم العمل بالآتي:
- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه.
- تقسيم العمل المحاسبي.
- توزيع المسؤوليات.
- إعطاء تعليمات صريحة.
- إجراء حركة التنقلات بين العاملين.
- **إجراءات فحص العمل المحاسبي:**
- التسجيل الفوري للعمليات.
- التأكد من صحة المستندات.
- إجراء المطابقة الدورية.
- عدم تمكين الموظف من مراقبة عمل ما والقيام به.

لذلك تعد الرقابة الداخلية من أهم العناصر التي يجب توافرها في نظام المؤسسات غير الحكومية حتى تكون سببًا في تحقيق أهداف المؤسسة على أعلى درجات الكفاءة والفاعلية وصيانة مواردها المالية واستغلالها بشكل أفضل، إذ إن الرقابة الداخلية هي بمثابة البوصلة التي تحافظ على مسار المنظمة واتجاهها الصحيح في أي وقت ومدى نجاحها في تحقيق الأهداف المنشودة، كما تبين وتوضح كيفية استغلال الموارد التي ترتبط بدورها ببقاء المؤسسة وازدهارها، حيث إنه كلما زادت فاعلية المؤسسة كان هناك استغلال أمثل للموارد المالية المتاحة وقدرة على تجديد الموارد المتاحة، وهذا أيضا يستلزم وجود نظام رقابي فعال، حيث إن الرقابة بطبيعتها ترمي إلى حسن استخدام الموارد وتنسيقها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة بفاعلية (بركات، 2015، ص36).

المبحث الثاني

مفهوم المؤسسات الأهلية، وأهميتها، وتمويلها، وخصائصها، وموصفاتها، والمعوقات والتحديات والمخاطر المالية التي تواجهها

تمهيد

انسجامًا مع الإقرار بأهمية دور المؤسسات الأهلية وتأثيرها التنموي داخل المجتمع، وانطلاقًا من كونها مؤسسات أهلية وغير هادفة للربح – فهي بالتالي تختلف عن مؤسسات القطاع العام والقطاع الخاص في مفهومها، وخصائصها، وتصنيفاتها، وموصفاتها، وطبيعة عملها، والتي تحدد طبقًا للنظام القانوني الذي تنشأ في إطاره.

ويعتبر التمويل في المؤسسات الأهلية من المعوقات والتحديات التي تعرقل عمل المؤسسات الأهلية وتحد من أنشطتها، حيث تلعب المساعدات المالية دورًا محوريًا في تحديد اتجاهًا عمل المؤسسات الأهلية، وفي السياق ذاته قد تتعرض المؤسسات الأهلية إلى جانب عائق وتحدي التمويل إلى العديد من المخاطر المالية، وقد تعاني العديد من المشاكل والتي تحد وتعرقل من سير عمل المؤسسات الأهلية وفاعلية أدائها وقدرتها على تقديم الخدمات وتنفيذ البرامج والمشاريع للجمهور المستفيدين منها.

وسوف يتم من خلال هذا المبحث إلقاء الضوء على أهم المفاهيم الممنوحة للمؤسسات الأهلية، إضافة إلى الأهمية التي تكتسبها هذه المؤسسات، و سيتم تناول أهم الخصائص التي تميز المؤسسات الأهلية وأبرز موصفاتها ومحددتها التي تنسجم مع القانون الذي تنشأ في إطاره، وصولاً إلى التمويل في المؤسسات الأهلية، وأهم المعوقات والتحديات التي تواجهها، وأبرز المخاطر المالية التي تتعرض لها، وأخيرًا سيتم تناول تعداد أنواع المؤسسات الأهلية بمحافظة حضرموت – الساحل.

مفهوم المؤسسات الأهلية

يظهر الاختلاف في مفهوم المنظمات الأهلية بحسب الجهات المعرفة والأزمنة والأمكنة والنظريات والقناعات السياسية لذلك تعددت مسمياتها وتعددت مفاهيمها.

وتطلق عدة مصطلحات على المنظمات غير الحكومية: كالمنظمات غير الربحية، والمنظمات الأهلية، وغيرها، فالبعض يطلق مصطلح المنظمات غير الربحية أو المنظمات الطوعية الخاصة، أو المنظمات الوسيطة كما يطلق عليها في الولايات المتحدة الأمريكية، أو المنظمات التطوعية أو الخيرية كما يطلق عليها في بريطانيا، أو وكالات تطوعية كما يطلق عليها في الهند، أو الجمعيات والمؤسسات الأهلية كما يطلق عليها في الدول العربية، ويمكن القول: إن كل هذه المصطلحات تؤدي إلى المعنى نفسه، كما يشير مصطلح المنظمات غير الحكومية إلى الهيئات المنظمة رسمياً ومنشأة قانونياً، أي الهيئات المعترف بها كأشخاص معنويين (قانونيين) أو اعتباريين في النظام القانوني الذي تنشأ في إطاره (بدر ، 2009، ص70) وفي ما يلي سرد بعض التعريفات لمصطلح المنظمات الأهلية:

- **عرفت بأنها:** عبارة عن منظمات خاصة غير ربحية وغير حكومية، وتتمتع بصفة قانونية مستقلة، وتهتم بالمساهمة في تحقيق أهداف الصالح العام (الديب وفروانه، 2017، ص154).
- **وعرفتها الأمم المتحدة:** بأنها منظمات لها رؤية محددة، تهتم بتقديم خدماتها للجماعات والأفراد وتحسين أوضاع الفئات التي تتجاوزها التوجهات الإنمائية، كما يتحدد عملها في ميادين المشاريع الإنمائية والطوارئ، وإعادة التأهيل، وكذلك تهتم بثقافة المجتمع والدفاع عن الحقوق الاقتصادية والاجتماعية للأفراد (الكسادي، 2003، ص54).
- **كما يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB)** المنظمات الأهلية: بأنها منظمات غير ربحية تعمل لأغراض أخرى، وتتلقى مساهمات وهبات من المانحين في عمليات غير تبادلية، حيث لا يوجد لها حقوق الملكية المعروفة في منظمات الأعمال الربحية (محسن، 2008، ص78).
- **ويعرفها البنك الدولي:** بأنها منظمات خاصة تقوم بأنشطة لدفع المعانة والدفاع عن مصالح الفقراء وحماية البيئة وتحقيق تنمية المجتمع (أبو شماله، 2015، ص33).

- **وعرفت الشبكة العربية للمنظمات الأهلية المنظمات الأهلية:** بأنها إطار تنظيمي تطوعي لا يستهدف الربح، يعكس مبادرة من مجموعة من المواطنين لتحقيق أهداف معينة تحقق النفع العام للمجتمع أو قطاع مستهدف منه، وهي مستقلة ذاتيًا وفقًا للقانون (شاهين، 2007، ص81).

- **وعرفها قانون المؤسسات والجمعيات الأهلية اليمني:** بأنها أي مؤسسة أهلية تم تأسيسها طبقًا لأحكام القانون لمدة محددة أو غير محددة من قبل شخص طبيعي أو اعتباري أو أكثر، لمزاولة أنشطة ذات نفع عام، ودون أن تستهدف من نشاطاتها جني الربح المادي، ويكون نظام العضوية فيها مقتصرًا على مؤسسيها دون غيرهم (قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية، 2000).

- **وعرفها آخرون :** بأنها مؤسسات غير حكومية وغير هادفة للربح، أنشئت من قبل مجموعة من الناس في إطار المجتمع المدني، يعملون من أجل هدف محدد لخدمة ورفاهية المجتمع، وإن لبعض برامجها عائدًا ماديًا لكنه يوجه للمساعدة على تمويل نشاط المؤسسة أو الجمعية بشكل أساسي (الرفاتي، 2011، ص61).

ويشير مفهوم المنظمات الأهلية غير الحكومية المعروفة بـ **NGOs (Nongovernmental Organizations)** إلى جملة المبادرات الاجتماعية الطوعية التي تنشط في مجالات مختلفة، مثل: الخدمات الاجتماعية، والمساعدات الخيرية، وخدمات التعليم والصحة والثقافة، إضافة للاهتمام بشؤون البيئة والتنمية والتدريب المهني، وتأهيل النساء، وتنمية المجتمعات المحلية، والدفاع عن حقوق الإنسان والطفل وغيرها (محسن، 2008، ص91).

والتعريفات السابقة جميعها تتفق حول مفهوم المنظمات الأهلية من حيث جوهر أدائها، وطبيعة أهدافها، ونطاق عملها، لذا يمكن للباحث أن يلخص تعريفه للمنظمات الأهلية على أنها: (عبارة عن منظمات غير حكومية وغير هادفة للربح، وتطوعية أنشئت في إطار المجتمع المدني، وهي مستقلة وفقًا للقانون الذي تنشأ في إطاره، تقوم بتقديم العديد من الخدمات لكافة شرائح المجتمع بما يسهم في تنمية المجتمع الذي تخدمه في شتى مجالات الحياة).

أهمية المؤسسات الأهلية

تلعب المنظمات غير الحكومية دورًا كبيرًا في مختلف المجتمعات الإنسانية المعاصرة، من خلال المساعدات الصحية والتعليمية والرعاية الاجتماعية، ويستفيد منها الملايين من الفقراء والمرأة واليتامى والمعاقين والبؤساء، وكذلك تسهم المنظمات غير الحكومية في إحداث التغيير الاجتماعي والسياسي في المجتمع، وهي أيضا مراكز خدمية ورعائية تسد الثغرات في أداء السياسات العامة (الحكومية)، كذلك تقوم المنظمات غير الحكومية بدور رئيسي في توفير العديد من أوجه الرعاية وبرامج التنمية في المجتمع (حماد، 2010، ص50).

وفقًا لمحسن (2008) هناك مجموعتان من العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالمنظمات الأهلية غير الحكومية في البلدان العربية، هما(ص98):

- **المجموعة الأولى: تتعلق بالسياسات التنموية التي اتبعتها أغلب الدول العربية بما تضمنته من إخفاقات ونجاحات، وبما تكشف عنها من ثغرات ونواقص**

حيث أسفرت السياسات المالية والنقدية التي اتبعتها غالبية البلدان العربية لمواجهة التضخم وعجز الميزانيات عبر تحرير السوق والاتجاه نحو الخصخصة والإصلاحات الاقتصادية الهيكلية – عن انخفاض الإنفاق الحكومي على الخدمات العامة في قطاعات الصحة والتعليم والرعاية الاجتماعية، مما أدى إلى بروز أهمية دور القطاع الأهلي في تغطية جانب من مطالب السكان وإشباعها، وهو دور طبيعي وضروري من حيث إنه مكمل لدور الدولة من جانب، إضافة إلى الدور المتعاظم للقطاع الخاص من جانب آخر، وبالتوازي مع السياسات الاقتصادية والاجتماعية التي نجم عنها تراجع دور الحكومات في الإنفاق على الخدمات العامة والرعاية الاجتماعية، اتجه عدد السكان في الدول العربية نحو التزايد المستمر، ووصل معدل نمو السكان إلى أعلى المعدلات في العالم، يعني هذا أن ثمة احتياجات ومطالب سكانية جديدة لا تستطيع الحكومات إشباعها، بالإضافة إلى الظروف الاستثنائية التي شهدتها بعض الأقطار العربية بسبب الحروب والكوارث البيئية والطبيعية، والتي برز فيها دور مهم لمنظمات القطاع الأهلي في تلبية حاجات السكان، حيث استجابت بمرونة عالية للمشكلات والمتغيرات التي شهدتها هذه المجتمعات، والتي وصلت إلى أزمة انسداد أفق وتباطؤ في النمو الفعلي بسبب البيروقراطية والروتين والفساد وتقييد المبادرة

وكبح الاستثمارات، مما يستدعي القيام بالإصلاحات الاقتصادية وإعادة الهيكلة والخصخصة وتنشيط المبادرات الخاصة.

- **المجموعة الثانية: تتصل بتغيرات البنية الاجتماعية والهيكل السكاني المرتبط بمطالب واحتياجات جديدة ناجمة عن السياسات التنموية المستجدة**

حيث إنه قد عانت معظم البلدان العربية من مشكلة تفاقم سوء التوزيع في الثروات والدخول نتيجة لإجراءات الخصخصة والإصلاحات المالية وضغوط صندوق النقد والبنك الدوليين، مما أفضى إلى تفاقم ظاهرة البطالة وارتفاع نسبة الفقر، الأمر الذي يستلزم إعادة النظر في الآثار الاجتماعية السلبية لهذه السياسات التنموية، والعمل على إيجاد توازن بين سياسات التحرير الاقتصادي وبين حاجات المجتمع التنموية ومقتضيات العدالة الاجتماعية، من هنا أصبح يتضح أن هنالك اهتمامًا بالمنظمات الأهلية باعتبارها إحدى مكونات المجتمع المدني في البلدان النامية.

خصائص المؤسسات الأهلية

هناك عدد من الخصائص التي تتصف بها المنظمات الأهلية (بدر، 2009، ص72) منها:

- المؤسسات الأهلية تنظيمات رسمية، تهتم بتقديم خدمات مباشرة أو غير مباشرة لإشباع احتياجات المجتمع وتحقيق الرفاهية الاجتماعية للمواطنين.
- تقوم المؤسسات الأهلية على الجهود التطوعية لجماعة من الأفراد المهتمين بالخدمة العامة، يتولون تنظيمها وإدارتها في إطار النظام العام أو القوانين والتشريعات التي تنظم العمل الاجتماعي التطوعي.
- تعد المؤسسات الأهلية مؤسسات اجتماعية خارج السوق الاقتصادية والتنافس، لذلك فهي لا تسعى إلى الربح المادي كغرض أساسي للوجود، وحصرها على توفير الخدمات التي تقابل احتياجات المواطنين.
- لكل مؤسسة فلسفة تستمد سياستها من النظام الأساسي لها، ولها حق تشريع اللوائح وتعديل هذه اللوائح طالما استلزم الأمر في سهولة ويسر أكثر من المؤسسات الحكومية.

- الهيكل التنظيمي للمؤسسات الأهلية يبدأ من القمة ممثلة في الجمعية العمومية كأعلى سلطة ثم مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه، والجهاز الإداري والفني القائم على أداء الخدمات.

- تعتمد المؤسسات الأهلية في تمويلها على ما تجمعه من تبرعات وهبات ووصايا، وعلى ما تحصل عليه من اشتراكات الأعضاء، بالإضافة إلى عوائد الخدمات التي تقوم بها، وقد تحصل على دعم من الهيئات الحكومية أو من هيئات دولية.

- تمارس هذه المؤسسات عملها في إطار السياسة الاجتماعية العامة للدولة بعيدًا عن التقلبات السياسية والصراعات الطائفية؛ لأنها ممنوعة بحكم القانون من التدخل في الخلافات السياسية والمذهبية والطائفية.

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

- تتمتع المؤسسات الأهلية بسلطة أوسع من حيث اختيار موظفيها وفقًا لما حددته قوانين العمل بحيث يكونون من المتخصصين في مجال الخدمة الاجتماعية، بالإضافة إلى الاستعانة ببعض الفنيين الآخرين الذين يتطلب وجودهم نوعية الخدمات المقدمة.

- الرقابة على المؤسسات الأهلية تخضع لبعض الأجهزة المتخصصة: كالاتحاد العام المؤسسات الخاصة، والاتحادات الإقليمية، بالإضافة إلى رقابة الجهة الإدارية المتخصصة مثل: إشراف وزارة الشؤون الاجتماعية.

- توفر المؤسسات الأهلية جهداً كبيرًا ربما قد يقع على الدولة، ومنها القيام بالمشروعات الاجتماعية ذات الصلة القومية الكبرى.

- المؤسسات الأهلية ضرورة لكل المجتمعات واستمرار المواطنين في تكوين الجمعيات الأهلية ظاهرة صحية في تطور حياة المجتمعات، فهي لا تحقق جانب الانتماء فقط ولكن كحق لكل مواطن في المشاركة والتخطيط لاحتياجاتهم وكذلك حقوقهم.

- تعد المؤسسات الأهلية أكثر انطلاقًا في خدماتها وأكثر قدرة على التجديد والابتكار وإجراء التجارب لتطور العمل بها، وكذلك السرعة في تقديم الخدمات والتقليل قدر الإمكان من الإجراءات الإدارية الطويلة.

مواصفات ومحددات المؤسسات الأهلية التي تنسجم مع القانون

هناك عدد من الموصفات والمحددات الخاصة بالمنظمات الأهلية والتي تنسجم مع القانون (أبو شمالة،2015، ص36) منها:

- **المرجعية:** هذا الأمر لابد أن يحدده القانون بما يتلاءم مع طبيعة ومهمات المنظمات الأهلية وشروط تشكيلها وتمويلها ومراقبتها، بحيث تحدده الوزارة المتخصصة لتحقيق الانسجام والتنسيق العام بين المنظمات الأهلية ومنظمات الدولة.

- **التشكيل:** وهو ما يفرض وضوح شروط العضوية وحقوقها وواجباتها في المنظمات الأهلية منذ مرحلة التأسيس، وما يتبع ذلك من عضوية الهيئات التنفيذية والتشريعية ممثلة بالجمعية العمومية وطريقة ممارسة الديمقراطية وتداول المسؤولية من خلال الانتخابات الدورية.

- **التمويل:** لابد أن يكون مصدر تمويل المنظمات الأهلية مصدرًا علنيًا معروفًا ومعروفة دوافعه وأسبابه، وأن لا يكون مدخلاً لفرض شروط تتعارض مع قانون المنظمات الأهلية.

- **الاستقلال:** لابد أن تتمتع المنظمات الأهلية بدرجه من الاستقلالية في نشاطاتها، وذلك ضمن سيادة القانون، فلا يجوز التدخل في شؤونها سواء من جهة التمويل أو من جهة الرقابة العامة، فمهمة التمويل مرتبطة بالمشروع الممول وأهدافه بشكل عام، أما الرقابة فمهمتها تحديد أي انحراف عن الخط المرسوم للمشروع من أجل تصحيح الأخطاء قبل استفحالها.

- **الرقابة والمحاسبة:** لابد أن يكون لكل منظمة أهلية آلية للرقابة الذاتية، حيث تجعل من الرقابة العامة مجرد عامل تأكيد على حسن الأداء وتأدية الواجب، وكذلك يتطلب الأمر المحاسبة وتحديد بنود الصرف وقيمة المبالغ المطلوبة، بما يشمل ترشيد الصرف على الجوانب الإدارية والمكتبية لصالح النتائج ذات المردود العملي لصالح الجماهير، والتي تشكل المستفيد الأول من نشاطات المنظمات الأهلية.

- **الإدارة الفعالة:** إن الفرق بين منظمة أهلية ناجحة وأخرى فاشلة ينحصر أساسًا في جودة الإدارة أو سوئها، ولتلافي الفشل لابد من التأكيد على أهمية الممارسات الديمقراطية لتحديد الإدارات المنتجة سواء على مستوى مجلس الأمناء أو الهيئة التنفيذية للمنظمة، وتكون الإدارة الفعالة ليس باجتماعاتها أو ما يصدر عنها من أوراق مطبوعة؛ وإنما بالنتائج التي يراها الناس متجسدة على الأرض.

- **التطوعية:** لا تستطيع المنظمات الأهلية الاستغناء عن مبدأ التطوع حيث ارتبط نشوء هذه المنظمات بمبدأ العمل التطوعي، وأن الاستغناء عن العمل التطوعي يجعل المنظمات الأهلية رهينة التمويل مما يزيد من مظاهر الفساد الذي لا يمكن مقاومته إلا بتعزيز مبدأ القناعة.

- **التنسيق:** على المنظمات الأهلية القيام بإجراء التنسيق الدائم والمستمر مع كل الجهات التي تتقاطع في المهمات بدءًا بالوزارة المرجع، ومرورًا بأي منظمة ذات علاقة بالمشروع المنوي تنفيذه، ووصولاً إلى العلاقات مع المنظمات الجماهيرية الأخرى بما فيها الأحزاب والقوى والمنظمات والاتحادات والنقابات، فالتنسيق من شأنه أن ينهي التجاوزات والتضاربات ويعزز التكامل والتعاون.

التمويل في المؤسسات الأهلية

ويقصد بتمويل المنظمات الأهلية تزويدها بالأموال اللازمة لتحقيق أغراضها التي قامت من أجلها، أو تحصل عليها من مال خاص لتحقيق أهدافها في مجالات الرعاية والتنمية الاجتماعية، وقد تبدو مهمة التمويل في المنظمات الأهلية أكثر تعقيدًا وأكثر صعوبة حيث إن الجزء الأكبر من مصادر تمويل المنظمات الأهلية يتمثل في التبرعات والهبات التي تحصل عليها من المنظمات المانحة والمتبرعين الآخرين، وهذا بدوره يؤثر على عمل وأداء تلك المنظمات ويؤدي إلى درجة من عدم الاستقرار؛ نظرًا لأن مستوى الأداء مرتبط بمستوى التمويل الذي بدوره يختلف باختلاف الظروف والمتغيرات الداخلية والخارجية ويخضع لاعتبارات كثيرة، أهمها (شرف، 2005، ص54):

- حجم الموازنات المرصودة من قبل المنظمات المانحة للمنظمات الأهلية.
- مستوى الثقة والمصداقية التي تتمتع بها المنظمات لدى المانحين.

- توافق برامج ومشاريع المنظمات مع أهداف وفلسفات أجندات المنظمات المانحة.

وللتمويل أهمية كبيرة في المنظمات الأهلية وذلك لعدة أسباب، منها (أبو شمالة،2015، ص40):

- المال هو العنصر الأساس لاستمرار عمل المنظمات الأهلية، فبدون المال لا تستطيع المنظمات الأهلية تنفيذ برامجها وتقديم خدماتها للمستفيدين من تلك الخدمات.
- يعتبر استقرار المركز المالي للمنظمات الأهلية من أهم العوامل المساعدة في ارتفاع مستوى خدماتها وتطوير الخدمات القائمة، فزيادة المركز المالي يسمح لها بالتوسع وتحسين نوعية الخدمات.
- تستخدم الأموال في أغراض وأمور متعددة، منها: إقامة المنشأة وتجهيزها، ودفع الأجور للعاملين، وشراء ما يلزم لتوفير الخدمات وتحقيق أهداف المنظمات الأهلية.

ويمكن حصر مصادر التمويل في المؤسسات الأهلية في عدة مصادر، منها:

1. **المنح والتبرعات النقدية والعينية**

تعتبر المنح والتبرعات التي تتحصل عليها المنظمات الأهلية من أهم مصادر تمويلها؛ نظرًا لكبر حجم نفقاتها المترتبة على خدماتها وبرامجها بصورة تفوق ما يتوفر لها من مصادر التمويل الأخرى المحدودة (بدوي، 2011، ص53). وتنقسم التبرعات إلى ما يلي (عيناء، 2014، ص185):

- **تبرعات محلية:** وهي التي يتم الحصول عليها من المتبرعين داخل اليمن، سواء كانوا أشخاصا أو مؤسسات، وتتأثر بالاعتبارات التالية:
  - الأوضاع الاقتصادية في البلد، وكلما كانت الأوضاع الاقتصادية جيدة كلما ينعكس إيجابًا على قدرة المتبرعين في زيادة تبرعاتهم للمنظمات الخيرية.
  - ثقة المانحين بالمنظمات الخيرية والقائمين عليها، وبالتالي فإن المنظمات ذات الثقة العالية تكون قدرتها على جمع التبرعات المحلية أكبر من غيرها.

- النشاط الذي تعمل فيه المنظمات الخيرية، فبعض الأنشطة والبرامج تلاقي تعاطفًا وتأييدًا من قبل المتبرعين بصورة أكبر من الأنشطة الأخرى، فالمجالات الإنسانية ككفالة الأيتام وإغاثة المنكوبين أكثر قبولاً وتعاطفًا من قبل المتبرعين المحليين من الأنشطة الأخرى.
- ألازمات والظروف الصعبة، فعندما يحدث اجتياح أو تدمير لمنطقة أو محافظة من محافظات الوطن يزداد التعاطف الشعبي؛ مما ينعكس ذلك على زيادة التبرعات المحلية لصالح المنظمات الخيرية التي تتولى جمع المساعدات العاجلة لمساعدة تلك المنطقة المنكوبة، وذلك نابع من مدى التعاطف والترابط بين شرائح المجتمع اليمني.

- **تبرعات خارجية:** وهي التبرعات التي تحصل عليها المنظمات الخيرية من مصادر متنوعة خارج نطاق اليمن، أو من مؤسسات أجنبية لها فروع داخل اليمن، ويمكن تقسيم التبرعات الخارجية كما يلي:

- **تبرعات مؤسسات رسمية :** وتمثل التبرعات من الدول العربية والإسلامية أو المؤسسات مثل: منظمة المؤتمر الإسلامي، أو الجامعة العربية، أو مجلس التعاون العربي الخليجي.
- **تبرعات مانحين ومؤسسات إسلامية وعربية :** وهي التبرعات التي جمعت مباشرة من فاعلي خير بالخارج، أو عبر مؤسسات خيرية عربية وإسلامية لصالح المنظمات الخيرية.
- **تبرعات أجنبية :** وتمثل التبرعات من الدول والمؤسسات غير العربية، وخاصة من دول أوروبا وأمريكا وآسيا، وهذه التبرعات تختلف عن النوع السابق في أنها تركز على البرامج والمشاريع ذات الطابع الإنمائي.

2. **التمويل الذاتي:** وفيه تعتمد المنظمة على جهودها الذاتية لتوفير التمويل (بدوي، 2011، ص54). ويشمل التمويل الذاتي جانبين (عيناء،2014، ص186):

- **إيرادات المرافق والمشاريع:** تلجأ بعض المنظمات الخيرية إلى إقامة مرافق ومشاريع مدرة للدخل، بحيث تستغل الدخل المحقق في تغطية جزء من نفقاتها، وذلك لمواجهة أي انخفاض محتمل في إيراداتها من التبرعات.
- **إيرادات الخدمات التي تقدمها للمستفيدين:** تدير بعض المنظمات الخيرية مرافق خيرية تقدم خدماتها للجمهور مقابل رسوم مخفضة، كإدارة رياض الأطفال، والمدارس الخاصة، والعيادات الصحية، ومراكز تأهيل ذوي الاحتياجات الخاصة، والمراكز الثقافية، وتستخدم تلك المنظمات إيراد تلك الأنشطة في تغطية جزء من نفقاتها، وهذا النوع من الإيرادات يشكل جزءًا من

إيرادات المنظمات الخيرية، نظراً لكثرة عدد المترددين على تلك الخدمات التي تقدمها المنظمات الخيرية.

3. **الإعانات الحكومية والإعفاءات الجمركية:**

وتلجأ الحكومة إلى دعم المنظمات الأهلية مالياً من منطلق العلاقة التكاملية بين الحكومة وتلك المنظمات، إذ إنه من الصعب على الحكومة أن تغطي كافة الاحتياجات والخدمات التي تحتاجها فئات وقطاعات المجتمع المختلفة وفي كل المناطق (بدوي، 2011، ص54).

لذلك بدأت معظم الحكومات في العالم تراعي في أنظمتها دعم وتشجيع المنظمات غير الربحية، لذلك من المهم جدًا للمنظمات الخيرية أن تنظر للحكومات كأكثر العملاء أهمية، إذ إنها ليس فقط مصدر تشريع أو رقابة، وإنما هي أيضًا جهة هامة للتمويل السخي (عيناء، 2014، ص188).

ولكون المنظمات الخيرية لا تهدف إلى تحقيق أرباح أو تحقيق منافع خاصة للقائمين عليها، ومن أجل دعمها ومساعدتها على تحقيق برامجها وأهدافها، فقد نص القانون على تمتع المنظمات الخيرية بالمزايا الآتية (قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية، 2000):

- الإعفاء من الضرائب بكل أنواعها على كل عوائدها ومصادر دخلها.
- الإعفاء من الضرائب والرسوم الجمركية على ما تستورده من السلع والمستلزمات والمعدات والآلات وقطع الغيار والمواد الأولية سواءً كانت مصنعة أو غير مصنعة واللازمة لتحقيق أهدافها.
- الإعفاء من الرسوم الجمركية على ما تتلقاه من هدايا وهبات ومعونات من الخارج اللازمة لأداء رسالتها بناءً على اقتراح من الوزير وموافقة وزير المالية.
- تسري على المقرات الرئيسية للجمعيات الأهلية تعريفة استهلاك المياه والكهرباء المقررة للمنازل.

4. **المتطوعون:** تعتبر مشاركة المتطوعين في المؤسسات الأهلية من مصادر التمويل المهمة لتلك المنظمات؛ وذلك لأن الرواتب والأجور تستنزف جزءًا كبيرًا من نفقات ومصاريف المؤسسات الأهلية، حيث إن المشاريع والبرامج التي تنفذها المؤسسات الأهلية غالباً ما تحتاج

إلى مؤهلات عالية وتخصصات مختلفة، تحتاج إلى ميزانيات كبيرة، وتوفر ظاهرة المتطوعين للعمل الأهلي مصدراً رخيصاً (شبه مجاني) للموارد البشرية اللازمة لإدارة وتنفيذ برامج ومشاريع المؤسسات الأهلية (بدوي، 2011، ص54).

5. **القروض:** كانت المنظمات الأهلية في السابق تعتمد على المنح والهبات والمصادر الأخرى السابق ذكرها، إلا أنه في الآونة الأخيرة بدأت تستخدم القروض كأحد مصادر التمويل، وجاء ذلك نتيجة لتحول بعض المؤسسات المانحة من سياسة التبرع إلى سياسة الإقراض، ومن مزاياه أنها تحفز المستفيدين للعمل بقدر أكبر ولكنه تشكل عبئاً على الأجيال القادمة (بدوي، 2011، ص55).

المعوقات والتحديات التي توجه عمل المؤسسات الأهلية

وفقا للحلو (2012) قد تعاني المنظمات الأهلية من جملة من المشكلات، وقد تواجه العديد من التحديات في عملها منها(ص76):

- **مشكلات تتعلق بالبنية التنظيمية: مثل:**

1. ضعف البناء المؤسسي بشكل عام وسيطرة بعض الأفراد على الأنشطة والتمويل.
2. ضعف التوافق بين الهياكل الإدارية وأهداف المنظمة.
3. المقرات غير الملائمة لأنشطة المنظمة.
4. عدم وضوح المهام والصلاحيات الإدارية لأفراد المنظمة.
5. المركزية وضعف مبدأ التفويض.

- **مشكلات في القيادة والإدارة: مثل:**

1. ضعف أهلية أكثر مجالس الإدارة.
2. ضعف البرامج التدريبية لقيادات المنظمة.
3. التدخلات الخارجية في قرارات المنظمة.

4. تسييس عمل بعض المنظمات الخيرية وانحرافها عن مسارها الحقيقي.

5. ضعف الرقابة والتقويم المستمر لأعمال المنظمة.

6. ضعف المعايير الرقابية المرتبطة برسالة وأهداف المنظمة.

7. ضعف الأرشفة والتوثيق والإحصاء وعدم توفر قاعدة بيانات.

8. وجود المحاباة في صرف المساعدات للمحتاجين.

9. ضعف التقنية وضعف استخدام الحاسب الآلي وبرامجه في أعمال المنظمة.

10. ضعف التنفيذ وكثرة الشكاوي ضد المنظمة.

11. انعدام التنسيق مع المنظمات الأخرى.

12. ضعف المعايير الرقابية المرتبطة برسالة وأهداف المنظمة.

13. ضعف البرامج المتخصصة والمتنوعة.

- **مشكلات في الموارد البشرية: مثل:**

1. عدم توافر الكادر المؤهل والمتخصص.

2. نقص الخبراء والفنيين.

3. قلة الدورات والبرامج التدريبية.

4. عدم اعتماد المكافئات والترقيات على كفاءة الأداء.

5. قلة المتطوعين في العمل الخيري وضعف الاهتمام بهذا القطاع.

- **مشكلات في الموارد المالية: مثل:**

1. محدودية الموارد المالية.

2. عدم استثمار موارد المنظمة الفائضة عن حاجتها التشغيلية.

3. اعتماد الموارد المالية أساسًا على التبرعات والهبات، وعدم السعي لتكوين أوقاف تعتمد عليها المنظمة في الإنفاق الدائم وغير المشروط على أنشطتها من قبل المانحين.

4. عدم توافر الخبرات الكافية في المجال المالي.

5. ضعف الرقابة المالية.

6. ضعف اتباع مبدأ الشفافية في التعاملات المالية.

- **مشكلات في الأنظمة واللوائح وأساليب العمل:** مثل:

1. عدم تطوير الأساليب واللوائح الداخلية.

2. عدم وجود أدلة مكتوبة توضح إجراءات تنفيذ المشاريع.

- **مشكلات في الاستراتيجية والرؤية والرسالة:** مثل:

1. غموض قيم وأهداف المنظمة عن أعضاء مجلس الإدارة.

2. تبني أهداف قد تعجز المنظمة عن تحقيقها.

3. ضعف التخطيط لأنشطة وموارد المنظمة.

- **مشكلات في برامج التسويق والترويج لأنشطة المنظمة:** مثل:

1. ضعف أساليب الاتصال بالمجتمع.
2. ضعف الترويج الإعلامي لأنشطة المنظمة.
3. عدم وضوح أهداف المنظمة لكثير من الجمهور الذي تتعامل معه.
4. الظهور الموسمي والركود بقية العام.

المخاطر المالية التي تواجهها المؤسسات الأهلية

وفقا لـ Narayan (2005) هناك عدد من المخاطر المالية التي تواجهها المنظمات غير الحكومية، وهي (p719):

1. الاحتيال: كل منظمة غير حكومية عرضة للاحتيال وسرقة أو اختلاس الأموال، ويمكن أن يكون لذلك عواقب وخيمة، إذ يمكن للموظف اختلاس الأموال، أو سرقة اللوازم المكتبية أو البضائع، وتعبئة حسابات النفقات الخاصة بهم، أو إنشاء شركة وهمية، وإصدار فاتورة على المؤسسة نظير الخدمات المقدمة، كذلك يمكن للجهة الخارجية بيع البضائع المزيفة، أو فرض رسوم زائدة على المنظمة مقابل المواد أو الخدمات، أو إغراء المؤسسة بالقيام باستثمارات سيئة وغيرها، مما يعرض سلامة المنظمات غير الربحية للخطر بشكل كبير مما قد يجعلها تعاني من أزمة في التدفق النقدي، وفقدان ثقة المانحين، وانخفاض الخدمات، وفقدان الوظائف، وهنا قد يكون الإبلاغ العام عن الخسارة مدمرًا؛ لأن التقارير الإعلامية تؤثر على التبرعات وتوافر المتطوعين وحسن النية العامة، وأن القبض على المخالفات قبل أن يترجم إلى خسائر كبيرة هو المفتاح لذلك، من خلال وضع ضوابط داخلية تحد من ذلك، وأن تكون المنظمة غير الربحية متيقظة في مراقبة برامجها.

2. الاستثمارات: حجم وأنواع الاستثمارات تختلف من منظمة إلى أخرى بالنسبة للمنظمات الأصغر حجمًا، قد تكون الاستثمارات نقدية في متناول اليد، بينما قد يكون لدى المستشفيات والكليات والجامعات الكبيرة صناديق ضخمة للهبات، وبغض النظر عن حجم صناديق الاستثمار، فإن كل مؤسسة غير ربحية تحتاج إلى التحكم في استثماراتها ومراقبتها، فإذا كانت تخضع لاحقًا للتدقيق العام والإعلامي، فقد تواجه دعاية سلبية أو انخفاضًا كبيرًا في قيمة الاستثمار، لذلك يجب على كل مجلس إدارة وضع سياسة استثمارية توجه المنظمات غير الربحية في قراراتها الاستثمارية والمالية.

3. سوء استخدام الأموال: حيث يمكن أن يؤدي الاستخدام غير الصحيح للأموال إلى قيام الممول بسحب الأموال ورفض توفير التمويل في المستقبل، كذلك يمكن أن تؤدي الأموال التي تم إنفاقها بشكل غير صحيح إلى فقدان حالة الإعفاء الضريبي للمنظمة أو غيرها من الإجراءات القانونية.

4. الالتزامات الضريبية: قد لا تكون المنظمات غير الربحية مسؤولة عن فرض ضريبة المبيعات وتحويلها على العناصر المباعة فقد أصبح دخل الأعمال غير ذي صلة مصدر قلق كبير، حيث تبحث المنظمات غير الربحية عن طرق مبتكرة لجمع الأموال، وبالتالي كل منظمة غير ربحية مسؤولة عن معرفة ودفع التزاماتها الضريبية.

5. حالة الإعفاء الضريبي: إذا كانت المؤسسة غير الربحية تستخدم أموالها لأسباب غير مرتبطة بالغرض الخيري، فقد تفقد حالة الإعفاء الضريبي.

6. جمع التبرعات: المخاطر المالية لجمع التبرعات، وهي شِقّان وتمتد إلى ما وراء سرقة الأموال التي تم جمعها أولاً، يجب على المنظمة أن تحمي نفسها من جمع التبرعات بلا ضمير، فقد تتكبد المنظمة أيضًا خسائر ناجمة عن إصابات في حدث لجمع التبرعات نظمته المجموعة الوهمية، كذلك يجب على كل منظمة لا تبغي الربح، وأن تحذر من الاستخدام غير الصحيح لاسمها وشعارها، خاصة فيما يتعلق بجمع التبرعات.

7. الأصول المادية: كل مؤسسة تمتلك أثاثًا ومكاتب وتجهيزات ومعدات أخرى وتستخدمه لتأدية رسالتها، والذي قد يكون عرضة للخسارة، و يمكن أن يكون لخسائر الإمدادات تأثير مدمر على مهمة المنظمة، فقد تخسر العديد من المؤسسات أموالاً بسبب نقص الضوابط المتعلقة بالوصول إليه، وأن أفضل حماية هي الأنظمة والإجراءات التي تحد من الوصول إلى هذه الأصول.

ومما سبق يتضح للباحث أن المؤسسات الأهلية أحد مكونات المجتمع المدني التي تزاول أنشطة ذات نفع عام، وغير مستهدفة الربح، تقوم بأدوار وأنشطة مختلفة في سبيل خدمة المجتمع من خلال تقديم مجموعة من البرامج والمشاريع والخدمات تسهم في خدمة المجتمع ودفع عجلة التنمية والنمو التطور في شتى مجالات الحياة، ويعد الأداء المالي الداعم الأساسي لهذه البرامج والمشاريع والخدمات، حيث يسهم في إتاحة الموارد المالية لها، والتي لا يمكن بدونها تنفيذ أي من برامج ومشاريع وخدمات هذه المؤسسات، فإذا ما حققت هذه المؤسسات أداءً ماليًا عالي المستوى أو الجودة فإن ذلك يعتبر دليلاً ومؤشرًا مهمًا على مدى نجاحها.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية و الميدانية

المبحث الأول

الدراسة التطبيقية

تمهيد

بغية التعرف على مستويات الأداء المالي للمؤسسات الأهلية العاملة في محافظة حضرموت – الساحل فإن ذلك يستلزم تحليل أدائها المالي من خلال تطبيق مجموعة من المؤشرات، وهو ما يتطلب قوائم مالية للقيام بهذا التحليل وتطبيق المؤشرات.

وفي سبيل الحصول على القوائم المالية واجه الباحث صعوبة في الحصول على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الأهلية بمحافظة حضرموت – الساحل، إذ قام الباحث بالتواصل والنزول الميداني للكثير من هذه المؤسسات، إلا أن كل هذه المؤسسات رفضت التعاون، وتحفظت على القوائم المالية الخاصة بها، وهو ما يدل على عدم الإفصاح والشفافية لدى هذه المؤسسات حتى لو كان الغرض من ذلك مرتبطًا بأغراض البحث العلمي، رغم أن الكثير من هذه المؤسسات في توجهها دعم التعليم.

بعد ذلك لجأ الباحث إلى مكتب الشؤون الاجتماعية والعمل بمحافظة حضرموت – الساحل في سبيل الحصول على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الأهلية بمحافظة حضرموت – الساحل باعتباره الجهة الرقابية والإشرافية على هذه المؤسسات، ومع ذلك واجه الباحث صعوبة في الحصول على القوائم المالية اللازمة والكافية لعملية التحليل حيث اتضح للباحث من خلال الاطلاع على الملفات الموجودة في أرشيف المكتب أنه لا يوجد إلا عدد قليل من القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الأهلية، ومن خلال اطلاع الباحث على القوائم الموجودة اتضح التناقض واللامنطقية وضعف الدقة في بعض هذه القوائم، كما اتضح أنه لا توجد قوائم خاصة بكل مؤسسة

لكل السنوات، نعم قد توجد قوائم مالية لسنة معينة، لكن السنة التي تليها قد لا يوجد، ولقد حاول الباحث الحصول على قوائم مالية لثلاث سنوات متتالية فأكثر فلم يجد سوى قوائم مالية لـ (14) مؤسسة ولسنتين ماليتين فقط، وهي ما تم الاعتماد عليها في الدراسة.

وفي هذا المبحث سوف يتم تطبيق ثلاثة مؤشرات مالية على القوائم المالية لـ (14) مؤسسة من المؤسسات الأهلية بمحافظة حضرموت – الساحل ولسنتين ماليتين فقط هما 2016م و2017م، وذلك بسبب الظروف والصعوبات الموضحة أعلاه وذلك لتعرف على مستويات الأداء المالي لهذه المؤسسات، حيث يتم تطبيق ثلاثة نسب، وهي: نسبة تجنيد الأموال، ونسبة البرامج، ونسبة المنح والمساهمات.

نسبة تجنيد الأموال

وتقيس مدى كفاءة وفعالية منظمة ما في القيام بأنشطة جذب التبرعات، وتحسب كالتالي:

إجمالي مصاريف تجنيد الأموال / إجمالي العوائد

أي أنها تمثل النسب المساهمة العامة والإيرادات الناتجة عن كل وحدة عُملة تنفق لالتماس التبرعات، والمعيار الأساس كما ذكر سابقًا هو: أن المنظمة غير الربحية يجب ألا تنفق أكثر من 35 بالمائة من إجمالي المساهمات؛ إذ تزيد كفاءة المنظمة كلما قلَّتْ نفقات الحملات الإعلامية المستهدفة لجذب التبرعات، وفي الوقت نفسه زاد حجم التبرعات لهذه الحملات، والمصاريف هنا هي نفقات تنسب مباشرة إلى الأنشطة التي أدت إلى إيرادات في شكل تبرعات ومنح ومساهمات أخرى، مما يعني أن المبلغ لا يشمل نفقات البرنامج والتكاليف المتكبدة لتوفير خدمة البرنامج.

من خلال الاطلاع على القوائم المالية التي تم الحصول عليها لـ (14) مؤسسة من مكتب الشؤون الاجتماعية والعمل بمحافظة حضرموت – الساحل لسنتين ماليتين فقط، والتي تم الحصول

عليهما وهي 2016م و 2017م، وللأسباب والصعوبات والظروف الموضحة سابقًا يلاحظ أن كل المؤسسات لم تنفق أي نفقات على أنشطة جمع التبرعات، وبالتالي يمكن القول إن هذه المؤسسات لا تهتم بأنشطة جمع التبرعات.

نسبة البرامج

وتقارن هذه النسبة بين المصاريف المخصصة لتحقيق أهداف البرامج وبين المصاريف الإدارية ومصاريف تجنيد الأموال، وتحسب كالتالي:

إجمالي مصاريف البرامج / إجمالي المصاريف

والمعيار الأساس كما ذكر سابقًا أن تكون هذه النسبة على الأقل 65% من إجمالي المصاريف، وكلما زادت نسبة الإنفاق الموجة لتحقيق برامج المنظمة وأهدافها على حساب النفقات الإدارية كلما زادت كفاءة المنظمة.

جدول رقم (3.1) مصاريف البرامج وإجمالي المصاريف للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت– الساحل لعامي 2016–2017

اسم المؤسسة	مصاريف البرامج 2016	مصاريف البرامج 2017	إجمالي المصاريف 2016	إجمالي المصاريف 2017
العون	1468965147.92	1769209601	1518965175	2038673567
استجابة	78,220,991.54	474783074	106263337.8	555110796
ائتلاف الخير	54891357	152127621	65271125	180769394
الإمام النووي	88534302	73896335	91268817	78336615
الخريجين	0	880000	3333050	8115997
الطبيب الزائر	2208265	9498333	3801924.67	16639831
العلامة الحداد	17774645	25271010	21377584.38	30420572.97
المعالي	2119455	7489060	2122905	8347070.45
حضرموت الصحية	50311848	98702002	76958788	117363517
مكافحة السرطان	110900128	186430957.4	223513103.5	295292904.4
صنائع المعروف	215123355	136853048	226619327	150981363

متطوعون	30112783	49399183	45969668.54	61229127.44
الصندوق الخيري	217243804.7	247356360	249075211.7	289724312.3
نهد	574354669	937637297.6	634727157	1044079436.63
الإجمالي	2910760751.11	4169533882	3269267175	4875084504

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى مجموعة من القوائم المالية للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت– الساحل 2020م

جدول رقم (3.2) نسبة البرامج للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت لعامي 2016-2017

اسم المؤسسة	نسبة البرامج 2016	نسبة البرامج 2017
العون	0.96	0.86
استجابة	0.74	0.86
ائتلاف الخير	0.84	0.84
الإمام النووي	0.97	0.94
الخريجين	0	0.10
الطبيب الزائر	0.58	0.57
العلامة الحداد	0.83	0.83
المعالي	0.99	0.89
حضرموت الصحية	0.65	0.84
مكافحة السرطان	0.49	0.63
صنائع المعروف	0.94	0.90
متطوعون	0.65	0.80
الصندوق الخيري	0.87	0.85
نهد	0.90	0.89
النسبة الإجمالية	0.89	0.85

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى مجموعة من القوائم المالية للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت- الساحل 2020م

يلاحظ من الجدول رقم (3.2) الآتي:

- أن مؤسسة العون انخفض إنفاقها على البرامج من 96% لسنة 2016 إلى 86% لسنة 2017، أي أنها أظهرت كفاءة أقل لسنة 2017 وبمعدل انخفاض 10%، ولكن حافظت على إنفاقها على البرامج ضمن المعيار الأساس 65% لكلا العامين بزيادة 31% و 21% على التوالي.
- أن مؤسسة استجابة زاد إنفاقها على البرامج من 74% لستة 2016 إلى 86% لسنة 2017، أي أنها أظهرت كفاءة أكبر لسنة 2017 وبمعدل زيادة 12% وحافظت على إنفاقها على البرامج ضمن المعيار الأساسي 65% لكلا العامين بزيادة 9% و 21% على التوالي.
- أن مؤسسة ائتلاف الخير ظل إنفاقها ثابتا على البرامج في 2016و2017 وبمعدل 84%، أي أنها أظهرت نفس الكفاءة وحافظت على إنفاقها على البرامج ضمن المعيار الأساسي 65% لكلا العامين بزيادة 19%.
- أن مؤسسة الإمام النووي انخفض إنفاقها على البرامج من 97% لسنة 2016 إلى 94% لسنة 2017، أي أنها أظهرت كفاءة أقل لسنة 2017 وبمعدل انخفاض 3% ولكن حافظت على إنفاقها على البرامج ضمن المعيار الأساسي 65% لكلا العامين بزيادة 32% و29% على التوالي.
- أن مؤسسة الخرجين لم تنفق أي نفقات على البرامج لسنة 2016 وبالتالي فهي لم تظهر أي كفاءة لهذه السنة، وفي سنة 2017 كان إنفاقها على البرامج 10% فقط، وهو معدل أقل بكثير عن المعيار الأساسي 65%، أي أنها أيضًا لم تحقق أي كفاءة لسنة 2017 وبمعدل انخفض عن المعيار الأساسي 55%.
- أن مؤسسة الطبيب الزائر انخفض إنفاقها على البرامج من 58% لسنة 2016 إلى 57% لسنة 2017 وبمعدل انخفاض 1%، وفي الوقت نفسه لم تحقق أي كفاءة لكلا العامين، إذ قلَّ إنفاقها على البرامج عن المعيار الأساسي 65% لسنة 2016 بمعدل 7% وقل كذلك أيضًا لسنة 2017 بمعدل 8%.
- أن مؤسسة العلامة الحداد ظل إنفاقها ثابتًا على البرامج في 2016و2017 وبمعدل 83%، أي أنها أظهرت نفس الكفاءة وحافظت على إنفاقها على البرامج ضمن المعيار الأساسي 65% لكلا العامين بزيادة 18%.

- أن مؤسسة المعالي انخفض إنفاقها على البرامج من 99% لسنة 2016 إلى 89% لسنة 2017، أي أنها أظهرت كفاءة أقل لسنة 2017 وبمعدل انخفاض 10% ولكن حافظت على إنفاقها على البرامج ضمن المعيار الأساسي 65% لكلا العامين بزيادة 34% و24% على التوالي.
- أن مؤسسة حضرموت الصحية زاد إنفاقها على البرامج من 65% لستة 2016 إلى 84% لسنة 2017، أي أنها حافظت على إنفاقها على البرامج وفق المعيار الأساسي 65% لسنة 2016 وأظهرت كفاءة أكبر لسنة 2017 وبمعدل زيادة 19%.
- أن مؤسسة مكافحة السرطان زاد إنفاقها على البرامج من 49% لسنة 2016 إلى 63% لسنة 2017 وبمعدل زيادة 14%، إلا أنها في الوقت نفسه لم تحقق أي كفاءة لكلا العامين إذ قل إنفاقها على البرامج عن المعيار الأساسي 65% لسنة 2016 بمعدل 16%، وقل كذلك أيضًا لسنة 2017 بمعدل 2%.
- أن مؤسسة صنائع المعروف انخفض إنفاقها على البرامج من 94% لسنة 2016 إلى 90% لسنة 2017، أي أنها أظهرت كفاءة أقل لسنة 2017 وبمعدل انخفاض 4% ولكن حافظت على إنفاقها على البرامج ضمن المعيار الأساسي 65% لكلا العامين بزيادة 29% و 25% على التوالي.
- أن مؤسسة متطوعون زاد إنفاقها على البرامج من 65% لسنة 2016 إلى 80% لسنة 2017، أي أنها حافظت على إنفاقها على البرامج وفق المعيار الأساسي 65% لسنة 2016 وأظهرت كفاءة أكبر لسنة 2017 وبمعدل زيادة 15%.
- أن مؤسسة الصندوق الخيري انخفض إنفاقها على البرامج من 87% لسنة 2016 إلى 85% لسنة 2017، أي أنها أظهرت كفاءة أقل لسنة 2017 وبمعدل انخفاض 2% ولكن حافظت على إنفاقها على البرامج ضمن المعيار الأساسي 65% لكلا العامين بزيادة 22% و 20% على التوالي.
- أن مؤسسة نهد انخفض إنفاقها على البرامج من 90% لسنة 2016 إلى 89% لسنة 2017، أي أنها أظهرت كفاءة أقل لسنة 2017 وبمعدل انخفاض 1% ولكن حافظت على إنفاقها على البرامج ضمن المعيار الأساسي 65% لكلا العامين بزيادة 25% و 24% على التوالي.

- أن جميع المؤسسات انخفض مجموع إنفاقها على البرامج من 89% لسنة 2016 إلى 85% لسنة 2017، أي أنها أظهرت كفاءة أقل لسنة 2017 وبمعدل انخفاض 4% ولكن حافظت على إنفاقها على البرامج ضمن المعيار الأساسي 65% لكلا العامين بزيادة 24% و 20% على التوالي.

جدول رقم (3.3) متوسط نسبة البرامج للمؤسسات الأهلية بمحافظة حضرموت – الساحل

اسم المؤسسة	متوسط نسبة البرامج	الترتيب
العون	0.91	4
استجابة	0.79	9
ائتلاف الخير	0.84	7
الإمام النووي	0.95	1
الخريجين	0.05	14
الطبيب الزائر	0.57	12
العلامة الحداد	0.83	8
المعالي	0.94	2
حضرموت الصحية	0.74	10
مكافحة السرطان	0.56	13
صنائع المعروف	0.92	3
متطوعون	0.73	11
الصندوق الخيري	0.86	6
نهد	0.90	5
النسبة الإجمالية	0.87	

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى مجموعة من القوائم المالية للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت– الساحل 2020م

يلاحظ من الجدول رقم (3.3) الآتي:

- أن مؤسسة الإمام النووي أظهرت مستوى كفاءة أعلى من غيرها مقارنة بالمؤسسات الأخرى، إذ بلغ متوسط إنفاقها على البرامج 95% وبزيادة 30% عن المعيار الأساسي 65%، تليها

مؤسسة المعالي وبمتوسط إنفاق على البرامج 94% وبزيادة 29% عن المعيار الأساسي 65%، ثم تليها مؤسسة صنائع المعروف بمتوسط إنفاق على البرامج 92% بزيادة 27% عن المعيار الأساسي 65%، ثم تليها مؤسسة العون وبمتوسط إنفاق على البرامج 91% وبزيادة 26% عن المعيار الأساسي 65%، ثم تليها مؤسسة نهد وبمتوسط إنفاق على البرامج 90% وبزيادة 25% عن المعيار الأساسي 65%، ثم تليها مؤسسة الصندوق الخيري وبمتوسط إنفاق على البرامج 86% وبزيادة 21% عن المعيار الأساسي 65%، ثم تليها مؤسسة ائتلاف الخير وبمتوسط إنفاق 84% وبزيادة 19% عن المعيار الأساسي 65%، ثم تليها مؤسسة العلامة الحداد وبمتوسط إنفاق 83% وبزيادة 83% عن المعيار الأساسي 65%، ثم تليها مؤسسة استجابة وبمتوسط إنفاق 79% وبزيادة 14% عن المعيار الأساسي 65%، ثم تليها مؤسسة حضرموت الصحية وبمتوسط إنفاق على البرامج 74% وبزيادة 9% عن المعيار الأساسي 65%، وأخيرًا مؤسسة متطوعون التي أظهرت مستوى كفاءة أقل مقارنة بالمؤسسات الأخرى وبمتوسط إنفاق 73% وبزيادة 8% عن المعيار الأساسي 65%.

- أن مؤسسة الطبيب الزائر لم تظهر أي مستوى كفاءة مقارنة بالمؤسسات الأخرى إذ بلغ متوسط إنفاقها على البرامج 57% وبمعدل انخفاض 8% عن المعيار الأساسي 65%، تليها مؤسسة مكافحة السرطان وبمتوسط إنفاق على البرامج 56% وبمعدل انخفاض 9% عن المعيار الأساسي 65%، وأخيرًا مؤسسة الخريجين التي لم تظهر أي مستوى كفاءة وبمتوسط إنفاق5. % وبمعدل انخفاض 64.95% عن المعيار الأساسي 65%.
- ان متوسط انفاق جميع المؤسسات على البرامج بلغ 87% وبزيادة 22% عن المعيار الاساسي 65% وهذا يعتبر مؤشر جيد لانفاق المؤسسات الاهلية في محافظة حضرموت– الساحل على البرامج.

نسبة المنح والمساهمات

وتقيس مدى مساهمة المنح والمساهمات في تحقيق إجمالي العوائد وتحسب كالتالي:

إجمالي المنح والمساهمات / إجمالي العوائد

أي أنها تشير إلى مدى اعتماد المنظمة غير الهادفة للربح على المنح والمساهمات في تحقيق إجمالي العوائد مع ارتفاع النسبة، فإنه يدل على أن المنظمة تعتمد على مصدر دخل واحد، وكما ذكر سابقًا فإن نسبة المنح والمساهمات تعتبر مؤشرًا يعبر عن مقدار مساهمة الجمهور في

تشكيل إيرادات المنظمة، وأنها أكثر خطورة وتأثيرًا على استمرارية المنظمة؛ وذلك لأنها تركز على التمويل الخارجي.

جدول رقم (3.4) المنح والمساهمات وإجمالي العوائد للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت – الساحل 2016-2017

اسم المؤسسة	المنح والمساهمات 2016	المنح والمساهمات 2017	إجمالي العوائد 2016	اجمالي العوائد 2017
العون	1538445554	1353086410	1541359122	1354511035
استجابة	103270533.9	159674916	108292533.9	227389513
ائتلاف الخير	10379768	56495371	10379768	56495371
الإمام النووي	123666331.7	98502276.7	124996277.7	98502276.7
الخرجين	3255570	8078000	3368970	8166000
الطبيب الزائر	6101730	20483539	6166208.2	20700437.26
العلامة الحداد	22031100	29996800	22444700	29996800
المعالي	2300255	8401630	2300255	8401630
حضرموت الصحية	75736980	122738297	82706188	127553137
مكافحة السرطان	168593135.3	222379717.6	213185962.95	261537085.9
صنائع المعروف	226619328	150981363	226619328	150981363
الصندوق الخيري	234814290.7	289102365	237668842.5	289795581.1
متطوعون	11926435	44684802	28326325.55	50580864.52
نهد	290458781	1075673025	298288580	1080991229.58
الإجمالي للمؤسسات	2817599793	3640278512	2906103061	3765602324

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى مجموعة من القوائم المالية للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت– الساحل 2020م

جدول رقم (3.5) نسبة المنح والمساهمات للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت – الساحل 2016-2017

اسم المؤسسة	نسبة المنح والمساهمات 2016	نسبة المنح والمساهمات 2017
العون	0.99	0.99
استجابة	0.95	0.70
ائتلاف الخير	1	1
الإمام النووي	0.98	1
الخرجين	0.96	0.98
الطبيب الزائر	0.98	0.98
العلامة الحداد	0.98	1
المعالي	1	1
حضرموت الصحية	0.91	0.96
مكافحة السرطان	0.79	0.85
صنائع المعروف	1	1
الصندوق الخيري	0.98	0.99
متطوعون	0.42	0.88
نهد	0.97	0.99
الإجمالي للمؤسسات	0.96	0.96

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى مجموعة من القوائم المالية للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت- الساحل 2020م

يلاحظ من الجدول رقم (3.5) الآتي:

- أن مؤسسة العون اعتمدت في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات بنسبة 99% لكلا العامين 2016 و 2017.
- أن مؤسسة استجابة انخفض اعتمادها في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات من 95% لعام 2016 إلى 70% لعام 2017 وبمعدل انخفاض 25%.

- أن مؤسسة ائتلاف الخير اعتمدت في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات بنسبة 100% لكلا العامين 2016 و 2017.
- أن مؤسسة الإمام النووي زاد اعتمادها في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات من 98% لعام 2016 إلى 100% لعام 2017 وبمعدل زيادة 2%.
- أن مؤسسة الخريجين زاد اعتمادها في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات من 96% لعام 2016 إلى98% لعام 2017 وبمعدل زيادة 2%.
- أن مؤسسة الطبيب الزائر اعتمدت في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات بنسبة 98% لكلا العامين 2016 و 2017.
- أن مؤسسة العلامة الحداد زاد اعتمادها في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات من 98% لعام 2016 إلى 100% لعام 2017 وبمعدل زيادة 2%
- أن مؤسسة المعالي اعتمدت في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات بنسبة 100% لكلا العامين 2016 و 2017.
- أن مؤسسة حضرموت الصحية زاد اعتمادها في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات من 91% لعام 2016 إلى 96% لعام 2017 وبمعدل زيادة 5%.
- أن مؤسسة مكافحة السرطان زاد اعتمادها في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات من 79% لعام 2016 إلى 85% لعام 2017 وبمعدل زيادة 6%.
- أن مؤسسة صنائع المعروف اعتمدت في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات بنسبة 100% لكلا العامين 2016 و 2017.
- أن مؤسسة الصندوق الخيري زاد اعتمادها في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات من 98% لعام 2016 إلى 99% لعام 2017 وبمعدل زيادة 1%.
- أن مؤسسة متطوعون زاد اعتمادها في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات من 42% لعام 2016 إلى 88% لعام 2017 وبمعدل زيادة 46%.
- أن مؤسسة نهد زاد اعتمادها في تحقيق إجمالي إيراداتها على المنح والمساهمات من 97% لعام 2016 إلى 99% لعام 2017 وبمعدل زيادة 2%.

جدول رقم (3.6) متوسط نسبة المنح والمساهمات للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت – الساحل 2016-2017

اسم المؤسسة	متوسط نسبة المنح والمساهمات
العون	0.99
استجابة	0.82
ائتلاف الخير	1
الإمام النووي	0.99
الخرجين	0.97
الطبيب الزائر	0.98
العلامة الحداد	0.99
المعالي	1
حضرموت الصحية	0.93
مكافحة السرطان	0.82
صنائع المعروف	1
الصندوق الخيري	0.99
متطوعون	0.65
نهد	0.98
الإجمالي للمؤسسات	0.96

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى مجموعة من القوائم المالية للمؤسسات الأهلية محافظة حضرموت– الساحل 2020م

يلاحظ من الجدول رقم (3.6) الآتي:

- أن ثلاث مؤسسات وهي: مؤسسة ائتلاف الخير، ومؤسسة المعالي، ومؤسسة صنائع المعروف اعتمدت على المنح والمساهمات في تحقيق إجمالي العوائد بشكل كامل، إذ بلغ متوسط نسبة المنح والمساهمات 100% للمؤسسات الثلاث المذكورة، تليها كل من مؤسسة العون، ومؤسسة الإمام النووي، ومؤسسة العلامة الحداد، ومؤسسة الصندوق الخيري، والتي كان متوسط نسبة المنح والمساهمات

لها 99%، ثم تليها مؤسسة الطبيب الزائر، إذ بلغ متوسط نسبة المنح والمساهمات لها 98%، ثم تليها مؤسسة الخريجين، إذ بلغ متوسط نسبة المنح والمساهمات لها 97%، ثم تليها مؤسسة حضرموت الصحية، إذ بلغ متوسط نسبة المنح والمساهمات لها 93%، ثم تليها كل من مؤسسة استجابة، ومؤسسة مكافحة السرطان، إذ بلغ متوسط نسبة المنح والمساهمات 82%، وأخيرًا مؤسسة متطوعون والتي اعتمدت بدرجة أقل مقارنة بالمؤسسات الأخرى، والتي بلغ متوسط نسبة المنح والمساهمات لها 65%، مما يشير إلى أن المؤسسة خالية نسبيًا من أي قيود مالية ناتجة عن انخفاض المنح والمساهمات في المستقبل، وأن لدى المؤسسة خيارات أخرى ممكنة لتمويل إيراداتها، مما يعطي المؤسسة قدرة في الاستمرار في أداء أنشطتها دون الحاجة إلى تمويل خارجي كون المنح والمساهمات تركز على التمويل الخارجي، وأن نسب المنح والمساهمات الأعلى نسبيًا للمؤسسات المذكورة سابقًا يدل على أن المؤسسات تعتمد على مصدر دخل وحد وهو المنح والمساهمات، مما يجعلها في وضع ضعيف في الحفاظ على استقرارها المالي ضد أي صدمة مالية في المستقبل، مما يشكل خطورة وتأثيرًا على استمرارية هذه المؤسسات.

- ان متوسط نسبة المنح والمساهمات لجميع المؤسسات بلغت 96% وهذا يدل على ان اغلب المؤسسات في محافظ حضرموت – الساحل تعتمد على المنح والمساهمات بدرجة عالية في تحقيق اجمالي العوائد أي انها تعتمد على مصدر دخل واحد ، مما يجعلها في وضع ضعيف في الحفاظ على استقرارها المالي ضد أي صدمة مالية في المستقبل، مما يشكل خطورة وتأثيرًا على استمرارية هذه المؤسسات.

المبحث الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

في هذا المبحث تم تناول الأدوات والخطوات البحثية المختلفة للدراسة الميدانية من أجل تحقيق أهداف الدراسة، إذ يتضمن هذا المبحث وصفًا لمنهج الدراسة، ومجتمعها، وعينتها، وأداة الدراسة المستخدمة، ووصفها، ومراحل إعدادها، وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، وكذلك إجراءات الدراسة، والمعالجات الإحصائية المستخدمة لاستخلاص نتائج الدارسة وتحليليها، وصولاً إلى توصياتها.

مجتمع الدراسة وعينتها

قام الباحث بتحديد المؤسسات الأهلية غير الحكومية النشطة والفاعلة وغير الهادفة للربح العاملة بمحافظة حضرموت – الساحل، وكان عددها قوام (100) مؤسسة أهلية، وبعد التأكد من توافر بيانات للقوائم المالية التي تعدها تلك المؤسسات فقد واجهت الباحث صعوبات كبيرة في الحصول على بيانات للقوائم المالية التي تعدها تلك المؤسسات، حيث استطاع الباحث توفير بيانات للقوائم المالية لعدد (14) مؤسسة فقط، وبنسبة (14%) من المجتمع المحصور، وهذه النسبة تعتبر مناسبة.

وقد قام الباحث بتوزيع (81) استمارة استبيان على عدد (14) مؤسسة ، على كلا من المدراء الماليين و المرجعين الداخليين (بعض المؤسسات لا يوجد لديها مراجع داخلي ويقوم المدير المالي بوظيفة المراجع الداخلي) والمدراء التنفيذيين والمحاسبين وبعض الوظائف الاخرى ذات العلاقة، تفاصيل ذلك في الجدول رقم (**3.7**) وكما يلي:

الجدول رقم (3.7) العينة الموزعة والمستردة

العينة التي شملتها الدراسة	عدد الاستبيان			
	الموزع	المرجوع	المرفوض	القابل للتحليل
العون	7	6	0	6
استجابة	6	6	1	5
ائتلاف الخير	7	6	1	5
الإمام النووي	6	5	0	5
الخرجين	5	5	0	5
الطبيب الزائر	6	5	1	4
العلامة الحداد	5	5	0	5
المعالي	7	6	0	6
حضرموت الصحية	5	5	1	4
مكافحة السرطان	5	5	0	5
صنائع المعروف	6	6	0	6
متطوعون	6	6	0	6
الصندوق الخيري	5	5	0	5
نهد	5	5	2	3
المجموع	81	76	6	70

تصميم أداة الدراسة

تعتبر أداة الدراسة وسيلة من الوسائل التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة (موضوع الدراسة)، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث مرت الاستبانة بعدة مراحل حتى بلغت صورتها النهائية، وتمثلت هذه المراحل في:

1- مرحلة إعداد الاستبانة: تضمنت هذه المرحلة الحصول على بعض العبارات والأفكار من خلال استقراء الدراسات السابقة في موضوع أثر أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي، إذ أظهرت الدراسة متغيرين تمثل المتغيرات المستقلة والمتمثلة في عناصر نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso ، أما المتغير التابع فيتمثل في الأداء المالي للمؤسسات الأهلية.

2- وصف الاستبانة: أرفق مع الاستبانة خطاب للمبحوث، تم فيه تنويره بموضوع الدراسة، وهدفها وغرضها، واحتوت الاستبانة على قسمين رئيسين:

الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول النوع الاجتماعي، والعمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة، والوظيفة.

الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (60) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (عالية جدًا، عالية، متوسطة، قليلة، قليلة جدًا)، وقد تم توزيع هذه العبارات على خمسة محاور كما يلي:

المحور الأول: بيئة الرقابة، ويتضمن (12) عبارة.

المحور الثاني: تقييم المخاطر، ويتضمن (12) عبارة.

المحور الثالث: الأنشطة الرقابية، ويتضمن (12) عبارة.

المحور الرابع: المعلومات والاتصال ويتضمن (12) عبارة.

المحور الخامس: المراقبة والمتابعة، ويتضمن (12) عبارة.

اختبار ثبات الأداء وصدق محتوى الاستبيان:

للتأكد من الصدق الظاهر للاستبانة وصلاحية عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرضها على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادة

الاستبانة من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليها، ومن ثم تم اختبارها إحصائيا وعلى النحو التالي:

1- اختبار ثبات الأداء:

المقصود بثبات الأداء هو للتأكد فيما إذا أعيد الاستبيان إلى العينة نفسها هل سيتم الحصول على نفس النتيجة؛ ولذا قام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبانة بطريقة كورنباخ الفا، ثم بحسب معامل الاتساق الداخلي، والجدول رقم (3.8) يعرض نتائج اختبار أداة الثبات، وهي كما يلي:

جدول رقم (3.8) يوضح نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة

المحور	معاملات ثبات أداة الدراسة		
	عدد العبارات	Cronbach's Alpha	معامل الاتساق الداخلي
المحور الأول: العبارات المتعلقة ببيئة الرقابة	12	.889	0.943
المحور الثاني: العبارات المتعلقة بتقييم المخاطر	12	.922	0.960
المحور الثالث: العبارات المتعلقة بالأنشطة الرقابية	12	.913	0.956
المحور الرابع: العبارات المتعلقة بالمعلومات والاتصالات	12	.929	0.964
المحور الخامس: العبارات المتعلقة بالمراقبة والمتابعة	12	.946	0.973
جميع المحاور	60	.973	0.986

يتضح من نتائج الجدول رقم (3.8) أن جميع معاملات الثبات لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل محور من محاور الدراسة، وعلى مستوى الاستبانة كاملاً

كانت أكبر من (60%) وبعضها تجاوزت (90%)، مما يدل على أن أداة الدراسة (الاستبانة) التي بموجبها تم جمع بيانات العينة تتصف بالثبات العالي جدًا، وبما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليمًا ومقبولاً.

2- صدق المحتوى

المقصود بصدق المحتوى هو: أن عبارات كل محور ترتبط بدرجة عالية بمحورها، وتشترك معًا في قياسه، ولذا قام الباحث بحساب معاملات الصدق من خلال ربط العبارة بمحورها، ومن ثم حساب معامل الارتباط بيرسون، والتالي يوضح ذلك:

المحور الأول: بيئة الرقابة:

الجدول رقم (3.9) يعرض قيم معاملات ارتباط عبارات تقييم المخاطر بمحورها

الجدول رقم (3.9) قيم معامل الارتباط pearson correlation لمصفوفة ارتباط عبارات بيئة الرقابة بمحورها

العبارة	قيمة معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة	العبارة	قيمة معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة
1	.714**	.000	7	.769**	.000
2	.756**	.000	8	.795**	.000
3	.719**	.000	9	.764**	.000
4	.795**	.000	10	.769**	.000
5	.791**	.000	11	.769**	.000
6	.764**	.000	12	.726**	.000

ملاحظة: علامة (**) تعني دالة إحصائيًا عند مستوى $\alpha \leq 0.01$

تشير النتائج في الجدول رقم (3.9) بأن جميع قيم معاملات الارتباط للعبارات الخاصة ببيئة الرقابة ترتبط بدرجة عالية بعلاقتها مع الدرجة الكلية لمحورها عند مستوى الدلالة الإحصائية

(0.01)، ما يشير إلى تمتع عبارات هذا المحور بصدق عالٍ، وتشترك معًا في قياس بيئة الرقابة.

المحور الثاني: تقييم المخاطر:

الجدول رقم (3.10) يعرض قيم معاملات ارتباط عبارات تقييم المخاطر بمحورها

الجدول رقم (3.10) قيم معامل الارتباط pearson correlation لمصفوفة ارتباط عبارات تقييم المخاطر بمحورها

العبارة	قيمة معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة	العبارة	قيمة معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة
1	.631**	.000	7	.733**	.000
2	.808**	.000	8	.725**	.000
3	.775**	.000	9	.702**	.000
4	.807**	.000	10	.745**	.000
5	.716**	.000	11	.825**	.000
6	.817**	.000	12	.618**	.000

ملاحظة: علامة (**) تعني دالة إحصائيًا عند مستوى $\alpha \leq 0.01$

تظهر النتائج في الجدول رقم (3.10) بأن جميع قيم معاملات الارتباط للعبارات الخاصة بتقييم المخاطر ترتبط بدرجة عالية بعلاقتها مع الدرجة الكلية لمحورها عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.01)، ما يشير إلى تمتع عبارات هذا المحور بصدق عالٍ، وتشترك معًا في قياس تقييم المخاطر.

المحور الثالث: الأنشطة الرقابية:-

الجدول رقم (3.11) يعرض قيم معاملات ارتباط عبارات الأنشطة الرقابية بمحورها

الجدول رقم (3.11) قيم معامل الارتباط pearson correlation لمصفوفة ارتباط عبارات الأنشطة الرقابية بمحورها

العبارة	قيمة معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة	العبارة	قيمة معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة
1	.636**	.000	7	.782**	.000
2	.741**	.000	8	.841**	.000
3	.607**	.000	9	.838**	.000
4	.595**	.000	10	.841**	.000
5	.525**	.000	11	.758**	.000
6	.747**	.000	12	.722**	.000

ملاحظة: علامة (**) تعني دالة إحصائيًا عند مستوى $\alpha \leq 0.01$

تبين النتائج في الجدول رقم (3.11) أن جميع قيم معاملات الارتباط للعبارات الخاصة بالأنشطة الرقابية ترتبط بدرجة عالية بعلاقتها مع الدرجة الكلية لمحورها عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.01)، ما يشير إلى تمتع عبارات هذا المحور بصدق عالٍ، وتشترك معًا في قياس الأنشطة الرقابية.

المحور الرابع: المعلومات والاتصالات:

الجدول رقم (3.12) يعرض قيم معاملات ارتباط عبارات المعلومات والاتصالات بمحورها

الجدول رقم (3.12) قيم معامل الارتباط pearson correlation لمصفوفة ارتباط عبارات المعلومات والاتصالات بمحورها

العبارة	قيمة معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة	العبارة	قيمة معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة
1	.726**	.000	7	.826**	.000
2	.658**	.000	8	.762**	.000
3	.635**	.000	9	.811**	.000
4	.786**	.000	10	.783**	.000
5	.740**	.000	11	.866**	.000
6	.765**	.000	12	.827**	.000

ملاحظة: علامة (**) تعني دالة إحصائيًا عند مستوى $\alpha \leq 0.01$

تبين النتائج في الجدول رقم (3.12) أن جميع قيم معاملات الارتباط للعبارات الخاصة بالمعلومات والاتصالات ترتبط بدرجة عالية بعلاقتها مع الدرجة الكلية لمحورها عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.01)، ما يشير إلى تمتع عبارات هذا المحور بصدق عالٍ، وتشترك معًا في قياس المعلومات والاتصالات.

المحور الخامس: المراقبة والمتابعة:-

الجدول رقم (3.13) يعرض قيم معاملات ارتباط عبارات المراقبة والمتابعة بمحورها

الجدول رقم (3.13) قيم معامل الارتباط pearson correlation لمصفوفة ارتباط عبارات المراقبة والمتابعة بمحورها

العبارة	قيمة معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة	العبارة	قيمة معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة
1	.851**	.000	7	.743**	.000
2	.836**	.000	8	.792**	.000
3	.824**	.000	9	.864**	.000
4	.778**	.000	10	.867**	.000
5	.844**	.000	11	.612**	.000
6	.769**	.000	12	.768**	.000

ملاحظة: علامة (**) تعني دالة إحصائيًا عند مستوى $\alpha \leq 0.01$

تبين النتائج في الجدول رقم (3.13) أن جميع قيم معاملات الارتباط للعبارات الخاصة بالمراقبة والمتابعة ترتبط بدرجة عالية بعلاقتها مع الدرجة الكلية لمحورها عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.01)، ما يشير إلى تمتع عبارات هذا المحور بصدق عالٍ، وتشترك معًا في قياس المراقبة والمتابعة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لأغراض تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها فقد تم استخدام الحزمة الإحصائية (SPSS) المتعارف عليها؛ نظرًا لملاءمتها لمثل هذه الدراسة، وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة:

1- التوزيع التكراري للإجابات.

2- النسب المئوية.

3- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل عبارات الاستبيان.

4- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق محتوى الاستبيان.

5- معامل الاتساق الداخلي كورنباخ الفا لقياس ثبات الاستبيان.

6- تحليل الانحدار البسيط لاختبار فرضيات الدراسة وقياس الأثر.

خصائص عينة الدراسة

وفيما يلي وصف لخصائص عينة الدراسة:

1- النوع الاجتماعي:

يوضح الجدول رقم (3.14) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع الاجتماعي.

جدول رقم (3.14) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع الاجتماعي

النوع الاجتماعي	العدد	%
ذكر	62	88.6
أنثى	8	11.4
Total	70	100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2020م

حيث يتضح من الجدول رقم (3.14) أن عينة الدراسة شملت عدد (62) فردًا من الذكور وبنسبة (88.6%) من العينة الكلية، وعلى (8) أفراد من الإناث وبنسبة (11.4%) من العينة الكلية. يتضح للباحث أن عينة الدراسة شملت في توزيعها الجنسين معًا، وأن نسبة الذكور هي الأعلى مقارنة بالإناث.

2- العمر:

يوضح الجدول رقم (3.15) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (3.15) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	العدد	%
أقل من 25 سنة	3	4.3
من 25سنة إلى أقل من35سنة	22	31.4
من 35سنة إلى أقل من45 سنة	27	38.6
من 45 سنة فأكثر	18	25.7
Total	70	100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2020م

حيث يتضح من الجدول رقم (3.15) أن عدد أفراد العينة المشمولين من الفئة العمرية (أقل من 25 سنة) (3) أفراد وبنسبة (4.3%) من العينة الكلية، وعدد الأفراد من الفئة العمرية (من 25سنة إلى أقل من35سنة) (22) فردًا وبنسبة (31.4%)، وعدد الأفراد من الفئة العمرية (من 35سنة إلى أقل من45 سنة) (14) فردًا وبنسبة (12.5%)، وعدد الأفراد من الفئة العمرية (من 35سنة إلى أقل من45 سنة) (18) فردًا وبنسبة (25.7%).

يتضح للباحث أن معظم أفراد العينة هم من ذوي الفئات العمرية المتوسطة والطويلة، وأن تلك الفئات ستتعامل مع أسئلة الاستبيان بمسئولية مقارنة بالفئات العمرية الصغيرة، وبالتالي يتوقع الباحث أن تتسم البيانات بالدقة والموضوعية.

3- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (3.16) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

جدول رقم (3.16) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	%
ثانوية عامة فما دون	3	4.3
دبلوم متوسط	15	21.4
بكالوريوس	40	57.1
ماجستير	9	12.9
دكتوراه	3	4.3
Total	70	100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2020م

يتضح من الجدول رقم (3.16) أن عينة الدراسة قد اشتملت على (3) أفراد ممن يحملون مؤهل ثانوية وما دون وبنسبة (4.3%) من العينة الكلية، وعلى (15) فردًا وبنسبة (21.4%) ممن يحملون مؤهل دبلوم متوسط، وعلى (40) فردًا وبنسبة (57.1%) ممن يحملون مؤهل بكالوريوس، وعلى (9) أفراد وبنسبة (12.9%) ممن يحملون مؤهل ماجستير، وتضمنت العينة (3) أفراد ممن يحملون شهادة الدكتوراه وبنسبة (4.3%).

يتضح للباحث أن معظم أفراد العينة الذي شملهم الاستقصاء هم من حملة المؤهلات الجامعية فأعلى حيث تبلغ نسبتهم (74.3%) وبهذه النسبة يتوقع الباحث من العينة أن تتعامل بمسؤولية مع أسئلة الاستبيان والإجابة على أسئلتها بدقة وموضوعية.

4- التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (3.17) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

جدول رقم (3.17) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	%
محاسبة	35	50.0
مالية ومصرفية	12	17.1
إدارة أعمال	12	17.1
أخرى	11	15.7
Total	70	100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2020م

ويتبين من الجدول رقم (3.17) أن (35) فردًا وبنسبة (50.0%) من العينة الكلية هم من ذوي التخصصات المحاسبية والتي كانت في المرتبة الأولى، يلي ذلك (12) فردًا وبنسبة (17.1%) الذين لديهم تخصصات علوم مالية ومصرفية أو إدارة أعمال، وفي المرتبة الثالثة الذين يحملون تخصصات أخرى حيث بلغت نسبتهم (15.5%) وبواقع (11) فردًا.

يتضح للباحث أن معظم أفراد العينة الذي شملهم الاستقصاء هم من ذوي التخصصات التي لها صلة مباشرة بموضوع البحث، وبالتالي تجعل الباحث مطمئنًا في الحصول على أجوبة دقيقة لأسئلة الاستبيان.

5- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (3.18) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

جدول رقم (3.18) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	%
أقل من 5 سنوات	17	24.3
من 5 سنوات إلى أقل من 10سنوات	16	22.9
من 10 سنوات إلى أقل من15سنة	22	31.4
من15 سنة فأكثر	15	21.4
Total	70	100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2020م

حيث يتضح من الجدول رقم (3.18) أن عدد أفراد العينة من فئة الخبرة (أقل من 5 سنوات) (17) فراد وبنسبة (24.3%) من العينة الكلية، وعدد الأفراد من فئة الخبرة (من 5 سنوات إلى 10سنوات) (16) فردًا وبنسبة (22.9%)، وعدد الأفراد من فئة الخبرة (من 10 سنوات إلى أقل من15سنة) (22) فردًا وبنسبة (31.4%) من العينة الكلية، وتضمنت العينة الأفراد من فئة الخبرة (من 10 سنوات إلى أقل من15سنة) (15) فردًا وبنسبة (21.4%) من العينة الكلية.

يتضح للباحث أن معظم أفراد العينة هم من ذوي فئات الخبرة المتوسطة والطويلة والتي بلغت نسبتهم (75.7%)، وهذا يشير بأن تلك الفئات ستتعامل مع أسئلة الاستبيان بموضوعية مقارنة بفئات الخبرة القصيرة، وبالتالي فإن الإجابات المستردة ستكون أكثر دقة وموضوعية.

6- الوظيفة الحالية:

يوضح الجدول رقم (3.19) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة الحالية

جدول رقم (3.19) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	العدد	%
مدير مالي	14	20.0
مدير تنفيذي	14	20.0
مراجع داخلي	15	21.4
محاسب	17	24.3
أخرى	10	14.3
Total	70	100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2020م

حيث يتضح من الجدول رقم (3.19) أن عدد المديرين الماليين الذين شملتهم العينة (14) فردًا وبنسبة (20%) من العينة الكلية، وعدد المديرين التنفيذيين (14) فردًا وبنسبة (20%)، وعدد المراجعين الداخليين (15) فردًا، وبنسبة (21.4%)، وعدد المحاسبين (17) فردًا وبنسبة (24.3%)، وتضمنت العينة (10) أفراد وبنسبة (14.3%) من الوظائف الأخرى.

يتضح للباحث بأن عينة الدراسة قد شملت جميع الوظائف التي لها صلة مباشرة بموضوع البحث.

عرض وتحليل ووصف متغيرات الدراسة

للتعرف على "**مدى توفر أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الحكومية بمحافظة حضرموت– الساحل**"، فقد تم احتساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبانة وعلى مستوى المحاور، مع الأخذ بعين الاعتبار تدرج مقياس ليكرت الخماسي في الدراسة وكما يلي:

(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
عالية جدًا	عالية	متوسطة	قليلة	قليلة جدًا

واستنادا إلى المعادلة التالية:-

(الحد الأعلى – الحد الأدنى) مقسومًا على الحد الأعلى، أي أن (5-1) مقسومًا على (5) نحصل على قيمة المعامل (0.80)، وبإضافة طول الفئة التي قيمتها (1) في مقياس ليكرت الخماسي إلى المعامل نحصل على الحد الأدنى للفئة الأولى (1.80)، وبتكرار إضافة المعامل إلى الحدود الدنيا لكل فئة نحصل على المستويات الخمسة التالية والموضحة في الجدول رقم (**3.20**):

جدول رقم (3.20) يبين المدى لكل مستوى

م		درجة الرقابة
1	إذا تراوحت قيمة المتوسط للعبارة أو المحور **1- 1.80**	قليلة جدًا
2	إذا تراوحت قيمة المتوسط للعبارة أو المحور **1.81 - 2.60**	قليلة
3	إذا تراوحت قيمة المتوسط للعبارة أو المحور **2.61 - 3.40**	متوسطة
4	إذا تراوحت قيمة المتوسط للعبارة أو المحور **3.41 - 4.20**	عالية
5	إذا تراوحت قيمة المتوسط للعبارة أو المحور **4.21 - 5**	عالية جدًا

وبذلك سيتم التعامل معها لتفسير النتائج الأولية في تفسير عبارات الاستبيان وكما يلي:

المحـــور الأول: بيئة الرقابة

يعرض الجدول رقم (3.21) احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على العبارات الخاصة ببيئة الرقابة كما يلي:

جدول رقم (3.21) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات الخاصة ببيئة الرقابة

م	العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	تعمل إدارة المؤسسة على إيجاد قيم أخلاقية تدفع الموظفين للعمل بنزاهة ومنع التصرفات غير الأخلاقية في أدائهم للمهام المكلفين بها.	70	4.50	.584	90.0	1	عالية جدًا
2	يوجد لدى المؤسسة مجلس إدارة (مجلس أمناء) يمارس الإشراف على الإدارة التنفيذية للمؤسسة.	70	4.21	.700	84.2	6	عالية جدًا
3	تعزز إدارة المؤسسة مبدأ اعتبار الرقابة مسؤولية الجميع.	70	4.29	.542	85.8	3	عالية جدًا
4	تلتزم إدارة المؤسسة بمعايير النزاهة والشفافية.	70	4.16	.773	83.2	8	عالية
5	الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتلاءم مع طبيعة العمل في المؤسسة حيث يساعد في تحقيق الأهداف المطلوبة من الموظفين.	70	4.23	.516	84.6	5	عالية جدًا
6	يتوفر لدى المؤسسة فلسفة وأسلوب تشغيلي مناسب تجاه أداء المهام المالية والإدارية والتدقيق.	70	4.14	.572	82.8	9	عالية

7	تطلع إدارة المؤسسة كافة الموظفين على أدوارهم في عمليات الرقابة بطريقة واضحة ومكتوبة.	70	3.80	.878	76.0	12	عالية
8	تعمل إدارة المؤسسة على تفويض الصلاحيات بشكل يتناسب مع مسؤوليات العمل الخيري.	70	4.10	.745	82.0	10	عالية
9	يوجد توصيف وظيفي واضح وقواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الإدارة التنفيذية والعاملين بها.	70	4.33	.583	86.6	2	عالية جدًا
10	يتوفر في المؤسسة نظام ضبط داخلي يسهم في ضبط أداء العاملين.	70	4.20	.580	84.0	7	عالية جدًا
11	يوجد نظام واضح ومكتوب لسياسات التوظيف في المؤسسة.	70	4.29	.568	85.8	4	عالية جدًا
12	توجد سياسات فاعلة لتدريب الموظفين في المؤسسة.	70	3.86	.921	77.2	11	عالية
	لجميع العبارات	70	4.18	.453	83.6		عالية

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2020م.

يتضح من نتائج الجدول رقم (3.21) أن الدرجة الكلية للبيئة الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية لدى المؤسسات غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت- الساحل قد ظهرت بدرجة عالية حسب إجابات العينة بمتوسط حسابي (4.18) وبوزن نسبي (83.6)، وقد كانت عبارات الجدول معبرة بين الدرجة العالية والعالية جدًا، وأن أهم عبارة في بيئة الرقابة من وجهة نظر العينة العبارة رقم (1) حيث كانت معبرة عن الدرجة العالية جدًا، والتي تنص على أن (تعمل إدارة المؤسسة على إيجاد قيم أخلاقية تدفع الموظفين للعمل بنزاهة، ومنع التصرفات غير الأخلاقية في أدائهم للمهام المكلفين بها) بمتوسط حسابي (4.50) وبوزن نسبي (90.0)، يليها في المرتبة

الثانية العبارة رقم (9) والتي تنص على أن (يوجد توصيف وظيفي واضح وقواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الإدارة التنفيذية والعاملين بها) بمتوسط حسابي (4.33) وبوزن نسبي (86.6)، وفي المرتبة الثالثة العبارة رقم (3) والتي تنص على أن (تعزز إدارة المؤسسة مبدأ اعتبار الرقابة مسؤولية الجميع) بمتوسط حسابي (4.29) وبوزن نسبي (85.8)، وفي المرتبة الرابعة العبارة رقم (11) والتي تنص على أن (يوجد نظام واضح ومكتوب لسياسات التوظيف في المؤسسة) بمتوسط حسابي (4.29) وبوزن نسبي (85.8)، وفي المرتبة الخامسة العبارة رقم (5) والتي تنص على أن (الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتلاءم مع طبيعة العمل في المؤسسة حيث يساعد في تحقيق الأهداف المطلوبة من الموظفين.) بمتوسط حسابي (4.23) وبوزن نسبي (84.6).

يتضح للباحث أنه تتوفر البيئة الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية لدى المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت– الساحل بدرجة عالية.

المحـور الثاني: تقييم المخاطر

يعرض الجدول رقم (3.22) احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على العبارات الخاصة بتقييم المخاطر كما يلي:

جدول رقم (3.22) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات الخاصة بتقييم المخاطر

م	العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	يوجد لدى المؤسسة أهداف واضحة ومحددة.	70	4.17	.851	83.4	1	عالية
2	تقوم المؤسسة بتقدير المخاطر في ظل الظروف الاقتصادية والتشريعية والقانونية والاجتماعية التي تعمل بها.	70	3.89	.941	77.8	2	عالية

3	تقوم المؤسسة بعمليات تحديد احتمالات تعرضها للمخاطر وتحليلها وتصنيفها إلى مستويات ودرجات مختلفة من حيث احتمالات الحدوث والتأثير المتوقع.	70	3.71	.801	74.2	10	عالية
4	تعمل المؤسسة على استكشاف تأثير المخاطر على الوظائف والأنشطة المختلفة من خلال تقييم التغييرات في البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.	70	3.69	.808	73.8	11	عالية
5	يتم الاستعانة بذوي الخبرة في جانب تقييم درجة المخاطر.	70	3.54	.896	70.8	12	عالية
6	تقوم المؤسسة بدراسة البدائل المحتملة لمواجهة المخاطر (تحملها، تنويعها، تجنبها، تحويلها).	70	3.73	.797	74.6	8	عالية
7	يعمل نظام الرقابة الداخلية على ضبط مستويات المخاطر (المالية والتشغيلية) التي تعيق أداء المؤسسة.	70	3.86	.839	77.2	3	عالية
8	تقوم المؤسسة بالاستعداد واتخاذ الإجراءات السليمة والملائمة من خلال وضع خطط وسياسات تخفض من تأثير المخاطر إلى مستويات مقبولة مع مراجعتها.	70	3.80	.714	76.0	5	عالية

9	يشترك القائمون بالرقابة الداخلية في المناقشات حول الرقابة الملائمة عند تقديم وتطوير البرامج والمشاريع والخدمات التي تقدمها المؤسسة.	70	3.84	.773	76.8	4	عالية
10	لدى إدارة المؤسسة القدرة على دراسة كافة العمليات التشغيلية والمالية وأنشطة المؤسسة المتعلقة بالأهداف، وذلك للتعرف على المخاطر المرتبطة بهذه الأهداف.	70	3.76	.464	75.2	6	عالية
11	هناك اتصال مباشر بين الرقابة الداخلية ومجلس الإدارة (مجلس الأمناء) يساعد المجلس في تحديد طريقة التعامل المناسب مع المخاطر.	70	3.76	1.013	75.2	7	عالية
12	لدى المؤسسة خطة طوارئ لمواجهة أي مخاطر غير محسوبة.	70	3.73	.931	74.6	9	عالية
	لجميع العبارات	70	3.79	.608	75.8		عالية

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2020م.

يتضح من نتائج الجدول رقم (3.22) أن الدرجة الكلية لتقييم المخاطر في أنظمة الرقابة الداخلية لدى المؤسسات غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت– الساحل قد ظهرت بدرجة عالية حسب إجابات العينة بمتوسط حسابي (3.79) وبوزن نسبي (75.8)، وقد كانت جميع عبارات الجدول معبرة عن الدرجة العالية، وأن أهم عبارة في تقدير المخاطر من وجهة نظر العينة العبارة رقم (1) والتي تنص على أن (يوجد لدى المؤسسة أهداف واضحة ومحددة) بمتوسط حسابي (4.17) وبوزن نسبي (83.4)، يليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (2) والتي تنص على أن (تقوم المؤسسة بتقدير المخاطر في ظل الظروف الاقتصادية والتشريعية والقانونية والاجتماعية التي تعمل بها) بمتوسط حسابي (3.89) وبوزن نسبي (77.8)، وفي المرتبة الثالثة العبارة رقم (7)

والتي تنص على أن (يعمل نظام الرقابة الداخلية على ضبط مستويات المخاطر (المالية والتشغيلية) التي تعيق أداء المؤسسة) بمتوسط حسابي (3.86) وبوزن نسبي (77.2)، وفي المرتبة الرابعة العبارة رقم (9) والتي تنص على أن (يشترك القائمون بالرقابة الداخلية في المناقشات حول الرقابة الملائمة عند تقديم وتطوير البرامج والمشاريع والخدمات التي تقدمها المؤسسة) بمتوسط حسابي (3.84) وبوزن نسبي (76.8)، وفي المرتبة الخامسة العبارة رقم (8) والتي تنص على أن (تقوم المؤسسة بالاستعداد واتخاذ الإجراءات السليمة والملائمة من خلال وضع خطط وسياسات تخفض من تأثير المخاطر إلى مستويات مقبولة مع مراجعتها.) بمتوسط حسابي (3.80) وبوزن نسبي (76.0).

يتضح للباحث أنه يتوفر تقييم المخاطر في أنظمة الرقابة الداخلية لدى المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت– الساحل بدرجة عالية.

المحـور الثالث: الأنشطة الرقابية

يعرض الجدول رقم (3.23) احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالأنشطة الرقابية وكما يلي:

جدول رقم (3.23) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات الخاصة بالأنشطة الرقابية

م	العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	تقوم المؤسسة بتبني مجموعة من السياسات والإجراءات والممارسات والأنشطة لتخفيف المخاطر المرتبطة بالأهداف التي تسعى لتحقيقها.	70	3.81	.519	76.2	10	عالية
2	يوجد فصل كافٍ وملائم بين المهام من خلال توزيع المهام وعدم تكليف الموظف بمهام متعارضة بآن واحد.	70	3.77	.887	75.4	11	عالية

3	يوجد تفويض للصلاحيات حيث إن هناك صلاحيات محددة لكل مستوى إداري ولكل وظيفة.	70	3.89	.603	77.8	6	عالية
4	توجد رقابة على عملية التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات التابعة للمؤسسة.	70	4.21	.635	84.2	2	عالية جدًا
5	تتلاءم المستندات والسجلات مع طبيعة عمل المؤسسة.	70	4.24	.624	84.8	1	عالية جدا
6	توفر الرقابة الداخلية وسائل محاسبية لتقويم الأداء مثل: الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية، والمؤشرات المالية.	70	4.00	.659	80.0	4	عالية
7	توجد حماية مادية والكترونية لأصول المؤسسة وللبرامج وملفات البيانات فيها.	70	4.03	.834	80.6	3	عالية
8	يتم مراجعة الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن إعداد البيانات.	70	3.86	1.011	77.2	8	عالية
9	توجد رقابة فاعلة على أداء الأنشطة والإجراءات داخل المؤسسة.	70	3.96	.842	79.2	5	عالية
10	تقوم المؤسسة بعمليات مراجعة لمقارنة الإنفاق مع الإنفاق المخطط والعمل على معالجة الانحرافات من خلال ضوابط معينة.	70	3.89	.826	77.8	7	عالية

11	تقوم المؤسسة بتوفير بنية تحتية مناسبة للأنشطة الرقابية.	70	3.83	.884	76.6	9	عالية
12	تستخدم المؤسسة الشكاوي كأداة رقابية، لذا فهي تتعامل معها بفاعلية حيث تعالج الشكاوي بموضوعية.	70	3.66	1.178	73.2	12	عالية
	لجميع العبارات	70	3.93	.581	78.6		عالية

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2020م.

يتضح من نتائج الجدول رقم (3.23) أن الدرجة الكلية للأنشطة الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية لدى المؤسسات غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت - الساحل قد ظهرت بدرجة عالية حسب إجابات العينة بمتوسط حسابي (3.93) وبوزن نسبي (78.6)، وقد كانت جميع عبارات الجدول معبرة عن الدرجة العالية، وأن أهم عبارة في تقدير المخاطر من وجهة نظر العينة العبارة رقم (5) والتي تنص على أن (تتلاءم المستندات والسجلات مع طبيعة عمل المؤسسة) بمتوسط حسابي (4.24) وبوزن نسبي (84.8) معبرة عن الدرجة العالية جدًا، يليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (4) والتي تنص على أن (توجد رقابة على عملية التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات التابعة للمؤسسة) بمتوسط حسابي (4.21) وبوزن نسبي (84.2) معبرة عن الدرجة العالية جدًا، وفي المرتبة الثالثة العبارة رقم (7) والتي تنص على أن (توجد حماية مادية وإلكترونية لأصول المؤسسة وللبرامج وملفات البيانات فيها) بمتوسط حسابي (4.03) وبوزن نسبي (80.6) معبرة عن الدرجة العالية، وفي المرتبة الرابعة العبارة رقم (6) والتي تنص على أن (توفر الرقابة الداخلية وسائل محاسبية لتقويم الأداء مثل: الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية، والمؤشرات المالية) بمتوسط حسابي (4.00) وبوزن نسبي (80.0)، وفي المرتبة الخامسة العبارة رقم (9) والتي تنص على أن (توجد رقابة فاعلة على أداء الأنشطة والإجراءات داخل المؤسسة..) بمتوسط حسابي (3.96) وبوزن نسبي (79.2)

يتضح للباحث بأن أنشطة الرقابة في أنظمة الرقابة الداخلية لدى المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت - الساحل كانت معبرة بدرجة عالية.

المحـــور الرابع: المعلومات والاتصالات

يعرض الجدول رقم (3.24) احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالمعلومات والاتصالات كما يلي:

جدول رقم (3.24) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات الخاصة بالمعلومات والاتصالات

م	العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	تقوم المؤسسة بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهدافها.	70	4.07	.748	81.4	3	عالية
2	يتوفر لدى المؤسسة أنظمة معلومات داخلية مالية وإدارية واضحة يتم العمل من خلالها وتساهم في تفعيل عمليات الرقابة الداخلية.	70	4.10	.515	82.0	1	عالية
3	يوجد لدى المؤسسة نظام معلومات يوفر معلومات دقيقة تلبي احتياجات الإدارة من خلال تقارير للعمليات التشغيلية والبيانات المالية.	70	4.07	.573	81.4	2	عالية
4	تمتلك المؤسسة نظام اتصال فعالاً داخل وخارج المؤسسة يسمح بتدفق المعلومات ومن ثم تخزينها بشكل صحيح.	70	3.90	.705	78.0	4	عالية
5	تتوفر قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفة أو خروقات.	70	3.67	.793	73.4	8	عالية

6	يتوفر لدى المؤسسة وسائل اتصال مناسبة وواضحة وفي كافة الاتجاهات تسمع بتدفق المعلومات.	70	3.71	.819	74.2	7	عالية
7	يتم توصيل المعلومات الملائمة للمعنيين بالشكل والإطار الزمني المناسب لتمكينهم من متابعة مسؤولياتهم بكفاءة عالية.	70	3.76	.908	75.2	6	عالية
8	يتوفر لدى المؤسسة استراتيجية لتطوير نظم المعلومات.	70	3.60	1.055	72.0	9	عالية
9	توجد آلية لدراسة اقتراحات الموظفين.	70	3.33	.912	66.6	12	متوسطة
10	تطبق المؤسسة نظام اتصال فعال للتأكد من وضوح الصلاحيات والمسؤوليات.	70	3.57	.941	71.4	10	عالية
11	تشمل نظم الاتصالات والمعلومات وجود خطة طوارئ لضمان سير العمل وتقليل احتمالات تعطل الأجهزة والأنظمة الالكترونية.	70	3.51	1.100	70.2	11	عالية
12	تسهم التقارير التي يتم إعدادها من خلال البيانات والمعلومات التي يتم معالجتها من نظام الاتصالات والمعلومات في تحسين أداء المؤسسة.	70	3.83	.742	76.6	5	عالية
	لجميع العبارات	70	3.76	.626	75.2		عالية

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2020م.

يتضح من نتائج الجدول رقم (3.24) أن الدرجة الكلية بالمعلومات والاتصالات في أنظمة الرقابة الداخلية لدى المؤسسات غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت- الساحل قد ظهرت بدرجة عالية بمتوسط حسابي (3.76) وبوزن نسبي (75.2)، وقد كانت جميع عبارات الجدول معبرة عن الدرجة العالية، وأن أهم عبارة في محور المعلومات والاتصالات من وجهة نظر العينة العبارة رقم (2) والتي تنص على أن (يتوفر لدى المؤسسة أنظمة معلومات داخلية مالية وإدارية واضحة يتم العمل من خلالها وتساهم في تفعيل عمليات الرقابة الداخلية) بمتوسط حسابي (4.10) وبوزن نسبي (82.0)، يليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (3) والتي تنص على أن (يوجد لدى المؤسسة نظام معلومات يوفر معلومات دقيقة تلبي احتياجات الإدارة من خلال تقارير للعمليات التشغيلية والبيانات المالية) بمتوسط حسابي (4.07) وبوزن نسبي (81.4)، وفي المرتبة الثالثة العبارة رقم (1) والتي تنص على أن (تقوم المؤسسة بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهدافها) بمتوسط حسابي (4.07) وبوزن نسبي (81.4)، وفي المرتبة الرابعة العبارة رقم (4) والتي تنص على أن (تمتلك المؤسسة نظام اتصال فعالاً داخل وخارج المؤسسة يسمح بتدفق المعلومات ومن ثم تخزينها بشكل صحيح) بمتوسط حسابي (3.90) وبوزن نسبي (78.0)، وفي المرتبة الخامسة العبارة رقم (12) والتي تنص على أن (تسهم التقارير التي يتم إعدادها من خلال البيانات والمعلومات التي يتم معالجتها من نظام الاتصالات والمعلومات في تحسين أداء المؤسسة.) بمتوسط حسابي (3.83) وبوزن نسبي (76.6)

يتضح للباحث أنه تتوفر المعلومات والاتصالات لدى أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت- الساحل- الساحل بدرجة عالية.

المحـور الخامس: المراقبة والمتابعة

يعرض الجدول رقم (3.25) احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالمراقبة والمتابعة كما يلي:

جدول رقم (3.25) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات الخاصة بالمراقبة والمتابعة

م	العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	تقوم المؤسسة بالمتابعة والتقييم بشكل مستمر أو منفصل لمختلف مكونات الرقابة الداخلية لتحديد مدى فاعليتها وحاجتها للتطوير والتحديث.	70	3.79	.866	75.8	1	عالية
2	تتوفر معايير رقابية لمتابعة وتقييم الأداء في المؤسسة.	70	3.71	.854	74.2	5	عالية
3	تستخدم نتائج تقارير الأداء في معالجة جوانب وتطوير الأداء في المؤسسة.	70	3.57	.926	71.4	9	عالية
4	تستخدم نتائج تقارير الأداء لأغراض منح الحوافز وتوقيع العقوبات.	70	3.47	.944	69.4	10	عالية
5	يتوفر في القائمين بالرقابة الداخلية في المؤسسة التأهيل العلمي والخبرة الكافية.	70	3.63	.966	72.6	7	عالية
6	يتمتع القائمون بالرقابة الداخلية بكامل الصلاحيات للوصول إلى كافة السجلات والوثائق الخاصة بكافة أعمال المؤسسة.	70	3.76	.859	75.2	2	عالية
7	يتمتع القائمون بالرقابة الداخلية بالاستقلالية الكاملة.	70	3.60	.954	72.0	8	عالية
8	يتناسب نظام الرقابة الداخلية المستخدم مع طبيعة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.	70	3.54	.811	70.8	11	عالية

9	يتم متابعة وتعديل ثغرات الضعف في نظام الرقابة الداخلية وإبلاغ المستوى الإداري المعني في الوقت المناسب.	70	3.51	1.032	70.2	12	عالية
10	توجد هناك استجابة من قبل إدارة المؤسسة لتقارير الرقابة الداخلية التي يعدها المدقق الداخلي، والعمل بها لتصويب الانحرافات إن وجدت.	70	3.74	.988	74.8	3	عالية
11	يتم عمل جرد دوري أو مفاجئ لأصول ومخازن المؤسسة.	70	3.74	1.086	74.8	4	عالية
12	توجد رقابة فعالة على عمل لجان المشتريات والاستلام لمعرفة التزامها بالأنظمة والقوانين.	70	3.66	1.034	73.2	6	عالية
	لجميع العبارات	70	3.64	.749	72.8		عالية

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2020م.

حيث يتضح من نتائج الجدول رقم (3.25) أن الدرجة الكلية الخاصة بالمراقبة والمتابعة لأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت – الساحل قد ظهرت بدرجة عالية بمتوسط حسابي (3.64) وبوزن نسبي (72.8)، وقد كانت جميع العبارات في الجدول معبرة عن الدرجة العالية، وأن أهم عبارة في محور المعلومات والاتصالات من وجهة نظر العينة العبارة رقم (1) والتي تنص على أن (تقوم المؤسسة بالمتابعة والتقييم بشكل مستمر أو منفصل لمختلف مكونات الرقابة الداخلية لتحديد مدى فاعليتها وحاجتها للتطوير والتحديث) بمتوسط حسابي (3.79) وبوزن نسبي (75.8)، يليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (6) والتي تنص على أن (يتمتع القائمون بالرقابة الداخلية بكامل الصلاحيات للوصول إلى كافة السجلات والوثائق الخاصة بكافة أعمال المؤسسة) بمتوسط حسابي (3.76) وبوزن نسبي (75.2)، وفي المرتبة الثالثة العبارة رقم (10) والتي تنص على أن (توجد هناك استجابة من قبل إدارة المؤسسة لتقارير الرقابة الداخلية التي يعدها المدقق الداخلي والعمل بها لتصويب الانحرافات إن وجدت) بمتوسط حسابي (3.74) وبوزن نسبي (74.8)، وفي المرتبة الرابعة العبارة رقم (11) والتي تنص على أن (يتم عمل جرد دوري أو مفاجئ لأصول ومخازن المؤسسة) بمتوسط حسابي (3.74)

وبوزن نسبي (74.8)، وفي المرتبة الخامسة العبارة رقم (2) والتي تنص على أن (تتوفر معايير رقابية لمتابعة وتقييم الأداء في المؤسسة.) بمتوسط حسابي (3.71) وبوزن نسبي (74.2)

يتضح للباحث بأنه يتم عملية المراقبة والمتابعة لأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت– الساحل وبدرجة عالية

على مستوى محاور الدراسة:

يعرض الجدول رقم (3.26) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهم محاور الرقابة الداخلية في المؤسسات غير الهادفة للربح، كما يلي:

جدول رقم (3.26) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهم محاور الرقابة الداخلية في المؤسسات غير الهادفة للربح

المحور	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
البيئة الرقابية	70	4.18	.453	83.6	الأول	عالية
تقييم المخاطر	70	3.79	.608	75.8	الثالث	عالية
الأنشطة الرقابية	70	3.93	.581	78.6	الثاني	عالية
المعلومات والاتصالات	70	3.76	.626	75.2	الرابع	عالية
المراقبة والمتابعة	70	3.64	.749	72.8	الخامس	عالية
أنظمة الرقابة الداخلية	70	3.86	.513	77.2		عالية

تشير النتائج في الجدول رقم (3.26) أن البيئة الرقابية قد حظيت باهتمام المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت – الساحل بمتوسط حسابي (4.18) وبوزن نسبي (83.6)، يلي ذلك في المرتبة الثانية الأنشطة الرقابية بمتوسط حسابي (3.93) وبوزن نسبي (78.6)، وفي المرتبة الثالثة تقييم المخاطر بمتوسط حسابي (3.79) وبوزن نسبي (75.8)، وفي

المرتبة الرابعة المعلومات والاتصالات بمتوسط حسابي (3.76) وبوزن نسبي (75.2)، في حين جاء الاهتمام بعنصر المراقبة والمتابعة من قبل المؤسسات بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.64) وبوزن نسبي (72.8)

وعلى مستوى الدرجة الكلية فتشير النتائج بأن درجة الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية بمحافظة حضرموت – الساحل كانت عالية بمتوسط حسابي (3.86) وبوزن نسبي (77.2).

عرض وتحليل اختبار فرضيات الدراسة

للتعرف على **أثر أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسات الأهلية غير الحكومية بمحافظة حضرموت– الساحل** "فقد تم إجراء عملية اختبار فرضيات الدراسة للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها من خلال استخدام المقاييس والاختبارات الإحصائية، ممثلاً باستخدام تحليل الانحدار البسيط لتحليل العلاقة وقياس الأثر بين المتغيرات المستقلة والتابعة، والهادف إلى اختبار صحة أو عدم صحة الفرضية، واستخدام القوة التوضيحية R Square، وذلك بهدف إظهار نسبة التغيرات التي أثر بها المتغير المستقل على المتغير التابع، وعليه ستكون قاعدة القرار وفقاً لما يلي:

1. رفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى دلالة الاختبار (القيمة الاحتمالية) للاختبار (α<.05)، وقبول الفرضية البديلة (فرضيات الباحث).
2. قبول الفرضية العدمية إذا كان مستوى دلالة الاختبار (القيمة الاحتمالية) للاختبار ($\alpha\leq$.05)، ورفض الفرضية البديلة.

فيما يلي عرض وتحليل واختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على نسبة البرامج في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت– الساحل.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم إجراء عملية معالجة البيانات إحصائيًا من خلال استخدام تحليل الانحدار البسيط simple linear regression ، وتم الحصول على النتائج المبينة بالجدول رقم (3.27)، وعلى النحو التالي:

الجدول رقم (3.27) يبين نتائج الانحدار الخطي البسيط simple linear regression لاختبار الفرضية الأولى

المتغير المستقل	معامل الارتباط ρ	معامل التحديد R Squared	معامل مبل خط الانحدار B	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة	التفسير	النتيجة
بيئة الرقابة	.601	.362	28.744	2.607	.023	دالة إحصائيًا بدرجة غير عالية	رفض الفرضية
تقدير المخاطر	.866	.749	63.454	5.986	.000	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	
الأنشطة الرقابية	.902	.813	63.175	7.227	.000	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	
المعلومات والاتصالات	..943	.889	71.456	9.787	.000	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	
المراقبة والتقييم	.757	.574	28.218	4.018	.002	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	
المجموع	.920	.846	85.895	8.129	.000	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	

- **ذات دلالة إحصائية (α<.05)**
- **علاقة الارتباط قوية عندما ρ≥0.38،علاقة الارتباط ليست قوية عندما ρ<0.38**

حيث يتضح من نتائج الجدول رقم (3.27) ما يلي:

1. بلغت قيمة معامل الانحدار B (85.895)، وهذه القيمة دالة إحصائيًا وبدرجة معنوية عالية عند مستوى الدلالة أقل (0.05)، حيث بلغت (.000) وهذا يعني أي زيادة في كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت- الساحل يؤدي إلى زيادة نسبة البرامج التي يتم تمويلها لتحقيق أهداف تلك المؤسسات بمقدار (85. 9) وحدة واحدة تقريبا.

2. بلغت قيمة معامل الارتباط (.920) وهذه القيمة تزيد عن الدرجة (0.38) ما يشير إلى وجود علاقة موجبة وقوية بين كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة وزيادة نسبة البرامج التي يتم تمويلها لتحقيق أهداف المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت- الساحل.

3. بلغت قيمت معامل التحديدR Squared (846) وهذا يعني أن عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت- الساحل قد ساهمت في إحداث التغيرات إيجابًا على زيادة نسبة البرامج التي يتم تمويلها لتحقيق أهداف تلك المؤسسات وبنسبة مساهمة (85%) تقريبًا.

مما سبق تحليله يستنتج الباحث بأن الفرضية العدمية التي تنص على أنه:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على نسبة البرامج في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت- الساحل قد رفضت وأثبت عكسها.

الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على نسبة المنح والمساهمات في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت- الساحل.

لاختبار هذه الفرضية ففقد تم إجراء عملية معالجة البيانات إحصائيًا من خلال استخدام تحليل الانحدار البسيط simple linear regression وتم الحصول على النتائج المبينة بالجدول رقم (3.28) وعلى النحو التالي:

الجدول رقم (3.28) يبين نتائج الانحدار الخطي البسيط simple linear regression لاختبار الفرضية الثانية

المتغير المستقل	معامل الارتباط ρ	معامل التحديد R Squared	معامل ميل خط الانحدار B	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة	التفسير	النتيجة
بيئة الرقابة	.580	.336	35.529	2.467	.030	دالة إحصائيًا بدرجة غير عالية	رفض الفرضية
تقدير المخاطر	.640	.409	23.045	2.882	.014	دالة إحصائيًا بدرجة غير عالية	
الأنشطة الرقابية	.692	.478	23.810	3.316	.006	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	
المعلومات والاتصالات	.830	.688	30.905	5.146	.000	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	
المراقبة والتقييم	.777	.603	14.224	4.273	.001	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	
المجموع	.797	.634	36.552	4.564	.001	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	

- **ذات دلالة إحصائية (α<.05)**
- **علاقة الارتباط قوية عندما ρ≥0.38، علاقة الارتباط ليست قوية عندما ρ<0.38**

حيث يتضح من نتائج الجدول رقم (3.28) ما يلي:

1. بلغت قيمة معامل الانحدار B (36.552) وهذه القيمة دالة إحصائيًا وبدرجة معنوية عالية عند مستوى الدلالة أقل (0.05)، حيث بلغت (.001) وهذا يعني أي زيادة في كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت- الساحل يؤدي إلى زيادة نسبة المنح والمساهمات من قِبل الجهات المانحة لتلك المؤسسات بمقدار (36.6) وحدة واحدة تقريبًا.

2. بلغت قيمة معامل الارتباط (.797) وهذه القيمة تزيد عن الدرجة (0.38) ما يشير إلى وجود علاقة موجبة وقوية بين كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية وزيادة نسبة المنح والمساهمات من قِبل الجهات المانحة للمؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت- الساحل.

3. بلغت قيمت معامل التحديدR Squared (.634) وهذا يعني أن كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت- الساحل قد ساهمت في إحداث التغيرات إيجابًا على زيادة نسبة المنح والمساهمات من قبل الجهات المانحة لتلك المؤسسات وبنسبة مساهمة (63%) تقريبًا.

مما سبق تحليله يستنتج الباحث أن الفرضية العدمية التي تنص على أنه:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على نسبة المنح والمساهمات في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت- الساحل قد رفضت وأثبت عكسها.

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على الأداء المالي المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت- الساحل.

لاختبار هذه الفرضية ففقد تم إجراء عملية معالجة البيانات إحصائيًا من خلال استخدام تحليل الانحدار البسيط simple linear regression وتم الحصول على النتائج المبينة بالجدول رقم (3.29) على النحو التالي:

الجدول رقم (3.29) يبين نتائج الانحدار الخطي البسيط simple linear regression
لاختبار الفرضية الرئيسية

المتغير المستقل	معامل الارتباط ρ	معامل التحديد R Squared	معامل ميل خط الانحدار B	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة	التفسير	النتيجة
بيئة الرقابة	.618	.381	55.231	2.721	.019	دالة إحصائيًا بدرجة غير عالية	رفض الفرضية
تقييم المخاطر	.822	.676	43.250	5.003	.000	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	
الأنشطة الرقابية	.865	.749	43.492	5.976	.000	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	
المعلومات والاتصالات	.941	.885	51.181	9.630	.000	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	
المراقبة والمتابعة	.794	.630	21.221	4.521	.001	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	
المجموع	.914	.835	61.223	7.794	.000	دالة إحصائيًا بدرجة عالية	

- **ذات دلالة إحصائية (α<.05)**
- **علاقة الارتباط قوية عندما $\rho \geq 0.38$، علاقة الارتباط ليست قوية عندما $\rho < 0.38$**

حيث يتضح من نتائج الجدول رقم (3.29) ما يلي:

1. بلغت قيمة معامل الانحدار B (61.223) وهذه القيمة دالة إحصائيًا وبدرجة معنوية عالية عند مستوى الدلالة أقل (0.05) حيث بلغت (.000) وهذا يعني أي زيادة في كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في

محافظة حضرموت– الساحل يؤدي إلى زيادة في كفاءة وفاعلية الأداء المالي للمؤسسات بمقدار (61.2) وحدة واحدة تقريبًا.

2. بلغت قيمة معامل الارتباط (.914) وهذه القيمة تزيد عن الدرجة (0.38) ما يشير إلى وجود علاقة موجبة وقوية بين عناصر الرقابة الداخلية والأداء المالي للمؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت– الساحل.

3. بلغت قيمت معامل التحديدR Squared (.835) وهذا يعني أن كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت قد ساهمت في إحداث التغيرات إيجابًا على كفاءة وفاعلية الأداء المالي لتلك المؤسسات وبنسبة مساهمة (84%) تقريبًا.

مما سبق تحليله يستنتج الباحث أن الفرضية العدمية التي تنص على أنه:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على الأداء المالي المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت– الساحل قد رفضت وأثبت عكسها.

الاستنتاجات

استنتاجات من الدراسة التطبيقية:

من التحليل لبيانات الدراسة التطبيقية للمؤشرات المالية التي تم تطبيقها على القوائم المالية لـ (14) مؤسسة أهلية التي تم الحصول عليها فقد تم التوصل للاستنتاجات التالية:

1. أن هذه المؤسسات لا تهتم بأنشطة جمع التبرعات، إذ لم تنفق أي نفقات على هذه الأنشطة، وبالتالي لا توجد لديها أي كفاءة في هذا الجانب، الأمر الذي قد يضيع على هذه المؤسسات الكثير من التبرعات والمساهمات فيما لو قامت بهذه الأنشطة للحصول على تمويل أكثر وتعزيز مستوى أدائها المالي.
2. أن 50% من هذه المؤسسات انخفض إنفاقها على البرامج من سنة 2016 إلى سنة 2017 وأن 22% من هذه المؤسسات زاد إنفاقها على البرامج من سنة 2016 إلى سنة2017 وأن 14% من هذه المؤسسات ظل إنفاقها ثابتًا على البرامج لكلا السنتين 2016و2017 في حين أن 14% من هذه المؤسسات لم تظهر أي كفاءة حيث كان إنفاقها على البرامج يقل عن المعيار الأساسي 65% لكلا العامين 2016و2017، وبالرجوع إلى متوسط إنفاق هذه المؤسسات فإن 79% من هذه المؤسسات كان متوسطات إنفاقها على البرامج يفوق المعيار الأساسي 65% بنسب مختلفة، مما يعني أن هذه المؤسسات أظهرت كفاءة في الأداء بنسب مختلفة فيما كان 21% من هذه المؤسسات متوسط إنفاقها على البرامج يقل عن المعيار الأساسي 65% مما يعني أنها لم تظهر أي كفاءة.
3. أن أغلب هذه المؤسسات إما اعتمدت بشكل كامل على المنح والمساهمات في تحقيق إجمالي عوائدها وإما كانت نسبة المنح والمساهمات عالية نسبيًا، مما يدل على أن أغلب هذه المؤسسات تحظى بدعم شعبي قوي، لكنها في نفس الوقت تعتمد على مصدر دخل واحد ألا وهو المنح والمساهمات، وهذا يجعلها في وضع ضعيف في الحفاظ على استقرارها المالي ضد أي صدمة مالية في المستقبل، مما يشكل خطورة وتأثيرًا على استمرارية هذه المؤسسات؛ كون المنح والمساهمات تركز على التمويل الخارجي.

استنتاجات من الدراسة الميدانية

من التحليل لبيانات الدراسة الميدانية فقد تم التوصل للاستنتاجات التالية:-

1. توصلت الدراسة إلى رفض الفرضية العدمية الرئيسية التي تنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على الأداء المالي في المؤسسات الأهلية غير الهادفة الربح بمحافظة حضرموت- الساحل وأثبت عكسها.

2. تشير نتائج الدراسة إلى أن أي زيادة في كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت- الساحل يؤدي إلى زيادة في كفاءة وفاعلية الأداء المالي للمؤسسات بمقدار (61.2) وحدة واحدة تقريبًا.

3. تشير النتائج إلى وجود علاقة موجبة وقوية بين عناصر الرقابة الداخلية والأداء المالي للمؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت- الساحل، كما تشير النتائج إلى أن كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت قد ساهمت في إحداث التغيرات إيجابًا على كفاءة وفاعلية الأداء المالي لتلك المؤسسات وبنسبة مساهمة بلغت (84%) تقريبًا.

4. توصلت الدراسة إلى رفض الفرضية العدمية الفرعية التي تنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على نسبة البرامج في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت- الساحل وأثبت عكسها.

5. أثبتت الدراسة أن أي زيادة في كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت - الساحل يؤدي إلى زيادة نسبة البرامج التي يتم تمويلها لتحقيق أهداف تلك المؤسسات بمقدار (9 .85) وحدة واحدة تقريبًا.

6. بينت الدراسة أن وجود علاقة ارتباط موجبة وقوية بين كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية وزيادة نسبة البرامج التي يتم تمويلها من أجل تحقيق أهداف المؤسسات الأهلية غير الهادفة

للربح في محافظة حضرموت– الساحل. وبينت أن عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت– الساحل قد ساهمت في إحداث التغيرات إيجابًا على نسبة البرامج التي يتم تمويلها لتحقيق أهداف تلك المؤسسات وبنسبة مساهمة بلغت (85%) تقريبًا.

7. توصلت الدراسة إلى رفض الفرضية العدمية الفرعية التي تنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso بمكوناته (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على نسبة المنح والمساهمات في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت– الساحل وأثبت عكسها.

8. أثبتت الدراسة أن أي زيادة في كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت– الساحل يؤدي إلى زيادة نسبة المنح والمساهمات من قبل الجهات المانحة لتلك المؤسسات بمقدار (36.6) وحدة واحدة تقريبًا.

9. أظهرت الدراسة وجود علاقة ارتباط موجبة وقوية بين كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية وزيادة نسبة المنح والمساهمات من قبل الجهات المانحة للمؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت– الساحل، كما أظهرت أن كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت– الساحل قد ساهمت في إحداث التغيرات إيجابًا على زيادة نسبة المنح والمساهمات من قبل الجهات المانحة لتلك المؤسسات وبنسبة مساهمة بلغت (63%) تقريبًا.

10. تشير نتائج الدراسة إلى توفر عناصر نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso في المؤسسات الأهلي غير الهادفة للربح غير الهادفة للربح بمحافظة حضرموت– الساحل بدرجة عالية بمتوسط حسابي (3.86) وبوزن نسبي (77.2)، حيث حظيت الرقابة الداخلية باهتمام المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت بمتوسط حسابي (4.18) وبوزن نسبي (83.6)، يليها الأنشطة الرقابية الأنشطة الرقابية بمتوسط حسابي (3.93) وبوزن نسبي (78.6)، ثم تقييم المخاطر بمتوسط حسابي (3.79) وبوزن نسبي (75.8)، ثم

المعلومات والاتصالات بمتوسط حسابي (3.76) وبوزن نسبي (75.2)، في حين جاء اهتمام هذه المؤسسات بعنصر المراقبة والمتابعة في المرتبة الأخيرة (3.64) وبوزن نسبي (72.8).

التوصيات

توصيات الدراسة التطبيقية:

في ضوء الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة التطبيقية توصي الدراسة بالآتي:

1. على المؤسسات الأهلية الاهتمام أكثر بأنشطة جمع التبرعات وإظهار كفاءة أكثر في هذا الجانب، الأمر الذي قد يتيح لهذه المؤسسات الكثير من التبرعات والمساهمات والحصول على تمويل أكثر وتعزيز مستوى أدائها المالي.
2. على المؤسسات الأهلية مراجعة نفقاتها باستمرار، وألا يكون ارتفاع النفقات الإدارية على حساب الإنفاق على البرامج، ومحاولة تعزيز ثقة الجهات المانحة بها، والبحث عن مصادر تمويل لنفقاتها حتى تتمكن من مواجهة الانخفاض في الإنفاق على البرامج وإظهار كفاءة أكثر في مستويات أدائها.
3. على المؤسسات الأهلية البحث عن خيارات أخرى لتمويل إيراداتها وتقليل نسبة الاعتماد على المنح والمساهمات في تحقيق إجمالي العوائد قدر الإمكان بما يعطي هذه المؤسسات القدرة على الاستمرار في أداء أنشطتها دون الحاجة إلى تمويل خارجي.

توصيات الدراسة الميدانية:

في ضوء الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة الميدانية توصي الدراسة بالآتي:

1. ضرورة تبني المؤسسات الأهلية غير الحكومية بمحافظة حضرموت– الساحل لنظام الرقابة الداخلية وفقًا لإطار coso والاهتمام بتطبيق مكوناته الخمسة من أجل تحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وتعزيز مصداقية البيانات المالية، والحرص على التزام العاملين بالقوانين والقواعد التنظيمية.

2. زيادة الاهتمام بعنصر الرقابة والمتابعة والذي يتعلق بعملية تقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية من خلال التقييمات المستمرة وكذلك التقييمات المنفصلة التي تتحقق بناء على تقدير المخاطر وتجاوز نقاط الضعف أولاً بأول.

3. الاهتمام بالمعلومات والاتصالات وتحديثها بصورة مستمرة على ضوء التغيرات التي قد تحدث، والحرص على وجود نظام فعال لنظم المعلومات الالكترونية داخل المؤسسة للتأكد من وضوح الصلاحيات والمسؤوليات، وإيجاد آلية لدراسة اقتراحات الموظفين.

4. العمل على تحليل وتقدير المخاطر التي تواجه المؤسسات الأهلية غير الحكومية، واعتماد الوسائل التقنية في عملية التقييم للمخاطر، واتخاذ الإجراءات السليمة لمواجهة تلك المخاطر، والاستعانة بذوي الخبرة في جانب تقييم المخاطر وتقييم التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسات، وإيجاد خطة طوارئ لمواجهة أي مخاطر غير محسوبة.

5. العمل على تعزيز أنشطة الرقابة والتي تمثل عمودًا أساسيًا لنظام الرقابة الداخلية، ويتمثل ذلك في إيجاد فصل كافٍ وملائم بين المهام، وتبني مجموعة من السياسات والإجراءات لتخفيف المخاطر واستخدام الشكاوي كأداة رقابية.

6. متابعة الاهتمام بالبيئة الرقابية التي تسهم في خلق الأجواء التي تمكن الأفراد من تحمل مسؤولياتهم الرقابية من خلال اطلاع الموظفين بأدوارهم في عملية الرقابة بطريقه واضحة ومكتوبة، وإيجاد سياسات فاعلة لتدريب الموظفين وتفويض الصلاحيات بشكل يتناسب مع مسؤوليات العمل الخيري.

7. أن كفاءة وفاعلية عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح في محافظة حضرموت – الساحل تسهم في زيادة نسبة المنح والمساهمات من قبل الجهات المانحة وزيادة نسبة البرامج التي يتم تمويلها لتحقيق أهداف تلك المؤسسات مما يساعد في تحسين مستويات أدائها، وبالتالي يرى الباحث ضرورة رفع مستوى كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في المؤسسات من خلال تبني نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso والذي يحظى بالقبول عالميًا.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

المراجع العربية

أبو شمالة، إبراهيم فرج (2015). **التحديات التي تواجه المنظمات الأهلية في قطاع غزة وسبل التغلب عليها**. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الأقصى، غزة.

أبو صافي، صابرين رشاد (2019). **مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة في قطاع غزة مع إطار coso**. رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

أحمد، أشرف عبد ربه ،(2017) ، **فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso في التعليم الجامعي الأهلي: بحث تطبيقي في كلية شط العرب الجامعة الأهلية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، 8 (2)، 143.

أحمد، رويدة إبراهيم (2009). **تأثير التدقيق الداخلي المستند على المخاطر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب**. رسالة ماجستير، غير منشورة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.

أحمد، عادل الأمين القاسم (2017). **الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وأثرها على زيادة كفاءة الأداء المالي والمحاسبي**. رسالة دكتوراه ، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

إدريس ، آدم البشير المبارك، (2012)، **دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات التعليم العالي**، مجلة العلوم الإدارية ، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 16(1)، 235.

الأزرق، أسامة إبراهيم، و الحراري، محمد حبيب، (2018) ، **مدى إمكانية تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso في القطاع الحكومي من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي**، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، (28)، 130.

إلياس، بن علي (2017). **مدى استجابة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية مع إطار coso: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات**. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة قصدي مرباح، الجزائر.

بافقير، سالم محمد سعيد (2003). **إطار محاسبي لقياس وتقويم الأداء في المؤسسات والجمعيات الخيرية بالجمهورية اليمنية: دراسة تطبيقية**. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة عين شمس، مصر.

البخيت، أحمد، (2017). **أثر نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المحاكم النظامية الأردنية: دراسة تطبيقية على محاكم عمان**. المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية (سلسلة العلوم الإنسانية)، 19 (2)، 121.

بدر، رشاد محمود (2009). **أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الأهلية الأجنبية العاملة في قطاع غزة**. رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

بدوي، عبد السلام خميس (2011). **أثر نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso على تحقيق أهداف الرقابة: دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة**. رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

بركات، محمود زكي (2015). **أثر نظام الرقابة الداخلية على الموارد المالية للجمعيات الخيرية الأردنية**. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الزرقاء، الأردن.

جمعة، جواد فتحي محمود (2017). **أثر تطبيق عناصر نموذج coso على أداء برامج المساعدات الغذائية بوكالة الغوث الدولية (الأنروا)**. رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

حجازي، نهال موسى شحادة (2016). **التوظيف وعلاقته بالتميز المؤسسي: دراسة ميدانية على المؤسسات الأهلية غير الحكومية – قطاع غزة**. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الأزهر– غزة، غزة.

الحجامي، ساتر جابر خلاوي، و الشمري مصطفى محمد حليو (2018) ، **فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومي الاقتصادية: بحث تطبيقي في جامعة واسط**، مجلة كلية الكوت الجامعة، العراق، 3 (1)، 8.

الحجاوي، طلال (2006). **تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمدققي الحسابات: دراسة استكشافية لمجموعة من مراقبي الحسابات بالعراق**، المجلة العربية للإدارة، (7)، 9.

حسن، مصطفى أحمد محمود (2012). **مقترحات لتفعيل دور المؤسسات غير الحكومية في قضايا التنمية في محافظات شمال الضفة الغربية**. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة القدس، القدس.

الحسيني، فلاح حسن، والدوري، مؤيد عبد الرحمن (2006). **إدارة البنوك: مدخل كمي واستراتيجي معاصر**. الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر: عمان، الأردن.

الحسيني، مرتضى محمد شاني، والسعبري، إبراهيم عبد موسى، (2017)، **توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي: بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية**، مجلة جامعة بابل للعلوم المصرفية والتطبيقية، جامعة بابل، 25 (4)، 1529- 1533-1534.

الحلو، أحمد فتحي (2012). **دور تطبيق مبادئ الحكم الرشيد في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة في تحقيق التنمية المستدامة**. رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة

حماد، رشاد حماد علي (2010). **تقييم المشاريع في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة**. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الأزهر – غزة، غزة.

حمدان ، حسام عيسى عبد الرحمن (2014). **أثر تطوير الأنظمة المحاسبية على الأداء المالي في المنشآت الفندقية**. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان.

خرواط، عصام الدين، (2009)، **إطار مقترح لتقييم خطر المراجعة**، مجلة الساتل، جامعة السابع من أكتوبر، ليبيا، (1)، 142.

الخيرو، إيمان مؤيد، (2013)، **تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق إطار coso**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 19 (70)، 406.

دحو، عامر حاج (2018). **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودورة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر.** رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة دراية، الجزائر.

الدعاس، عبد الله، (2010). **إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي: دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية الأردنية.** مجلة الجامعة الأردنية (دراسات العلوم الإدارية)، عمان، 37 (1)، 253.

دلول، هبة حسن (2013). **تقييم مدى تطبيق المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة للمتطلبات المالية للجهات المانحة الدولية وتأثيرها على استمرارية التمويل.** رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

دهمش، نعيم و عفاف، أبو زر. (2005 – أبريل). **الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات.** ورقة مقدمة للمؤتمر الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية: اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، جامعة الزيتونة، الأردن، 27– 28 أبريل، 2005.

الديب، سليمان سلامة سليمان، و فراونه، حازم أحمد محمد (2017) ، **أثر الرقابة المفروضة من وزارة الداخلية على أداء المؤسسات الأهلية في قطاع غزة**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث والدراسات الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس، 2 (8)، 154.

الذنيبات، علي عبد القادر (2010). **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق.** من غير ناشر: عمان.

ذنيبات، علي عبد القادر، وكفوس، نوال، (2012)، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وأثر ذلك على أدائها المالي**، مجلة الجامعة الأردنية للعلوم الإدارية، كلية الأعمال، الجامعة الأردنية، 19 (1)، 29.

رحيمة ، جلبون (2016). **دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين: دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين – وكالة بسكرة.** رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، الجزائر.

الرفاتي، عادل جواد (2011). **مدى قدرة المنظمات الأهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كاداة لتقويم الأداء التمويلي.** رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

روبرت، هيرث (2015).**إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو،** مجلة المدقق الداخلي– الشرق الأوسط ، جمعية المدققين الداخلين، الإمارات العربية المتحدة، اصدار الربع الاول(مارس)، 16.

السبوع، سليمان سند، (2011)، **أثر هيكل الرقابة الداخلية وفق إطار coso على أهداف الرقابة: حالة الشركات الصناعية الأردنية،** مجلة دراسات العلوم الإدارية، كلية إدارة الاعمال والاقتصاد، جامعة الحسين بن طلال، الأردن،38 (1)، 103.

السعيدي، عبير خالد محمد (2014). **تقويم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار إدارة مخاطر المشروع ومعايير الايزو: بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية.** رسالة ماجستير، غير منشورة، المعهد العالي لدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.

سليمان، محمد تيسير حسن (2014). **أثر نظام الرقابة الداخلية وفق إطار عمل اللجنة الراعية للمنظمات في الحد من عمليات غسيل الأموال: دراسة ميدانية على البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان.** رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الزرقاء، الأردن.

سمراء، جدي (2017). **دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية: دراسة على عينة من المؤسسات الجزائرية.** رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة بوضياف، الجزائر.

شاهين، سمر محمد راغب (2007). **واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.** رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية ، غزة.

شرف، جهاد محمد حسن (2005). **أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية: دراسة ميدانية على المؤسسات الأهلية في قطاع غزة.** رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

الشواء، رانيا محمد عامر (2016). **دور الرقابة الداخلية في زيادة فعالية الحوكمة في منظمات المجتمع المدني في قطاع غزة.** رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

شيتور، علي (2014). **مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة التيسير السياحي بسكرة.** رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، الجزائر.

صالحي، حنان (2016). **مساهمة محاسبة المسؤولية الاجتماعية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة نفطال.** رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة أم البواقي، الجزائر.

طنينية، فهد محمد (2017). **أثر الرقابة الداخلية على الأداء: دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي في الضفة الغربية.** رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الخليل، الخليل.

العالول، عبد الماجد شحدة وآخرون. (2014 – ابريل). **تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية وأثرها على التنمية من خلال مؤشراتها في البرنامج الوطني لمؤشرات الأداء.** ورقة مقدمة لليوم الدراسي الذي تنظمه كلية التجارة: واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة و الخاصة في فلسطين وسبل تطويرها، الجامعة الإسلامية، غزة، 14 أبريل،2014.

عبدالله، عتبة بن عتبة وكريم، تيطاوي (2017). **مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي: دراسة حالة ملبنة غريب.** رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجيلاني أبو نعامة، الجزائر.

علي و آخرون، (2018)، **أنموذج مقترح لتقويم إدارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق إطار coso** ، مجلة جيهان العلمية، أربيل، (1)، الجزء (a)

عمار، صابرين رشاد (2015). **الرقابة الداخلية وأثرها في تعزيز الشفافية الإدارية في مؤسسات التعليم العالي – قطاع غزة.** رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الأزهر – غزه، غزة.

عوض، عدنان رشيد (2006). **واقع حالة الطلب على خدمات تدقيق الحسابات في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.** رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

عياش، عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود، (2014)، **دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي: دراسة ميدانية على شركات الاتصالات اليمنية**، مجلة جامعة الناصر، جامعة الناصر، (4)، 156.

عيناء، عبد السلام محمد مهدي علي (2014). **دور الموازنات التخطيطية في قياس وزيادة الاداء المالي في المنظمات الخيرية اليمنية.** رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

القضاة، ليث أكرم، (2017)، **أثر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة coso على تحليل مخاطر الائتمان وفق منهج 5C'S في البنوك التجارية الأردنية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، ، الأردن، 13(7).497- 499.

الكسادي، عادل، (2003)، **الدور التنموي للجمعيات التطوعية في الإمارات**، مجلة الشؤون العامة، (24)، 54.

الكفراوي، عون (1998). **الرقابة المالية النظرية والتطبيق.** الطبعة الثانية، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست: الاسكندرية، مصر.

لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي coso. (1992). **الرقابة الداخلية – إطار متكامل،** (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية). الرياض ، 2009.

لظن، هيا مروان إبراهيم، (2016). **مدى فاعلية التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار coso: دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة.** رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

مجلة المدقق الداخلي – الشرق الأوسط (2015). **إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو 2013**، جمعية المدققين الداخليين، الإمارات، اصدار الربع الاول (مارس)، 17– 18.

محسن ، محمد فايق عبد الرحمن (2008). **مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (1)**. رسالة ماجستير ، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

محمد، شيخ إدريس إبراهيم (2016). **تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأثرها في تقويم الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية: دراسة ميدانية على جامعة السودان المفتوحة**. رسالة دكتوراه ، غير منشورة، جامعة شنذي، السودان.

المدهون، رغدة إبراهيم (2014). **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي**. رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

مسلم، خالد تيسير (2011). **مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة: دراسة استطلاعية**. رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

مشتهى، صبري ماهر، (2015)، **تقييم مدى انسجام أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية مع إطار coso وأثر ذلك على أداء الشركة وقيمتها** ، مجلة جامعة الأزهر – غزه (سلسة العلوم الإنسانية)، جامعة الأزهر – غزة، 17 (1)، 259.

نظمي، أيهاب و العزب، هاني (2012). **تدقيق الحسابات الإطار النظري**. الطبعة الأولى، دار وائل لنشر: عمان، الأردن.

الوردات، خلف عبد الله (2013). **دليل التدقيق الداخلي**. دار الراية لنشر والتوزيع: عمان، الأردن.

وزارة الشؤون القانونية (2000). **قانون المؤسسات والجمعيات الأهلية رقم 1**. اليمن، صنعاء.

الوقاد، سامي و ديان، لؤي (2010). **تدقيق الحسابات (1).** الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع: عمان ، الأردن.

الياسري، محمد فضل نعمة، (2018) ، **استخدام مؤشرات الأداء المالي القائمة على التدفقات النقدية في تقويم الأداء المالي: دراسة حالة المصرف الوطني الإسلامي**، مجلة جامعة كربلاء العالمية، جامعة كربلاء العالمية، 16(2)، 189.

المراجع الأجنبية.

Chabotar, Kent John. 1989. **"Financial Ratio Analysis Comes to Nonprofits".** The Journal of Higher Education, 60(2), pp. 188-208

Ejoh, N. and Ejom, P. (2014). **The Impact of Internal Control Activities on Financial Performance of Tertiary Institutions in Nigeria**. Journal of Economics and Sustainable, 5(16), PP 133-143.

Forbes, D. P. (1998). **Measuring the immeasurable:** Empirical studies of nonprofit organisation effectiveness from 1977-1997, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly,* 27,pp 183-202..

Glassman, D.M. and Saphn, K. (2012). **Performance measurement of nonprofits,** *Journal of Applied Corporate Finance,* 24(2), 72-77

Jääskeläinen, A. & Sillanpää, V. (2013)**. Overcoming challenges in the implementation of performance measurement: Case studies in public welfare services**. *International Journal of Public Sector Management, 26 (6), 440-454.*

Kamau, J. (2016) **eeffcts of interal control practices performance of small and medium enterprises in Nairobi county.** master thesis, university of Nairobi.

Kendall, J. and Knapp, M. (2000). **Measuring the performance of voluntary organizations,** *Public Management Review*, p 105-132.

Mawanda, S. A., (2008). **Effects of Internal Control Systems on Financial Performance in an Institution of Higher Learning in Uganda.** Postgraduate Dissertation, Faculty of Business Administration and Management, Uganda Martyrs University

Muraleetharan, P. (2009). **Internal control and impact of financial performance of the organization- Special Reference Public and Private Organizations in Jaffna District**. Department of Accounting, University.

Narayan, S. (2005). **Managing Nonprofit. New Delhi:** Daksh Publishers.

Nyakundi, D. , Nyamita, M. , Odhiambo , T. and Matwetwe, T. (2014) **" Effect of internal control systems on financial performance of small and medium scale business enterprises in Kisumu City,** Kenya International Journal of Social Sciences and Entrepreneurship. 1(11), pp.719-734.

Ongeri, S.N. (2010), **An assessment of the effectiveness of internal audit systems in the management of decentralized funds in Kenya: A study of local authority transfer funds in Kisii Municipal Council**, Unpublished Research Thesis.University of Nairobi.

Richard, P. J., Devinney, T. M., Yip, G. S., & Johnson, G. (2009). **Measuring organizational performance: Towards methodological best practice.** *Journal of Management, 35 (3),p 718–804.*

Ritchie, W. J. and Kolodisnky, R. (2003). **Nonprofit organization financial performance measurement: An evaluation of new and existing financial performance measures.** *Nonprofit Management and Leadership*, 13(4), pp. 367-381.

SANUSI,z And JOHARI, j. (2016). **The Effect of Internal Control Systems a Budgetary Participation on the Performance Effectiveness of Non-profit Organization Evidence from Malaysia.**

Journal of Economics and Management. *Accounting Research Institute, Universiti Teknologi MARA, Malaysia*. Pp, 553-539.

Siciliano, J. I. (1996). **The Relationship of Board Member Diversity to Organizational Performance.** ***Journal of Business Ethics,*** 15 (12), pp1313-1320.

Tuckman, H. P. and Chang, C. F. (1991). **A Methodology for Measuring the Financial Vulnerability of Charitable Nonprofit Organizations. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, 20 (4), p445-460.

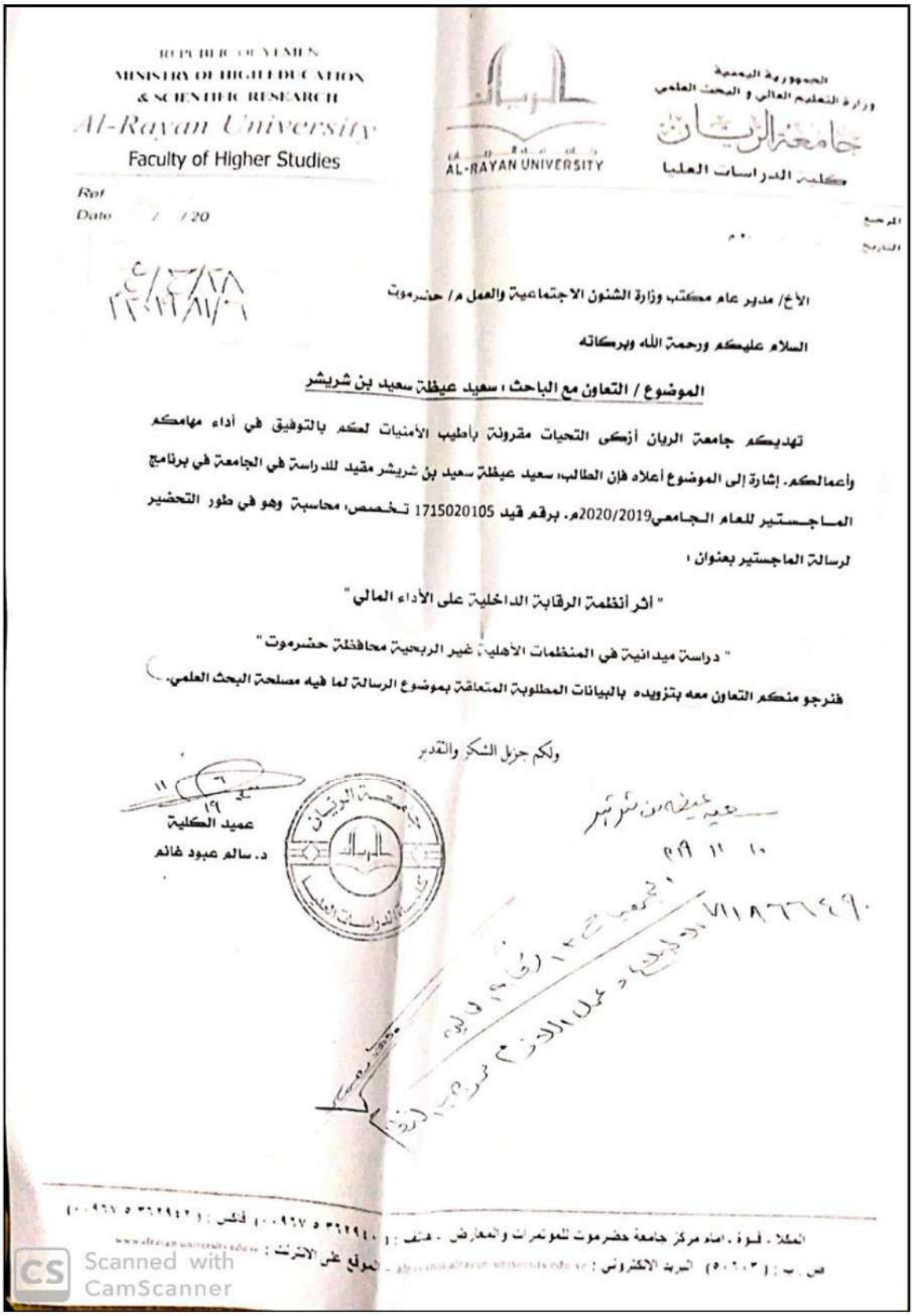
قائمة الملاحق

ملحق رقم(1) إفادة الجامعة للتعريف بالباحث والتعاون معه

ملحق رقم (2) استبانة الدراسة

ملحق رقم (3) مصفوفة علاقة الارتباط بين المتغيرات

ملحق رقم(1) إفادة الجامعة للتعريف بالباحث والتعاون معه



REPUBLIC OF YEMEN
MINISTRY OF HIGHER EDUCATION
& SCIENTIFIC RESEARCH
Al-Rayan University
Faculty of Higher Studies

الجمهورية اليمنية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الريان
كلية الدراسات العليا

AL-RAYAN UNIVERSITY

Ref
Date / /20

المرجع
التاريخ

الأخ/ مدير عام مكتب وزارة الشئون الاجتماعية والعمل م/ حضرموت

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع / التعاون مع الباحث : سعيد عيظة سعيد بن شريشر

تهديكم جامعة الريان أزكى التحيات مقرونة بأطيب الأمنيات لكم بالتوفيق في أداء مهامكم وأعمالكم. إشارة إلى الموضوع أعلاه فإن الطالب: سعيد عيظة سعيد بن شريشر مقيد للدراسة في الجامعة في برنامج الماجستير للعام الجامعي2020/2019م. برقم قيد 1715020105 تخصص: محاسبة وهو في طور التحضير لرسالة الماجستير بعنوان :

" اثر أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي "

" دراسة ميدانية في المنظمات الأهلية غير الربحية محافظة حضرموت "

فنرجو منكم التعاون معه بتزويده بالبيانات المطلوبة المتعلقة بموضوع الرسالة لما فيه مصلحة البحث العلمي.

ولكم جزيل الشكر والتقدير

عميد الكلية
د. سالم عبود غانم

المكلا - قيوة - امام مركز جامعة حضرموت للمؤتمرات والمعارض - هاتف : (٠٠٩٦٧ ٥ ٣٦٢٩١٠) فاكس : (٠٠٩٦٧ ٥ ٣٦٢٩١٢)
ص.ب : (٥٠٦٠٣) البريد الالكتروني : الموقع على الانترنت :

Scanned with CamScanner

ملحق رقم (2) استبانة الدراسة

الجمهورية اليمنية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الريان

كلية الدراسات العليا

الأخ الكريم / الأخت الكريمة. .....المحترم/ة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

أتوجه إليكم بالتقدير والاحترام، راجيًا تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة والتي بعنوان:

أثر أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي

دراسة ميدانية تطبيقية على المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح محافظة حضرموت – الساحل

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

،،،، ولكم جزيل الشكر،،،

الباحث/ سعيد عيظة سعيد بن شريشر

إشراف الدكتور/ فايز بامزاحم

2020م / 1441هـ

للإطلاق فقط

التعريف ب COSO هو لجنة رعاية المؤسسات المالية الأكبر في أمريكيا، والتي وضعت سنة 1992م مفهوم لرقابة الداخليةK حيث عرفتها بأنها: عبارة عن عملية متأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة، يتم تصميمها من أجل الحصول على تأكيد مناسب بأن الأهداف التالية قد تم تحقيقها:

- تحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية في المنظمة.
- زيادة الثقة في مصداقية القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها.
- التأكد من التزام كافة العاملين بالقوانين والقواعد التنظيمية.

ويتكون نموذج coso من العناصر الخمسة التالية:

أولا: البيئة الرقابية.

ثانيا: تقييم المخاطر.

ثالثا: الأنشطة الرقابية.

رابعا: المعلومات والاتصالات.

خامسا: المراقبة والمتابعة.

الجزء الأول: معلومات شخصية

اختر الإجابة مع وضع علامة (x) في المكان المناسب بما يتناسب واجباتكم

1. **الجنس**

ذكر	أنثى

2. العمر

أقل من 25 سنة	من 25 – أقل من 35	من 35 – أقل من 45	45 فأكثر

3. المؤهل العلمي

ثانوية عامة فأقل	دبلوم متوسط فما فوق	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	أخرى اذكرها لطفا

4. التخصص العلمي

محاسبة	مالية ومصرفية	إدارة أعمال	أخرى اذكرها لطفا

5. الخبرة العملية

أقل من 5 سنوات	من 5 أقل- من 10 سنوات	من 10- أقل من 15 سنة	15 سنة فأكثر

6. الوظيفة الحالية (المسمى الوظيفي)

مدير مالي	مدير تنفيذي	مراجع داخلي	محاسب	أخرى اذكرها لطفا

الجزء الثاني: عناصر نظام الرقابة الداخلية

الأسئلة التالية هي عبارة عن فقرات تقيس مدى توفر عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية غير الهادفة للربح وفق إطار coso يرجى التكرم بوضع (×) في خانة الخيار المناسب:

عناصر الرقابة الداخلية		موافق بدرجة				
الرقم	أولا: بيئة الرقابة	عالية جدا	عالية	متوسطة	قليلة	قليلة جدا
1	تعمل إدارة المؤسسة على إيجاد قيم أخلاقية تدفع الموظفين للعمل بنزاهة ومنع التصرفات غير الأخلاقية في أدائهم للمهام المكلفين بها.					
2	يوجد لدى المؤسسة مجلس إدارة (مجلس أمناء) يمارس الإشراف على الإدارة التنفيذية للمؤسسة.					
3	تعزز إدارة المؤسسة مبدأ اعتبار الرقابة مسؤولية الجميع.					
4	تلتزم إدارة المؤسسة بمعايير النزاهة والشفافية.					

5	الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتلاءم مع طبيعة العمل في المؤسسة حيث يساعد في تحقيق الأهداف المطلوبة من الموظفين.					
6	يتوفر لدى المؤسسة فلسفة وأسلوب تشغيلي مناسب تجاه أداء المهام المالية والإدارية والتدقيق.					
7	تطلع إدارة المؤسسة كافة الموظفين على أدوارهم في عمليات الرقابة بطريقة واضحة ومكتوبة.					
8	تعمل إدارة المؤسسة على تفويض الصلاحيات بشكل يتناسب مع مسؤوليات العمل الخيري.					
9	يوجد توصيف وظيفي واضح وقواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الإدارة التنفيذية والعاملين بها.					
10	يتوفر في المؤسسة نظام ضبط داخلي يساهم في ضبط أداء العاملين.					
11	يوجد نظام واضح ومكتوب لسياسات التوظيف في المؤسسة.					
12	توجد سياسات فاعلة لتدريب الموظفين في المؤسسة.					
ثانيا: تقدير المخاطر						
1	يوجد لدى المؤسسة أهداف واضحة ومحددة.					

2	تقوم المؤسسة بتقدير المخاطر في ظل الظروف الاقتصادية والتشريعية والقانونية والاجتماعية التي تعمل بها.					
3	تقوم المؤسسة بعمليات تحديد احتمالات تعرضها للمخاطر وتحليلها وتصنيفها إلى مستويات ودرجات مختلفة من حيث احتمالات الحدوث والتأثير المتوقع.					
4	تعمل المؤسسة على استكشاف تأثير المخاطر على الوظائف والأنشطة المختلفة من خلال تقييم التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.					
5	يتم الاستعانة بذوي الخبرة في جانب تقييم درجة المخاطر.					
6	تقوم المؤسسة بدراسة البدائل المحتملة لمواجهة المخاطر (تحملها، تنويعها، تجنبها، تحويلها).					
7	يعمل نظام الرقابة الداخلية على ضبط مستويات المخاطر(المالية والتشغيلية) التي تعيق أداء المؤسسة.					
8	تقوم المؤسسة بالاستعداد واتخاذ الإجراءات السليمة والملائمة من خلال وضع خطط وسياسات تخفض من تأثير المخاطر إلى مستويات مقبولة مع مراجعتها باستمرار.					

9	يشترك القائمون بالرقابة الداخلية في المناقشات حول الرقابة الملائمة عند تقديم وتطوير البرامج والمشاريع والخدمات التي تقدمها المؤسسة.						
10	لدى إدارة المؤسسة القدرة على دراسة كافة العمليات التشغيلية والمالية وأنشطة المؤسسة المتعلقة بالأهداف وذلك التعرف على المخاطر المرتبطة بهذه الأهداف.						
11	هناك اتصال مباشر بين الرقابة الداخلية ومجلس الإدارة (مجلس الأمناء) يساعد المجلس في تحديد طريقة التعامل المناسبة مع المخاطر.						
12	لدى المؤسسة خطة طوارئ لمواجهة أي مخاطر غير محسوبة.						
ثالثا: الأنشطة الرقابية							
1	تقوم المؤسسة بتبني مجموعة من السياسات والإجراءات والممارسات والأنشطة لتخفيف المخاطر المرتبطة بالأهداف التي تسعى لتحقيقها.						
2	يوجد فصل كافٍ وملائم بين المهام من خلال توزيع المهام وعدم تكليف الموظف بمهام متعارضة بآن واحد.						
3	يوجد تفويض للإصلاحيات حيث إن هناك صلاحيات محددة لكل مستوى إداري ولكل وظيفة.						

4	توجد رقابة على عملية التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات التابعة للمؤسسة.					
5	تتلاءم المستندات والسجلات مع طبيعة عمل المؤسسة.					
6	توفر الرقابة الداخلية وسائل محاسبية لتقويم الأداء مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والمؤشرات المالية.					
7	توجد حماية مادية والكترونية لأصول المؤسسة وللبرامج وملفات البيانات فيها.					
8	يتم مراجعة الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن إعداد البيانات.					
9	توجد رقابة فاعلة على أداء الأنشطة والإجراءات داخل المؤسسة.					
10	تقوم المؤسسة بعمليات مرجعة لمقارنة الإنفاق مع الإنفاق المخطط والعمل على معالجة الانحرافات من خلال ضوابط معينة.					
11	تقوم المؤسسة بتوفير بنية تحتية مناسبة للأنشطة الرقابة.					
12	تستخدم المؤسسة الشكاوي كأداة رقابية لذا فهي تتعامل معها بفاعلية حيث تعالج الشكاوي بموضوعية.					

رابعا: المعلومات والاتصالات						
1	تقوم المؤسسة بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهدافها.					
2	يتوفر لدى المؤسسة أنظمة معلومات داخلية مالية وإدارية واضحة يتم العمل من خلالها تساهم في تفعيل عمليات الرقابة الداخلية.					
3	يوجد لدى المؤسسة نظام معلومات يوفر معلومات دقيقة تلبي احتياجات الإدارة من خلال تقارير للعمليات التشغيلية والبيانات المالية.					
4	تمتلك المؤسسة نظام اتصال فعال داخل وخارج المؤسسة يسمح بتدفق المعلومات ومن ثم تخزينها بشكل صحيح.					
5	تتوفر قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفة أو خروقات.					
6	يتوفر لدى المؤسسة وسائل اتصال مناسبة وواضحة وفي كافة الاتجاهات تسمح بتدفق المعلومات.					
7	يتم توصيل المعلومات الملائمة للمعنيين بالشكل والإطار الزمني المناسب لتمكينهم من متابعة مسؤولياتهم بكفاءة عالية.					

8	يتوفر لدى المؤسسة استراتيجية لتطوير نظم المعلومات.						
9	توجد آلية لدراسة اقتراحات الموظفين.						
10	تطبق المؤسسة نظام اتصال فعالاً للتأكد من وضوح الصلاحيات والمسؤوليات.						
11	تشمل نظم الاتصالات والمعلومات وجود خطة طوارئ لضمان سير العمل وتقليل احتمالات تعطل الأجهزة والأنظمة الالكترونية.						
12	تساهم التقارير التي يتم إعدادها من خلال البيانات والمعلومات التي يتم معالجتها من نظام الاتصالات والمعلومات في تحسين أداء المؤسسة.						
خامسا: المراقبة والمتابعة							
1	تقوم المؤسسة بالمتابعة والتقييم بشكل مستمر أو منفصل لمختلفة مكونات الرقابة الداخلية لتحديد مدى فاعليتها وحاجتها لتطوير والتحديث.						
2	تتوفر معايير رقابية لمتابعة وتقييم الأداء في المؤسسة.						
3	تستخدم نتائج تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور وتطوير الأداء في المؤسسة.						

4	تستخدم نتائج تقارير الأداء لأغراض منح الحوافز وتوقيع العقوبات.					
5	يتوفر في القائمين بالرقابة الداخلية في المؤسسة التأهيل العلمي والخبرة الكافية					
6	يتمتع القائمون بالرقابة الداخلية بكامل الصلاحيات للوصول إلى كافة السجلات والوثائق الخاصة بكافة أعمال المؤسسة.					
7	يتمتع القائمون بالرقابة الداخلية بالاستقلالية الكاملة.					
8	يتناسب نظام الرقابة الداخلية المستخدم مع طبيعة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.					
9	يتم متابعة وتعديل ثغرات الضعف في نظام الرقابة الداخلية وإبلاغ المستوى الإداري المعني في الوقت المناسب.					
10	توجد هناك استجابة من قبل إدارة المؤسسة لتقارير الرقابة الداخلية التي يعدها المدقق الداخلي والعمل بها لتصويب الانحرافات إن وجدت.					
11	يتم عمل جرد دوري أو مفاجئ لأصول ومخازن المؤسسة					
12	توجد رقابة فعالة على عمل لجان المشتريات والاستلام لمعرفة التزامها بالأنظمة والقوانين					

ملحق رقم (3) مصفوفة علاقة الارتباط بين المتغيرات

Correlations

		بيئة الرقابة	تقييم المخاطر	الأنشطة الرقابية	المعلومات والاتصالات	المراقبة والمتابعة	نسبة البرامج	نسبة المنح والمساهمات	الأداء المالي
بيئة الرقابة	Pearson Correlation	1	.656*	.791**	.733**	.807**	.601*	.580*	.618*
	Sig. (2-tailed)		.011	.001	.003	.000	.023	.030	.019
تقييم المخاطر	Pearson Correlation		1	.853**	.817**	.839**	.866**	.640*	.822**
	Sig. (2-tailed)			.000	.000	.000	.000	.014	.000
الأنشطة الرقابية	Pearson Correlation			1	.931**	.797**	.902**	.692**	.865**
	Sig. (2-tailed)				.000	.001	.000	.006	.000
المعلومات والاتصالات	Pearson Correlation				1	.771**	.943**	.830**	.941**
	Sig. (2-tailed)					.001	.000	.000	.000
المراقبة والمتابعة	Pearson Correlation					1	.757**	.777**	.794**
	Sig. (2-tailed)						.002	.001	.001
نسبة البرامج	Pearson Correlation						1	.832**	.982**
	Sig. (2-tailed)							.000	.000
نسبة المنح والمساهمات	Pearson Correlation							1	.922**
	Sig. (2-tailed)								.000
الأداء المالي	Pearson Correlation								1
	Sig. (2-tailed)								

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Abstract

This study aimed to identify the impact of internal control systems on financial performance of the no-governmental organisations ("NGOs") operating in the coast area of Hadramout governorate. To achieve the objectives of the study, a descriptive analytical approach was applied, a time series of financial statements of these NGOs was analysed, and the financial performance indicators were also analysed in order to identify the levels of the financial performance of these NGOs. A questionnaire was designed based on the Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission ("COSO") framework, to measure the impact of the internal control systems on the financial performance of the NGOs based in Hadramout coast area, and to identify how much elements of the internal control systems are in place in these NGOs in accordance with the COSO framework. The study has concluded that there is a statistically significant relationship between the elements of the internal control system based on the COSO framework and the financial performance. The findings of the study have shown that there is a positive and strong correlation between the elements of the internal control system in accordance with the COSO framework, and there is an increase in the percentage of programmes funded to achieve the objectives of the NGOs and the percentage of grants and contributions from the authorities. The findings of the study have also revealed that there are elements of the internal control system in place to varying degrees in these NGOs according to the COSO framework; where the control environment received the attention of these organisation, followed by the control activities, then the risk assessment, the information and communications. However, the interest of these NGOs in the component of monitoring and follow-up has come last. Among the findings of the study was that most of these NGOs are not interested in fundraising activities, as they have not spent any expenditures on these activities and therefore seem not to have competence in this aspect. The study has found that most of

these NGOs decreased their spending on programmes from 2016 to 2017 and that some did not show any competence in this aspect. The study has found that most of these NGOs either completely relied on the grants and contributions to achieve their total fundings, or the percentage of grants and contributions was relatively high, which indicates that they enjoy strong popular support. However, at the same time, such NGOS depend mainly on one source of income, which increases the risk of maintaining their financial stability.

The study makes a number of recommendations on what future actions could look like. The most important of which is that NGOs based in Hadramout, coast area, need to adopt the internal control system in accordance with the COSO framework and to pay more attention to implementing its five components. As to achieve the efficiency and effectiveness of operational processes, enhance the credibility of financial data, ensure that employees adhere to the applicable laws and regulations, improve the levels of NGO financial performance, and pay more attention to the monitoring and follow-up and overcoming weaknesses on ongoing basis. The study also recommends that NGOs should pay more attention to fundraising activities and demonstrate more efficiency in this aspect, which may allow them to access more donations and contributions, obtain more funding, enhance the level of their financial performance, continuously review their expenditures avoiding high administrative expenses on programmes, and to help enhancing donor confidence in them as well as to search for additional funding sources for their expenditures. Thus, NGOs can address the decrease in spending on programmes and show more efficiency in their performance levels and try to search for other options to feed their revenues and reduce the level of dependence on grants and contributions earned for activity funding as much as possible, giving these NGOs the ability to continue performing their activities without the need for external funding.