

دور الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية دراسة لآراء عينة من موظفي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في عدن

The Role of the Internal Control According to the COSO Framework in the Governance of Yemeni Governmental Institutions A Study of the Perspectives of the Central Organization for Control and Accounting in Aden, Yemen

د. محمد عبدالعزيز العزاني
أستاذ مساعد، قسم إدارة الأعمال
كلية العلوم الإدارية، جامعة عدن

د. محمد همام علي بن همام
أستاذ مشارك، قسم إدارة الأعمال
كلية العلوم الإدارية، جامعة عدن

د. خالد خميس بن سريع
أستاذ مشارك، قسم إدارة الأعمال
جامعة شبوة

الملخص:

الكلمات المفتاحية:

- الرقابة الداخلية
وفق إطار
COSO
- الحوكمة

استهدفت الدراسة التعرف على دور الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن، وتم اختيار عينة قصدية ممثلة للمجتمع إذ تم توزيع (65) استبانة، وتم استرجاع (58) استبانة صالحة للتحليل، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، وتم تحليل البيانات من خلال استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)؛ وذلك لاختبار فرضيات الدراسة، وكانت أهم نتائج الدراسة: أن مستوى توافر الرقابة الداخلية كان عاليًا؛ إذ حصلت جميع أبعاد هذا المحور على مستوى توافر عالٍ كما أظهرت نتائج الدراسة أن هناك أثرًا ذا دلالة إحصائية بين كل بُعد من أبعاد الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في حوكمة المؤسسات الحكومية.

ABSTRACT:

Key Words:

- Internal Control according to COSO Framework
- Governance

The study aimed to identify the role of the internal control according to the COSO framework in the governance of Yemeni governmental institutions from the perspectives of auditors in the Central Organization for Control and Accounting in Aden, Yemen. A purposive sample representing the population was selected, where (65) questionnaires were distributed and (58) valid questionnaires were retrieved for analysis. The descriptive and analytical approach was employed, and the data were analyzed using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) to test the study's hypotheses. The most important results of the study revealed that the level of availability of internal control was high, as all dimensions of this domain obtained a high level of availability. The results of the study also indicated that there is a statistically significant impact among all dimensions of the internal control according to the COSO framework in the governance of governmental institutions.

مقدمة:

يُعد موضوع الحوكمة من المواضيع التي نالت اهتمام الكثير من الباحثين خلال العقدين الماضيين؛ نتيجة للأزمات الاقتصادية والمالية، والتي أدت إلى إفلاس عدد من المؤسسات وإنهيارها في أنحاء العالم، وكان من أهم أسباب هذه الازمات التي أدت إلى إنهيار هذه المؤسسات انتشار الفساد المالي والإداري، وضعف الأنظمة الرقابية. لذلك ظهرت الحاجة إلى حوكمة المؤسسات من خلال الاعتماد على إجراءات يتم من خلالها وضع المعايير التي ينبغي أن تلتزم بها المؤسسات من أجل الحفاظ على حقوق الأطراف المعنية، وتحقيق المساءلة والرقابة والشفافية بشكل أكثر فاعلية؛ إذ تؤدي الحوكمة الفعالة للشركات إلى ضمان دقة التقارير المالية، كالتقرير عن النتائج المالية، وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية.

وتُعد الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ذاتية، وهي من أهم الأدوات التي يمكن الاعتماد عليها في مكافحة الفساد المالي والإداري، ومساعدة المؤسسات في حوكمة أعمالها وتحقيق أهدافها المطلوبة. لذلك أولت المؤسسات الحديثة اهتماماً كبيراً بنظام الرقابة الداخلية، وعملت على إيجاد أنظمة رقابة فعالة تساعد في مواجهة الأزمات التي يمكن أن تواجهها، وكذا المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامته بتوفير بيئة سليمة وملائمة تضمن تحقيق الأهداف في المؤسسة. ومن أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة إطار COSO، والذي يتضمن مجموعة من المعايير التي تعد مقياساً يمكن على أساسه التوصل إلى حكم تقديري بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية. ويوفر صورة واضحة لمستوى عمل الإدارة من أجل اتخاذ قرارات سليمة تتماشى وتتفق مع النظم والقوانين. وبناءً عليه جاءت هذه الدراسة لإظهار دور الرقابة الداخليه وفق إطار COSO في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

المبحث الأول**الإطار العام للدراسة****أولاً: مشكلة الدراسة:**

تحتاج المؤسسات إلى الرقابة الداخلية لتحقيق الفاعلية والبقاء في بيئة الأعمال، وتكيفها، ونموها، ولتحقيق أهدافها وزيادة كفاءتها. وتُعد الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية نظاماً لضبط الأداء وضماناً لتحقيق الأهداف وتنفيذ القوانين واللوائح والضوابط والإجراءات المنظمة للعمل والأفراد، وكذا المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامته من خلال توفير بيئة سليمة وملائمة تضمن خدمة كافة أصحاب المصالح والعلاقة بالمؤسسة من مساهمين وموظفين وعملاء وجهات رقابية حكومية، وتقديم التقارير التي تضمن لهم تقييم الأداء ومراقبة اتجاهات النشاط، وفي ضوء ما سبق يمكن تحديد مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

1- ما مستوى توافر الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر

المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن؟

2- ما دور الرقابة الداخليه وفق إطار COSO في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر

المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن؟

ثانياً: أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من خلال الآتي:

1- أهمية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO للمؤسسات الحكومية اليمنية، إذ إن وضع نظام للرقابة الداخلية

وفحصها وتطويرها بالاعتماد على نظام الرقابة الداخلية المتكامل COSO المحدث يؤدي إلى تحقيق أهدافها

في مصداقية التقارير، وفي كفاءة العمليات التشغيلية وفعاليتها، والالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.

2- أن اعتماد تطبيق الرقابة الداخلية وفق إطار COSO يسهم في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسات الحكومية

اليمنية.

3- الاهتمام الكبير الذي حظيت به حوكمة المؤسسات.

ثالثاً: أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1- التعرف على مستوى توافر الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة

نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

2- بيان دور الرقابة الداخليه وفق إطار COSO في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر

المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن. ويمكن تقسيم هذا الهدف إلى

الأهداف الفرعية الآتية:

أ. بيان دور البيئة الرقابية في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي

للقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

ب. بيان دور الأنشطة الرقابية في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز

المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

ج. بيان دور تقييم المخاطر في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي

للقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

د. بيان دور المعلومات والاتصالات في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في

الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

هـ. بيان دور الرقابة والمتابعة في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز

المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

رابعاً: فرضيات الدراسة:

اعتماداً على تساؤلات الدراسة، ومن أجل تحقيق أهدافها تم صياغة الفرضية الرئيسة الآتية:
لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للرقابة الداخلية وفق إطار COSO بأبعادها المتمثلة بـ (البيئة الرقابية، الأنشطة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، والرقابة والمتابعة) في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

وتنبثق عنها الفرضيات الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبيئة الرقابية في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للأنشطة الرقابية في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم المخاطر في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمعلومات والاتصالات في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للرقابة والمتابعة في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

خامساً: مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من الموظفين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المراجعين للمؤسسات الحكومية في عدن - الجمهورية اليمنية، واعتمد الباحثان على أسلوب العينة القصدية على وجه التحديد، وتم توزيع (65) وتم استعادة (58) استبانة صالحة للتحليل.

سائماً: منهج الدراسة:

انطلاقاً من طبيعة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها، اعتمد الباحثان المنهج الوصفي التحليلي.

سابعاً: أساليب جمع المعلومات:

اعتمد الباحثان في جمع معلومات الدراسة على المصادر الآتية:

1- المصادر الثانوية: و تمثلت في ما هو متوفر من مصادر عربية وأجنبية وبحوث ودراسات محكمة، إضافة إلى الرسائل والأطاريح الجامعية، والكتب وشبكة الإنترنت العالمية والمكتبات الرقمية، ذات الصلة بموضوع الدراسة التي أسهمت في إثراء الجانب النظري للدراسة وبنائه.

2- المصادر الأولية: في هذا الجانب تم الحصول على البيانات من خلال تصميم استمارة استقصاء (استبانة) هدفت إلى جمع المعلومات وقياس أبعاد متغيرات الدراسة.

ثامناً: حدود الدراسة

تكونت حدود الدراسة من الآتي:

1- الحدود الموضوعية: اشتملت الحدود الموضوعية على أبعاد الرقابة الداخلية وفق إطار COSO ممثلة بـ (البيئة الرقابية، الأنشطة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، والرقابة والمتابعة) ودورها في حوكمة المؤسسات الحكومية.

2- الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عدن، الجمهورية اليمنية.

3- الحدود الزمانية: كانت في إطار المدة من نوفمبر 2023م حتى أبريل 2024م.

4- الحدود البشرية: تمثلت الحدود البشرية في موظفي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المراجعين للمؤسسات الحكومية اليمنية في عدن، الجمهورية اليمنية.

تاسعاً: الدراسات السابقة

1-دراسة زويلف، عليان (2021): بعنوان: أثر تطبيق إطار (COSO) للرقابة الداخلية في إدارة المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية العاملة في الأردن:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق إطار COSO للرقابة الداخلية في إدارة المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية العاملة في الأردن. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع المعلومات، وعلى الحزمة الإحصائية ببرنامج (SPSS) وذلك لاختبار فرضيات الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من جميع البنوك التجارية العاملة في الأردن والبالغ عددها (21) بنكاً، في حين تكونت عينة الدراسة من مدارء الإدارات والدوائر، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتطبيق عناصر الرقابة الداخلية مجتمعة وفقاً لإطار COSO في إدارة المخاطر التشغيلية، فضلاً عن وجود أثر لكل عنصر من هذه العناصر في إدارة المخاطر.

2-دراسة عبد القادر، ربيع (2019): بعنوان "مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية مع إطار COSO للرقابة الداخلية في بيئة الاعمال الجزائرية".

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى توافق نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مع إطار COSO للرقابة الداخلية لما له من سمعة في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات وزيادة فعاليتها في تحقيق أهدافها وإدارة مخاطرها، وتم الإعتماد على المنهج الوصفي، واعتمدت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع المعلومات، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية للوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية، فعال جداً ويتوافق بنسبة كبيرة مع مكونات الرقابة الداخلية ومبادئها.

3- دراسة القصير، وشعبان (2019): بعنوان: " مدى توافق مكونات الرقابة الداخلية في البيئة الليبية مع إطار COSO، من وجهة نظر المراجعين الداخليين: ليبيا.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توافق مكونات الرقابة الداخلية في البيئة الليبية مع إطار COSO في مجال (البيئة الرقابية، الأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصال) من خلال استطلاع آراء المراجعين الخارجيين العاملين في مصراتة، ولتحقيق هدف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتم اعتماد الاستبانة كأداة لجمع المعلومات، وتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين العاملين في مصراتة وهو مكون من فئتين: الفئة الأولى المراجعون الخارجيون العاملون في ديوان المحاسبة فرع مصراتة، والفئة الثانية تمثلت في مكاتب المراجعة المرخصة والمزاولة للمهنة، وتوصلت الدراسة إلى توافق مكونات الرقابة الداخلية في البيئة الليبية مع مكونات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO في مجال (البيئة الرقابية الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال) وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مصراتة.

4- دراسة أحمد (2018) بعنوان: " فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق إطار (COSO)", في التعليم الجامعي الأهلي: بحث تطبيقي في كلية شط العرب - الجامعة الأهلية، البصرة، العراق.

هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه على وفق إطار COSO في التعليم الجامعي الأهلي كلية شط العرب الجامعة الأهلية في البصرة، ولتحقيق هدف الدراسة اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، وتم اعتماد الاستبانة كأداة لجمع المعلومات، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج، من أهمها: إن أنظمة الرقابة الداخلية أصبحت أمام تحديات كبيرة في ظل العولمة وتقنيات المعلومات والتقارير المالية التي تقلل من فحوة توقعات مستخدمي التقارير المالية نتيجة لعدد من التحولات والتغيرات الاقتصادية والتجارية في ظل بيئة الأعمال والتقنيات الحديثة.

5- دراسة Thabit et.al (2017) بعنوان:**The Effectiveness of coso Framework to Evaluate Internal Control**

تقييم فاعلية إطار COSO لتحسين نظام الرقابة الداخلية: كردستان، العراق. **System**

هدفت الدراسة إلى تقييم فاعلية إطار COSO لتحسين نظام الرقابة الداخلية في شركات كردستان بالعراق. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك فجوة بين نظام الرقابة الداخلية لهذه الشركات وإطار COSO، ويمكن أن تطبق تلك الشركات هذا الإطار بشرط تحسين نظام الرقابة الداخلية وفق المعايير الدولية.

6- دراسة Bubilek (2017): بعنوان:**Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization Case Study**

أهمية التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في المؤسسة، فنلندا

هدفت الدراسة إلى بيان دور التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية وأهميتها في الهيكل التنظيمي في شركة فنلندية، وماهي قوانين التدقيق الداخلي التي تتعامل معها، دراسة حالة لشركة فنلندية، تم جمع البيانات من خلال المقابلات والمصادر الثانوية (مراجعات سنوية، قوائم مالية، موقع الشركة)، ومن أهم النتائج لهذه الدراسة: أنها أظهرت أن الإطار النظري وحالة المؤسسة يعتبران التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية من الأمور المهمة، ويتمثل دور كلا المفهومين في السماح للشركة بتطبيق أهدافها وغاياتها، من خلال عمليات تنظيمية أكثر فاعلية، وإدارة المخاطر واتخاذ القرارات.

7- دراسة البواب (2015) بعنوان: " دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في

تحسين أداء المدقق الخارجي":

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي، وشمل مجتمع الدراسة المحاسبين القانونيين العاملين في مكاتب التدقيق والشركات العاملة في الأردن، وتم اختيار عينة عشوائية من ذلك المجتمع، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، واعتمدت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع المعلومات، وخلصت الدراسة إلى نتائج، من أهمها: أن هناك دورًا لعناصر الرقابة الداخلية في أداء المدقق الخارجي، وهذا يعني أن وجود أنظمة رقابة داخلية فعالة للشركات يساعد المدقق الخارجي على أداء مهمته.

8- دراسة Fourie and Ackermann (2013): بعنوان:**The Impact of coso Control Components on Internal Control**

مدى تأثير مكونات إطار COSO في نظام الرقابة الداخلية: جنوب أفريقيا **Effectiveness**

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير مكونات إطار COSO في نظام الرقابة الداخلية، وشمل مجتمع الدراسة ممارسي التدقيق الداخلي في جنوب أفريقيا، وتم اعتماد الاستبانة كأداة لجمع المعلومات، وتم اختيار عينة

عشوائية من مجتمع الدراسة تكونت من (31) مفردة من منطقتي كيب الشرقية وكيب الغربية، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى أن تفعيل إطار COSO يؤدي إلى نظام رقابة داخلية فعال.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

1- أن بيئة الدراسة والقطاع الذي طبقت فيه: تم تطبيق الدراسة في قطاع يراه الباحثان مهما للمجتمع وهو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عدن (الجمهورية اليمنية). وهي حسب علم الباحثين تُعد الأولى ليس في هذا القطاع فحسب بل في الجمهورية اليمنية، والتي ركزت على دور الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في حوكمة المؤسسات الحكومية.

2- أن الهدف الذي سعت الدراسة إلى تحقيقه: هدف رئيس هو معرفة دور الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في حوكمة المؤسسات الحكومية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في عدن الجمهورية اليمنية .

3- أن مجتمع الدراسة والعينة: تكون من الموظفين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المراجعين للمؤسسات الحكومية اليمنية في عدن، وهو ما لم تبحثه الدراسات السابقة.

المبحث الثاني

الإطار النظري للدراسة

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية:

تطور مفهوم الرقابة الداخلية تطوراً كبيراً نتيجة للتطورات الكبيرة في المشروعات الاقتصادية، وازداد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لضمان تحقيق الكفاءة والفاعلية في أنشطة المؤسسات وعملياتها وتحقيق أهدافها.

ومفهوم الرقابة الداخلية هو عملية تنفيذها المؤسسة والإدارة والموظفون الآخرون، وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف وكفاءة العمليات وفعاليتها للرقابة المالية الداخلية، والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها والمتطلبات الرقابية، ودعم تقديم الخدمات المستدامة ماليًا، وموثوقية التقارير، والتصرف بمسؤولية تجاه أصحاب المصلح (Ayamga & Bagina, 2019, 4). وقد حظي نظام الرقابة الداخلي باهتمام الكتاب والمختصين، ووضعت له عدد من التعريفات منها:

عرفت لجنة رعاية المؤسسات COSO (Organization Sponsoring of Committee) الرقابة الداخلية تعريفاً واسع النطاق بأنها: عمليات تنفذ من قبل مجلس الإدارة والأفراد الآخرون في المؤسسة، والتي يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً أو تاماً عن تحقيق المؤسسة لأهداف كفاءة العمليات ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة ومدى الاعتماد على التقارير. (حلمي، 2010، 74)، فالرقابة هي النشاط الإداري الذي يقوم بالتحقق من أن ما نفذ أو تم تنفيذه مطابق لما هو مخطط، وذلك باستخدام معايير تُدعى

المعايير الرقابية التي تقيم الإنجاز لتحديد الانحرافات الإيجابية أو السلبية والعمل على تصحيحها، وهي عملية مستمرة ليس الغرض منها اكتشاف الانحرافات فقط، وإنما تقتضي أيضاً وضع الحلول المناسبة" (شاهين، 2007، 27).

ومما سبق يرى الباحثان أن نظام الرقابة الداخلية: خطة تنظيمية تتكون من مجموعة من العمليات والإجراءات والمعايير المتبعة في المؤسسات لضمان الالتزام بالقوانين والأنظمة واللوائح المعمول بها، والتأكد من تحقيق الأهداف وكفاءة العمليات ودقة البيانات وجودتها وعدالتها لكافة الأطراف ذات المصلحة وذات العلاقة داخلياً وخارجياً.

ثانياً: مفهوم الرقابة الداخلية وفق إطار COSO:

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية وفق إطار COSO يجب أن نعرف ما معنى COSO؟ مصطلح COSO هي اختصار لـ (Committee Of Sponsoring Organization of the Tread Way Commission) أي لجنة دعم المؤسسات التابعة لها، وأنشئت عام 1985، برعاية اللجنة الوطنية لإعداد التقارير المالية الاحتياطية في أمريكا. (الوردات، 2014، 337) وهي لجنة قطاع خاص غير هادفة للربح، تتكون من معهد المحاسبين الإداريين (IMA)، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA)، معهد المدققين الداخليين (IIA)، ومعهد المدراء الماليين (FEI). (Hurt L. Robert: 2013: P43)، وقامت عام 1992 بتقديم إطار متكامل لمفهوم الرقابة الداخلية يساعد الإدارة في تقييم الرقابة الداخلية وتعزيزها، ويُعد هذا الإطار مرجعاً مقبولاً بشكل واسع لاعتماد المؤسسات عليه عند رسم السياسات، ووضع القوانين، وسن اللوائح المستخدمة في ضبط أنشطة الرقابة (رومي وستينبارت، 2009، 282). (الياس، 2017، 9).

وقد قامت لجنة COSO بتحديد المفاهيم المهمة التي ينطوي عليها نظام الرقابة الداخلية وهي: (بدوي، 2011، 29).

- 1- الرقابة الداخلية هي جزء لا ينفصل من عمليات المؤسسة.
 - 2- الرقابة الداخلية هي نظام تقوم مجموعة من الأفراد بوضعه وتنفيذه.
 - 3- تعطي الرقابة الداخلية تأكيدات معقولة وليست مطلقة.
- وقد عرّف إطار (COSO) الرقابة الداخلية بأنها " عملية تتأثر بأعضاء مجلس إدارة المؤسسة ، والإدارة ، وغيرهم من المستخدمين ، مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف المؤسسة في المجالات الآتية: (Root,1998: 118) (البواب، 2015، 376).

1- كفاءة العمليات التشغيلية وفعاليتها.

2- موثوقية الإبلاغ المالي.

3- الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.

ثالثاً: أهمية الرقابة الداخلية:

لقيت الرقابة الداخلية اهتماماً كبيراً من منظمات الأعمال، إذ بُدلت عدد من الجهود من الجهات التنظيمية لإنشاء أنظمة رقابية داخلية كفؤة، وتكمن أهمية وضع أنظمة للرقابة الداخلية في الحفاظ على استمرارية المؤسسة وفي تحقيق الآتي: (شيخي، شاوشي، 2018: 274)

- 1- تحقيق أهداف المؤسسة ورسالتها.
- 2- العمل على هيكلة المؤسسة لتحقيق أهدافها في البقاء والنمو.
- 3- العمل على الحد من المفاجآت وتقليل الأخطار التي تؤثر في عمل المؤسسة.
- 4- مساعدة الإدارة في التعامل مع جميع المتغيرات المحيطة بالمؤسسة.
- 5- وأهم ما تركز عليه هو ضمان الاعتماد على البيانات والتقارير المالية من خلال تقديم تقارير دقيقة.

رابعاً: أهداف الرقابة الداخلية:

تساعد الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة بالأداء وتقديم الخدمات، وتمنع فقدان الموارد ويمكن أن تساعد في ضمان إعداد تقارير مالية موثوقة. ويمكن أن يساعد المؤسسة كذلك في الوصول إلى أين تريد أن تذهب، وتجنب المزالق والمفاجآت على طول الطريق. الإدارة مسؤولة عن جميع أنشطة المؤسسة، وللقيام بذلك يجب أن تضع سياسات وإجراءات (ضوابط داخلية) لتحقيق السلوك المنظم والفعال للمنظمة. ويتضمن ذلك الضوابط الداخلية لضمان ما يأتي: (Chang, et al., 2019, 3)

- 1-التقيد بسياسات الإدارة المتعلقة بأنشطة المؤسسة.
- 2-حماية أصول المؤسسة، مثل المخزون والنقود والمعدات ضد السرقة والتلف.
- 3-منع الاحتيال والخطأ واكتشافه.
- 4-دقة السجلات المحاسبية واكتمالها.
- 5-إعداد المعلومات المالية وغيرها من المعلومات الموثوقة في الوقت المناسب.
- 6-الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة، إذ إن المؤسسات مطالبة باتباع عدد من القوانين، منها: قانون الضرائب، التأمين، حماية البيئة... الخ. (القضاه، 2017، 500).

خامساً: مراحل تطور إطار COSO: (رجب، 2020، 30-34).

مر إطار COSO للرقابة الداخلية بثلاث نسخ ابتداءً من أول نسخة سنة 1992 مروراً بالنسخة الثانية سنة 2004 ووصولاً إلى النسخة الحالية الأخيرة سنة 2013 (وهي ماتم اعتمادها في هذه الدراسة)، وفيما يأتي استعراض لهذه المراحل الثلاث:

- الإصدار الأول لإطار الرقابة الداخلية COSO :

يركز الإصدار الأول من هذا الإطار على خمسة مكونات أساسية، ويشمل كل منها عدة ضوابط، وهذه المكونات هي:

- 1- بيئة الرقابة .
- 2- تقدير المخاطر .
- 3- أنشطة الرقابة.
- 4- المعلومات والاتصالات.
- 5- أنشطة المراقبة .

- الإصدار الثاني لإطار الرقابة الداخلية COSO:

يختلف هذا الإصدار عن الإصدار الأول بإضافة ثلاثة مكونات جديدة على المكونات السابقة لتصبح ثمانية مكونات، هي:

- 1- البيئة الداخلية.
- 2- وضع الأهداف.
- 3- تحديث الأحداث.
- 4- تقييم المخاطر .
- 5- الاستجابة للمخاطر.
- 6- أنشطة الرقابة.
- 7- المعلومات والاتصالات .
- 8- أنشطة المراقبة للرقابة الداخلية والوكالة.

- الإصدار الثالث لإطار الرقابة الداخلية COSO:

يتكون هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO الإصدار الثالث (الأخير) من خمسة عناصر رئيسية، يتداخل بعضها مع بعض، كإطار متكامل وفعال لوصف نظام الرقابة الداخلية وتحليله، وذلك من أجل توفير تأكيد مناسب على تحقيق أهداف المؤسسة، وهذه العناصر تتكون من:

1. البيئة الرقابية.
2. تقييم المخاطر.
3. الأنشطة الرقابية.
4. المعلومات والاتصالات.
5. الرقابة والمتابعة.

سادساً: أبعاد الرقابة الداخلية وفق COSO:

إن أي نظام لا بُدَّ أن تتوفر فيه أبعاد لتشكل قاعدة الانطلاق الأساسية له من أجل الاستمرار في المستقبل المنظور، وتُعد اللجنة الراعية للمؤسسات Committee of Sponsoring Organizations (COSO, 2013) هي الرائدة في مجالات نظام الرقابة الداخلية، ووضعت خمسة أبعاد أساسية لهذا الإطار، وهي كالآتي: (Ujkani & Vokshi, 2019, 328-330) و(السامرائي، 2016، 24-27) **1) البيئة الرقابية:**

يقصد ببيئة الرقابة مجموعة من المعايير والسياسات والإجراءات التي تعكس توجهات الإدارة العليا والمديرين وملاك الوحدة الاقتصادية وتمثل الأساس لممارسة الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية، (Arens & Loebbecke, 2000, 292). (الواردات، 2014، 2).

ويرى Hall أن بيئة الرقابة هي الأساس لكل مكونات الرقابة الداخلية الأخرى (Hall, 2007, 138). وقد أوضح Louwers, et al بعض مبادئ بيئة الرقابة، منها: الاستقامة والالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية، مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي، الهيكل التنظيمي، الالتزام بالكفاءة، الصلاحيات والمسؤوليات، الموارد البشرية. (Louwers, et al., 2011, 166).

2) تقييم المخاطر:

تعرف المخاطر بأنها تحديد المخاطر وتحليلها، التي قد تواجه أهداف المؤسسة، وخاصة فيما يتعلق بالمعلومات، التي تدرج في القوائم المالية ومدى توافق تلك المعلومات مع مبدأ المحاسبة المقبولة، مع محاولة الإدارة المحافظة على مستويات محدودة من المخاطر (Badara, Saidin, 2013, 19).

وقد أكدت لجنة COSO على وجود نوعين من المخاطر، وهي المخاطر الملازمة، أي المخاطر الموجودة قبل اتخاذ الإدارة أي إجراءات رقابية للحد من هذه المخاطر. والمخاطر المتبقية، وهي المخاطر التي تبقى بعد استخدام الإدارة للإجراءات الرقابية، لذا على الوحدات الاقتصادية تقدير المخاطر الملازمة، ووضع الإجراءات الرقابية المناسبة لها، ومن ثم تقييم المخاطر المتبقية (رومني وستينبارت، 2009، 300).

3) الأنشطة الرقابية:

تعرف الأنشطة الرقابية بأنها: " السياسات والإجراءات، التي تضعها المؤسسة وتساعد على ضمان تنفيذ تعليمات الإدارة بصورة صحيحة وفي الوقت المحدد. (Rittenberg & Schwieger, 2001, 18). وقد حددت لجنة COSO ومعيار التدقيق (SAS. NO. 94) أنشطة الرقابة بأنها تنصب على خمس فئات من الأنشطة الرقابية الآتية: (Arens, et al., 2012: 318)

1- الفصل الملائم بين المهام.

2- التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة.

3- الوثائق والسجلات الملائمة.

4- الرقابة المادية على الموجودات.

5- الضبط المستقل للأداء.

4) المعلومات والاتصالات:

يعرف (هلديني، والغبان، 2010، 11) المعلومات والاتصالات بأنها: "جميع الطرائق المستعملة لتحديد وتجميع وتسجيل العمليات الخاصة بالوحدة الاقتصادية. والخروج بتقرير شامل لتلك العمليات، وهذا يتم عن طريق الاتصال وتبادل المعلومات بين القائمين على إعداد تلك العمليات".

ولتقييم مدى ملاءمة نظام المعلومات للوحدة الاقتصادية ينبغي الأخذ في الحسبان الأمور الآتية: (Konrath, 2002, 210):

1- الحصول على المعلومات الخارجية والداخلية، وتزويد المديرين بالتقارير الضرورية عن أداء إدارة المؤسسة، والمتعلقة بالأهداف المحددة.

2- توفير المعلومات للأطراف المستفيدة وبتفصيل مناسب وفي الوقت المحدد لتنفيذ مسؤولياتهم بكفاءة وفاعلية.

3- تطوير نظام المعلومات أو تطويره إذا تطلب ذلك.

4- دعم إدارة الوحدة الاقتصادية لتطوير نظام المعلومات إذا ثبت ذلك من خلال الالتزام بالمصادر الملائمة.

5) الرقابة والمتابعة:

تعرف الرقابة والمتابعة بأنها: "عملية لتقييم جودة أداء نظام الرقابة الداخلية، ويشمل أنشطة المراقبة الدورية والدائمة المتمثلة بالأنشطة الإشرافية العادية والتقييمات المنفصلة المتمثلة بالمراجعة الدورية . (Hyde, 2011, 11)

بهدف تقييم الرقابة الداخلية، وتشمل الرقابة الداخلية الفحص الدوري جودة الرقابة من طرف الإدارة للتعرف على مدى تحقيق أهدافها بمطابقة نتائج الأعمال بالأهداف الموضوعية، ولتصحيح المسار عند

الضرورة وفق إجراءات ضرورية لعمل التعديلات اللازمة، إذن ترتبط أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها،

وتحديد إمكانية تفعيلها بما يتلاءم مع التغييرات في الظروف المحيطة. (جمعة، 2017، 26)، إن فاعلية الرقابة تتضمن: (Messier, et al., 2010, 195)

1- تحديد معيار أساسي لفاعلية الرقابة.

2- تصميم وتنفيذ إجراءات متابعة تستند إلى أهمية مخاطر الأعمال المتعلقة بأهداف الوحدة الاقتصادية

3- تقييم التقارير وإعدادها عن النتائج، بما في ذلك متابعة الإجراءات التصحيحية.

وهناك صورتان للمتابعة يمكن التمييز بينهما هما: (Vaassen, et al.,2009,36)

1- الأنشطة المستمرة .

2- التقييمات المنفصلة في لحظة زمنية معينة.

مما سبق يمكن القول إن إطار COSO للرقابة الداخلية يعد إطاراً فعالاً في تحقيق أهداف المؤسسات، وذلك من خلال تحقيق وتحسين الكفاءة التشغيلية والفاعلية والأداء والاستغلال الأمثل للموارد وتوثيق جميع العمليات التشغيلية بتقارير ترفع للإدارة العليا، وتشجيع المؤسسة على الالتزام بالقوانين والأنظمة الموضوعة.

سابعاً: مفهوم حوكمة الشركات:

لا يوجد تعريف موحد لحوكمة الشركات، لذلك تعددت معاني الترجمة لمصطلح corporate "governance"، ويرى بعض الباحثين أن أقرب ترجمة لهذا المصطلح هو حوكمة الشركات أو حاكمية الشركات. وهذا اللفظ قُدم من قبل البنك الدولي وصندوق النقد. " وهو ما تم ترجمته للعربية واتفق على تعريفه بالإدارة الرشيدة أو بالإدارة الحكيمة، أو الإجراءات الحاكمة، سواء الشركات تحديداً أو الاقتصاد بصورة عامة، واستقر مجمع اللغة العربية في مصر على لفظة "حوكمة". ويمكن القول إن الحوكمة "هي الطريقة التي تستخدم بها السلطة لإدارة أصول وموارد الشركة بهدف تحقيق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة". (عبدالمالك، 2015، 3)، ويمكن عرض بعض تعريفات الحوكمة كما الآتي:

عرفت مؤسسة التمويل الدولية الحوكمة بأنها: " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها ". (حساني، وحمزة، 2012، 5)، حوكمة الشركات تعني الإطار العام الذي يجمع قواعد وعلاقات ونظم ومعايير وعمليات تساعد على ممارسة السلطة والتحكم في الشركات. (سليمان، 2008، 18)، أما مجمع المدققين الداخليين الأمريكي فقد عرفها بأنها "عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح بتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر المؤسسة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف وخطط قيمة للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون مسؤولية أصحاب المصالح في المؤسسة. (حماد، 2005، 149).

ثامناً: أهمية حوكمة الشركات:

يمكن تحديد أهمية حوكمة الشركات في الآتي: (الخضير، 2005، 57)

1- محاربة الفساد الداخلي في الشركات.

2- تحقيق النزاهة والحيادية والاستقلالية وضمانها لمنتسبي الشركات كافة من مجلس الإدارة إلى أدنى عامل

فيها.

3- تحقيق السلامة والصحة.

4- تحقيق الاستقامة ومنع الإنحراف.

5- تقليل الأخطار والقصور.

6- تحقيق فاعلية المحاسبة الداخلية.

7- تحقيق فاعلية المراجعة الداخلية.

تاسعاً: أهداف حوكمة الشركات:

تعمل الحوكمة على تحقيق عدد من الأهداف، أهمها ما يأتي: (الخضيرى، 2005، 21)

1- تحسين الصورة الذهنية للشركات.

2- تحسين عملية صنع لقرار.

3- تحسين مصداقية الشركات.

4- إدخال الاعتبارات الأخلاقية.

5- تحسين درجة الوضوح والشفافية.

6- تحسين قدرة الشركات على تحقيق أهدافها. (عبدالفتاح، 2013، 10)

7- محاربة الفساد وتحقيق الاستقرار للقطاعات المالية. (كافي، 2013، 222)

عاشراً: خصائص حوكمة الشركات:

يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى الخصائص الآتية: (بلعادي، وجاوحو 2010، 4)

1. الإنضباط: أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

2. الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.

3. الاستقلالية: أي لا يوجد تأثير وضغوطات غير لازمة للعمل.

4. المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

5. المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.

6. العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.

7. المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

أحد عشر: مقومات فاعلية قواعد حوكمة الشركات:

يحتاج كل نظام إلى ركائز قاعدية يقوم عليها، ونظام الحوكمة يقوم أيضاً على مجموعة من الركائز التي تكفل

للمؤسسة تحقيق أهدافها، باعتبارها شخصية معنوية مستقلة تسعى للمنافسة؟، وهذه المقومات هي: (أبو حمام

، 2009، 38)

1. وجود قوانين وتشريعات تعنى بحقوق المساهمين، كتحقيق التصويت وانتخاب مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وتعنى كذلك بتنظيم مجلس الإدارة ببيان صفاته من حيث التأكيد على استقلاليتها، وبيان مهامه ومسؤولياته، وكذلك بيان مسؤوليات الإدارة التنفيذية وحقوق أصحاب المصالح وواجباتهم.
 2. وجود لجنة تدقيق داخل المؤسسة، ويتمتع أعضاؤها بالاستقلالية وبمؤهلات عالية وخبرة جيدة.
 3. وجود عمليات حوكمة فعالة داخل المؤسسة تعمل على تنظيم الاجتماعات والاتصالات بين الإدارة والإدارة التنفيذية والموظفين.
 4. وجود أنظمة إدارية داخلية على درجة عالية من الكفاءة والفعالية، مثل نظام شؤون الموظفين، حيث يعمل نظام الإفصاح على توفير المعلومات والإفصاح اللازمة لأصحاب المصالح.
 5. تحديد صلاحيات كل عضو ومسؤولياته في المؤسسة، وإجراء المراجعة الدائمة وتعديلها إذا اقتضى الأمر ذلك، ما يسهل على جميع المتعاملين داخل المؤسسة معرفة حدود عملهم وما هو المطلوب منهم، من أجل خدمة المؤسسة وتحقيق أهدافها.
- اثنا عشر: مبادئ حوكمة الشركات:
- يمكن تحديد مبادئ حوكمة الشركات كما وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي في: (عبدالمالك، 2015، 24-28).

1- توافر الأسس اللازمة لفعالية إطار حوكمة الشركات:

يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع دور القانون، ويحدد بوضوح تقسيم الأوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القانون.

2- حفظ حقوق جميع المساهمين:

تختلف أهدافهم والآفاق الزمنية بما أن كيان المؤسسة يتكون من مجموعة من الأفراد والمساهمين الذين تتفاوت اهتماماتهم فضلاً عن تفاوت قدرات استثماراتهم، بالإضافة إلى أن المؤسسة ينبغي أن تملك القدرة على اتخاذ القرارات الخاصة بالنشاط على نحو يتسم بالسرعة.

3- المعاملة المتكافئة للمساهمين:

يجب أن يكفل إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة في الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمون الأجانب، كما ينبغي أن تتاح للمساهمين كافة فرصة الحصول على تفويض فعلي في حال انتهاك حقوقهم.

4 - دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات:

يجب أن ينطوي إطار ممارسة حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يراها القانون وأن يعمل أيضًا على تشجيع التعاون بين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل، وتحقيق الاستفادة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.

5 - الإفصاح والشفافية:

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة كافة، ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة. إذ تعد نظم الإفصاح القوية بمثابة سمة أساسية من سمات أساليب متابعة الشركات المستندة إلى قوة السوق، وهي أيضًا على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لقدرة المساهمين على ممارسة حقوقهم التصويتية. يجب الإشارة هنا أنه ليس المطلوب من الشركات الإفصاح عن المعلومات التي قد تضر بمركزها السوقي التنافسي، ولكن هناك حد أدنى من المعلومات التي يمكن الإفصاح عنها.

6- مسؤوليات مجلس الإدارة:

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركات. كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين.

المبحث الثالث

الإطار العملي للدراسة

أولاً: اختبار الصدق والثبات:

1- اختبار الصدق الظاهري:

تم التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان في صورته المبدئية بعرضه على عدد من المحكمين من ذوي الاختصاص، وأجريت عليه التعديلات التي اتفق عليها (80%) من المحكمين وجاءت هذه التعديلات في صياغة بعض العبارات لتزداد وضوحاً.

2- اختبار الثبات:

تم استعمال معامل ألفا كرونباخ ومعامل سبيرمان - براون للتجزئة النصفية لغرض اختبار ثبات أداة الدراسة، وكانت النتائج كما هي موضح في الجدول (1):

جدول رقم (1) معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ وسبيرمان - براون للتجزئة النصفية

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach	معامل سبيرمان - براون للتجزئة النصفية
الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	35	0.976	0.916
الحوكمة المؤسسية	10	0.962	0.973
إجمالي الأداة	45	0.983	0.974

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يتضح من الجدول (1) أن معاملات الثبات ألفا كرونباخ كانت مرتفعة إذ بلغت قيمتها لأداة الدراسة ككل (0.983)، وبلغت قيمتها لمحور الرقابة الداخلية وفق إطار COSO (0.976) و (0.962) لمحور الحوكمة المؤسسية، مما يدل على أن محاور الأداة تتمتع بسمة الثبات وبدرجة عالية، وبلغت قيم معاملات الثبات باستخدام معامل سبيرمان - براون للتجزئة النصفية لأداة الدراسة ككل (0.974)، وفي محور الرقابة الداخلية وفق إطار COSO (0.916) و (0.973) لمحور الحوكمة المؤسسية، وهي معاملات قوية جدًا يجعل الأداة تتمتع بالثبات في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة، وبذلك تكون الاستبانة أداة مناسبة لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة.

ثانياً: وصف خصائص عينة الدراسة ومتغيراتها:

1- وصف خصائص عينة الدراسة:

ركزت الدراسة على استقصاء آراء العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والمراجعين للمؤسسات الحكومية في عدن الجمهورية اليمنية، ويبين الجدول رقم (2) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة حسب البيانات الشخصية والوظيفية المتمثلة بالتالي: الجنس، والعمر، والمؤهل العلمي، وعدد سنوات الخدمة، والمستوى الوظيفي).

جدول رقم (2) خصائص عينة الدراسة

الصفة	التكرار	النسبة المئوية
النوع	ذكر	60.3
	أنثى	39.7
العمر	أقل من 30 سنة	6.9
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	25.9
	40 سنة فأكثر	67.2
المؤهل العلمي	دبلوم عالي	39.7
	بكالوريوس	50.0
	ماجستير	6.9
	دكتوراه	3.4

3.4	2	مدير عام	الوظيفة الحالية
22.4	13	مدير إدارة	
19.0	11	رئيس قسم	
12.1	7	مسؤول وحدة	
22.4	13	مراجع	
20.7	12	موظف	
3.4	2	أقل من 5 سنوات	مدة الخدمة
13.8	8	من 5 إلى أقل من 15 سنة	
82.8	48	15 سنة فأكثر	
100.0	58	الإجمالي	

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يتبين من الجدول (2) أن (60.3%) هم من الذكور في حين أن (39.7%) هم من الإناث، وكان (67.2%) من أفراد عينة الدراسة تبلغ أعمارهم 40 سنة فأكثر، فيما كان (25.9%) تتراوح أعمارهم بين (30 – 40) سنة، وكان ما نسبتهم (6.9%) تقل أعمارهم عن 30 سنة، وعلى مستوى المؤهل العلمي نجد أن (50.0%) لديهم مؤهل بكالوريوس، ثم (39.7%) لديهم مؤهل علمي دبلوم عالي، و (6.9%) لديهم مؤهل ماجستير، ونسبة (3.4%) النسبة لديهم مؤهل دكتوراه، وعلى مستوى الوظيفة الحالية كان (22.4%) مدير إدارة والنسبة ونفسها لوظيفة مراجع، و (20.7%) موظفين، و (19.0%) رؤساء أقسام، و (12.1%) مسؤول وحدة، ونسبة (3.4%) مدير عام، وعلى مستوى مدة الخدمة نجد أن (82.8%) تزيد مدة خدمتهم عن 15 سنة، فيما كان (13.8%) لمن تتراوح مدة خدمتهم بين (5-15 سنة)، و (3.4%) لمن تقل مدة خدمتهم عن 5 سنوات، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمتلك طاقات بشرية شابة ونشطة مع الاحتفاظ بذوي الخبرات والتجارب العملية وارتفاع مستوى تأهيلهم العلمي، ومن مستويات وظيفية مختلفة، مما ينعكس إيجاباً على مصداقية الإجابة عن الاستبيان.

2- تحليل متغيرات الدراسة:

أ- التحليل الوصفي لأبعاد متغير الرقابة الداخلية وفق إطار COSO:

كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول (3)

جدول رقم (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (T) لأبعاد وفقرات محور الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

مستوى التوافر	الرتبة	مستوى الدلالة (P. value)	قيمة اختبار T	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
البُعد الأول: بُعد البيئة الرقابية:							
عالي	3	0.00	3.8	72.4	1.25	3.62	1 تهتم الإدارة العليا بالتقارير الصادرة عن لجان التدقيق الداخلي
متوسط	7	0.54	0.6	62.4	1.48	3.12	2 تهتم الإدارة بإجراء مراجعة دورية لاستراتيجيات العمل والسياسات العامة
عالي	2	0.00	4.1	72.8	1.20	3.64	3 تقوم الإدارة بإرساء مبدأ اعتبار الرقابة من مسؤوليات الأفراد العاملين فيها كافة.
متوسط	5	0.15	1.5	65.6	1.44	3.28	4 تقوم الإدارة بإطلاع الموظفين كافة على أدوارهم في إطار عمليات الرقابة الداخلية بطريقة واضحة ومكتوبة
عالي	1	0.00	5.9	79.4	1.24	3.97	5 لدى الإدارة قواعد مكتوبة تحدد واجبات الأقسام والموظفين العاملين فيها ومسؤولياتهم .
متوسط	4	0.03	2.3	67.6	1.27	3.38	6 أنظمة الرواتب والحوافز في المؤسسة مبنية على أساس الكفاءة
متوسط	6	0.23	1.2	63.2	0.97	3.16	7 يتم استشارة لجان التدقيق في المؤسسة عند إجراء أي تعديل على الهيكل التنظيمي
عالي	5	0.00	3.0	69.0	1.16	3.45	المتوسط العام لبُعد البيئة الرقابية
البُعد الثاني: بُعد الأنشطة الرقابية:							
عالي جداً	2	0.00	10.0	84.8	0.94	4.24	1 تسهم التقارير الدورية المقدمة للإدارة في نجاح إجراءات الرقابة
عالي جداً	1	0.00	12.8	89.6	0.88	4.48	2 تسهم عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية المختلفة في تحسين إجراءات الرقابة
عالي	4	0.00	9.0	76.2	0.69	3.81	3 تحرص الإدارة على تطبيق مبدأ فصل المهام
عالي	5	0.00	5.9	74.2	0.92	3.71	4 تستخدم الإدارة التقارير الإدارية والمالية المكتوبة كأداة رقابية
متوسط	7	0.02	2.5	66.2	0.94	3.31	5 تتضمن التقارير الرقابية مقارنات دورية بين نتائج القدرات المختلفة
عالي	3	0.00	6.5	77.2	1.02	3.86	6 تشمل التقارير الرقابية المؤسسة توصيات ومقترحات للتصحيح.
متوسط	6	0.01	2.7	67.2	1.02	3.36	7 تهتم الإدارة بمعالجة الشكاوى بموضوعية ونزاهة
عالي	1	0.00	9.6	76.6	0.66	3.83	المتوسط العام لبُعد الأنشطة الرقابية
البُعد الثالث: بُعد تقييم المخاطر:							
عالي	5	0.00	4.1	71.4	1.06	3.57	1 تصنف إدارة المخاطر كافة من ناحية مستويات تأثيرها على العمل
متوسط	7	0.15	-1.5	57.6	0.62	2.88	2 تقييم بشكل مستمر من قبل قسم التدقيق الداخلي

عالي	6	0.00	3.4	69.4	1.05	3.47	تحدد إدارة المخاطر المخاطر كافة التي يمكن السيطرة عليها والتي لا يمكن السيطرة عليها .	3
عالي	2	0.00	7.7	76.6	0.82	3.83	تقوم إدارة المخاطر بتحديد آليات لتقييم المخاطر كافة التي من الممكن أن تتعرض لها	4
عالي	3	0.00	5.2	73.2	0.97	3.66	تأخذ إدارة المخاطر بنظر الاعتبار مبدأ التكلفة والمنفعة عند تقييم المخاطر	5
عالي	4	0.00	4.3	72.8	1.12	3.64	تضع الإدارة إجراءات سريعة لمواجهة الأخطاء	6
عالي	1	0.00	8.9	78.2	0.78	3.91	يسهم قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة بتحديد مستوى المخاطر المقبول	7
عالي	4	0.00	5.7	71.2	0.75	3.56	المتوسط العام لُبعد تقييم المخاطر	
البُعد الرابع: بُعد المعلومات والاتصالات:								
عالي	3	0.00	6.8	76.2	0.91	3.81	إنجاز الأعمال في الإدارة مستند إلى نظام تعليمات مكتوب وواضح	1
عالي	1	0.00	12.7	83.4	0.70	4.17	النظام المالي المستخدم في المؤسسة محكم ودقيق	2
عالي	5	0.00	5.3	73.4	0.96	3.67	لدى الإدارة قنوات اتصال فعالة تضمن فهم الموظفين كافة للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية	3
عالي	7	0.00	4.4	71.4	0.98	3.57	تحقق الإدارة نجاحات في تأكيد المسؤوليات من خلال نظام اتصال فعال ووضوح الصلاحيات	4
عالي	4	0.00	6.8	76.2	0.91	3.81	لدى الإدارة نظام معلومات مالي يسهم في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية	5
عالي	6	0.00	4.7	73.2	1.05	3.66	نظام المعلومات المالي والتشغيلي آمن من الاختراقات	6
عالي	2	0.00	7.1	78.0	0.97	3.90	وعي مستخدمي نظام المعلومات يسهم في تحسين الإجراءات الرقابية الداخلية	7
عالي	2	0.00	7.5	76.0	0.81	3.80	المتوسط العام لُبعد المعلومات والاتصالات	
البُعد الخامس: بُعد الرقابة والمتابعة:								
عالي	3	0.00	7.8	78.0	0.87	3.90	يتم التعامل مع نشاطات الرقابة الداخلية كجزء من الواجبات اليومية	1
عالي	2	0.00	7.6	80.0	1.01	4.00	تساهم استقلالية المدقق الداخلي في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية	2
عالي	1	0.00	9.3	81.4	0.88	4.07	تؤخذ نتائج تقارير الرقابة والأداء بعين الاعتبار عند إجراء التنقلات بين العاملين	3
عالي	6	0.00	3.7	69.4	0.96	3.47	يتمتع العاملون في مجال الرقابة بكامل الصلاحية للوصول إلى كافة السجلات والوثائق	4
عالي	4	0.00	3.8	72.4	1.25	3.62	يتمتع العاملون في قسم الرقابة والتدقيق بالتأهيل العلمي والخبرة.	5
متوسط	7	0.36	0.9	62.0	0.85	3.10	يتمتع العاملون في قسم الرقابة والتدقيق بالاستقلالية	6

7	تستخدم نتائج تقارير الرقابة والأداء في معالجة القصور وتطوير العمل	3.53	1.33	70.6	3.1	0.00	5	عالٍ
	المتوسط العام لبعء الرقابة والمتابعة	3.67	0.82	73.4	6.2	0.00	3	عالٍ
	المتوسط العام لمتغير الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	3.66	0.76	73.2	6.6	0.00		عالٍ

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية ن=58 مستوى الدلالة ($P \leq 0.05$)

من الجدول رقم (3) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن متغير الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بلغ (3.66)، ويعني أنّ درجة توافر فقرات وابعاد متغير الرقابة الداخلية وفق إطار COSO مجتمعةً معاً تقع عند المستوى "متوافر بدرجة عالية"؛ إذ تنتمي إلى فئة المقياس (3.40 - 4.20)، وتُشير قيمة الانحراف المعياري البالغ (0.76) إلى تقارب الآراء وتجانسها في المحور، بوزن نسبي عالٍ بلغ (73.2%)، وبلغت نتيجة اختبار (T) (6.6) بمستوى معنوية (0.00) وهي أصغر من (0.05)، وهذا يعني أن متوسط درجة الاستجابة للرقابة الداخلية وفق إطار COSO تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (3)، وعلى مستوى أبعاد الرقابة الداخلية وفق إطار COSO نورد ترتيب الأبعاد حسب متوسطاتها الحسابية كما يأتي:

- في المرتبة الأولى جاء بُعد الأنشطة الرقابية بوسط حسابي عالٍ بلغ (3.83)، وانحراف معياري (0.66)، ووزن نسبي (76.6%)، وبلغت قيمة اختبار t (9.6) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، وهذا يعني أن هناك موافقة عالية من أفراد العينة على هذا البعد، وعلى مستوى الفقرات تراوحت متوسطاتها بين (3.31-4.48)، إذ كانت الفقرة الثانية التي نصها (تسهّم عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية المختلفة في تحسين إجراءات الرقابة) أعلاها توافراً بوسط حسابي عالٍ جداً (4.48)، وانحراف معياري (0.88)، ووزن نسبي (89.6%)، وبلغت قيمة اختبار T (12.8) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ويعني أن هناك موافقة عالية جداً على الفقرة، وكانت الفقرة الخامسة التي نصها (تتضمن التقارير الرقابية مقارنات دورية بين نتائج القدرات المختلفة) أدناها توافراً بوسط حسابي متوسط (3.31)، وانحراف معياري (0.94)، ووزن نسبي متوسط بلغ (66.2%)، وبلغت قيمة اختبار T (2.5) وهي موجبة بمستوى معنوية (0.02) وهي أصغر من (0.05)، ويعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- في المرتبة الثانية جاء بُعد المعلومات والاتصالات بوسط حسابي عالٍ بلغ (3.80)، وانحراف معياري (0.81)، ووزن نسبي (76.0%)، وبلغت قيمة اختبار t (7.5) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، وهذا يعني أن هناك موافقة عالية من أفراد العينة على هذا البعد، وعلى مستوى الفقرات تراوحت متوسطاتها بين (3.57-4.17)، إذ كانت الفقرة الثانية التي نصها (النظام المالي المستخدم في المؤسسة محكم ودقيق) أعلاها توافراً بوسط حسابي عالٍ بلغ (4.17)، وانحراف معياري

(0.70)، وبوزن نسبي (83.4%)، وبلغت قيمة اختبار T (12.7) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ويعني أن هناك موافقة عالية على الفقرة، وكانت الفقرة الرابعة التي نصها (تحقق الإدارة نجاحات في تأكيد المسؤوليات من خلال نظام اتصال فعال وضوح الصلاحيات) أدناها توافراً بوسط حسابي عالٍ (3.57)، وانحراف معياري (0.98)، وبوزن نسبي عالٍ بلغ (71.4%)، وبلغت قيمة اختبار T (4.4) وهي موجبة وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ويعني أن هناك موافقة عالية على هذه الفقرة.

● في المرتبة الثالثة جاء بُعد الرقابة و المتابعة (حسب الجدول رقم 3) بوسط حسابي عالٍ بلغ (3.67)، بانحراف معياري (0.82)، وبوزن نسبي (73.4%)، وبلغت قيمة اختبار t (6.2) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، وهذا يعني أن هناك موافقة عالية من أفراد العينة على هذا البُعد، وعلى مستوى الفقرات تراوحت متوسطاتها بين (3.10-4.07)، إذ كانت الفقرة الثالثة التي نصها (تؤخذ نتائج تقارير الرقابة والأداء بعين الاعتبار عند إجراء التنقلات بين العاملين) أعلاها توافراً بوسط حسابي عالٍ بلغ (4.07)، وانحراف معياري (0.88)، وبوزن نسبي (81.4%)، وبلغت قيمة اختبار T (9.3) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ويعني أن هناك موافقة عالية على الفقرة، وكانت الفقرة السادسة التي نصها (يتمتع العاملون في قسم الرقابة والتدقيق بالاستقلالية) أدناها توافراً بوسط حسابي متوسط (3.10)، وانحراف معياري (0.85)، وبوزن نسبي متوسط بلغ (62.0%)، وبلغت قيمة اختبار T (0.9) وهي موجبة وكان مستوى المعنوية لها (0.36) وهي أكبر من (0.05)، ويعني أن آراء عينة الدراسة محايدة تجاه هذه الفقرة.

● في المرتبة الرابعة جاء بُعد تقييم المخاطر بوسط حسابي عالٍ بلغ (3.56)، بانحراف معياري (0.75)، وبوزن نسبي (71.2%)، وبلغت قيمة اختبار t (5.7) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، وهذا يعني أن هناك موافقة عالية من أفراد العينة على هذا البُعد، وعلى مستوى الفقرات تراوحت متوسطاتها بين (2.88-3.91)، إذ كانت الفقرة السابعة التي نصها (يسهم قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة بتحديد مستوى المخاطر المقبول) أعلاها توافراً بوسط حسابي عالٍ بلغ (3.91)، وانحراف معياري (0.78)، وبوزن نسبي (78.2%)، وبلغت قيمة اختبار T (8.9) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ويعني أن هناك موافقة عالية على الفقرة، وكانت الفقرة الثانية التي نصها (تقييم بشكل مستمر من قبل قسم التدقيق الداخلي) أدناها توافراً بوسط حسابي متوسط

(2.88)، وانحراف معياري (0.62)، وبوزن نسبي متوسط بلغ (57.6%)، وبلغت قيمة اختبار T (-1.5) وهي سالبة وكان مستوى المعنوية لها (0.15) وهي أكبر من (0.05)، ويعني أن آراء عينة الدراسة محايدة تجاه هذه الفقرة.

● في المرتبة الخامسة جاء بُعد البيئة الرقابية بوسط حسابي عالٍ بلغ (3.45)، بانحراف معياري (1.16)، وبوزن نسبي (69.0%)، وبلغت قيمة اختبار t (3.0) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، وهذا يعني أن هناك موافقة عالية من أفراد العينة على هذا البُعد، وعلى مستوى الفقرات تراوحت متوسطاتها بين (3.12-3.97)، إذ كانت الفقرة الخامسة التي نصها (لدى الإدارة قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الأقسام والموظفين العاملين فيها) أعلاها توافراً بوسط حسابي عالٍ بلغ (3.97)، وانحراف معياري (1.24)، وبوزن نسبي (79.4%)، وبلغت قيمة اختبار T (5.9) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ويعني أن هناك موافقة عالية على الفقرة، وكانت الفقرة الثانية التي نصها (تتعمد الإدارة بإجراء مراجعة دورية لاستراتيجيات العمل والسياسات العامة) أدناها توافراً بوسط حسابي متوسط (3.12)، وانحراف معياري (1.48)، وبوزن نسبي متوسط بلغ (62.4%)، وبلغت قيمة اختبار T (0.6) وهي موجبة وكان مستوى المعنوية لها (0.54) وهي أكبر من (0.05)، ويعني أن آراء عينة الدراسة محايدة تجاه هذه الفقرة.

ب- التحليل الوصفي لمتغير الحوكمة المؤسسية:

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول (4)

جدول رقم (4) المتوسطات الحسابية واختبار T لفقرات محور الحوكمة المؤسسية

م	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة (P. value)	الرتبة	مستوى التوافق
1	تعمل المؤسسات على وجود لائحة تميز بالمرونة الكافية وتتوافق مع احتياجات العملاء.	3.55	1.27	71.0	3.3	0.00	2	عالٍ
2	تعمل المؤسسات في أسواق تخلق حوافز للمشاركين فيها.	2.90	0.48	58.0	-1.6	0.11	9	متوسط
3	للمؤسسات سياسات تشجع على قيام نشاط سوق حر يتميز بالشفافية والفعالية.	2.64	0.61	52.8	-4.5	0.00	10	متوسط
4	المتطلبات القانونية والتنظيمية لإطار الحوكمة	3.17	0.82	63.4	1.6	0.12	6	متوسط

							بالمؤسسات في إطار نطاق اختصاص تشريعي.
5	3.55	0.75	71.0	5.6	0.00	1	المتطلبات القانونية والتنظيمية لإطار الحوكمة متوافقة مع أحكام القانون
6	3.22	0.73	64.4	2.4	0.02	5	المتطلبات القانونية والتنظيمية لإطار الحوكمة ذات شفافية وقابلة للتنفيذ
7	3.05	0.96	61.0	0.4	0.68	8	لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية بالمؤسسات السلطة والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها.
8	3.14	0.91	62.8	1.2	0.25	7	تصدر الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية التابعة للمؤسسة أحكامها وقراراتها في الوقت المناسب.
9	3.29	0.84	65.8	2.7	0.01	4	تقوم المؤسسة بتوزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.
10	3.38	0.86	67.6	3.4	0.00	3	تميز القرارات التي تصدرها الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية للمصرف بالشفافية.
	3.19	0.73	63.8	2.0	0.04		المتوسط العام لفقرات محور الحوكمة المؤسسية

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية $n=58$ مستوى الدلالة ($P \leq 0.05$)

من الجدول رقم (4) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات متغير الحوكمة المؤسسية بلغ (3.19)، وهذا يعني أنّ توافر فقرات متغير الحوكمة المؤسسية مجتمعاً معاً تقع عند المستوى "متوافر بدرجة متوسطة"، إذ تنتمي قيمة الوسط الحسابي العام إلى فئة المقياس (2.60-3.40) ويُشير إلى توافر متوسط للحوكمة المؤسسية في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الجمهورية اليمنية، بانحراف معياري (0.73) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها في المحور، بوزن نسبي متوسط بلغ (63.8%)، ويعني أن (63.8%) من إجمالي عينة الدراسة يرون أن الحوكمة المؤسسية متوافرة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الجمهورية اليمنية، وهو ما أكدته نتيجة اختبار (T)، إذ بلغت قيمتها (2.0) بمستوى المعنوية (0.04) وهي أصغر من (0.05)، وهذا يدل على أن متوسط درجة الاستجابة للحوكمة المؤسسية تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، وعلى مستوى الفقرات نجد أن متوسط درجات التوافر للفقرات العشر تراوحت بين (2.64-3.55)، إذ كانت الفقرة الخامسة التي نصها (المتطلبات القانونية والتنظيمية للحوكمة متوافقة مع أحكام القانون) أعلاها توافراً بوسط حسابي عالٍ بلغ (3.55) (و الفقرة الأولى أيضاً)، وانحراف معياري (0.75)، وبوزن نسبي عالٍ بلغ (71.0%)، وبلغت قيمة اختبار T (5.6) وهي موجبة، وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ويعني أن هناك موافقة عالية على هذه الفقرة، وكانت الفقرة الثالثة (للمؤسسات سياسات تشجع على قيام نشاط سوق حر يتميز بالشفافية والفعالية) أدناها توافراً بوسط

حسابي متوسط بلغ (2.64)، وانحراف معياري (0.61)، وبوزن نسبي (52.8%)، وبلغت قيمة اختبار T (-4.5) وهي سالبة وكان مستوى المعنوية لها (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ويعني أن عينة الدراسة ترفض محتواها، أي أن عينة الدراسة ترى أن المؤسسات ليس لها سياسات تشجع على قيام نشاط سوق حر يتميز بالشفافية والفعالية.

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسة: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للرقابة الداخلية وفق إطار COSO بأبعادها المتمثلة بـ (البيئة الرقابية، والأنشطة الرقابية، وتقييم المخاطر، والمعلومات والاتصالات، والرقابة والمتابعة) في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

ولاختبار الفرضية الرئيسة تم اختبار الفرضيات المنبثقة منها كما يأتي:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبيئة الرقابية في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول (5):

جدول رقم (5) نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر البيئة الرقابية في الحوكمة المؤسسية

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة sig
البيئة الرقابية	ثابت الانحدار α	1.209	0.907	0.823	9.359	0.00	260.7	0.00
	معامل الانحدار β	0.574			16.147	0.00		
$y = 1.209 + 0.574x$								

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية.

يتضح من النتائج المبينة في الجدول رقم (5) وجود دور إيجابي وذات دلالة معنوية، للمتغير المستقل المتمثل: بُعد البيئة الرقابية في المتغير التابع والمتمثل: بالحوكمة المؤسسية، إذ بلغت قيمة معامل الانحدار (0.574)، أي: إنه كلما زادت البيئة الرقابية في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة - الجمهورية اليمنية - عدن بمقدار وحدة قياس واحدة أدى ذلك إلى زيادة في الحوكمة المؤسسية بمقدار (0.574) من الوحدة، في حين بلغت قيمة معامل الارتباط (0.907) وهو معامل ارتباط طردي معنوي قوي، أي: إنه كلما زادت البيئة الرقابية أدى ذلك إلى زيادة عالية للحوكمة المؤسسية والعكس صحيح، وهذان المعاملان - معامل الانحدار ومعامل

الارتباط - ذوا دلالة معنوية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار السابق والمتمثلة في معامل التحديد فقد بلغت قيمته (0.823) مما يشير إلى أن (82.3%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على الحوكمة المؤسسية تعود إلى البيئة الرقابية وحدها (مع ثبات بقية العوامل الأخرى)، في حين أن (17.7%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على الحوكمة المؤسسية تعود إلى عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج، وتبين أن النموذج ذو دلالة إحصائية حسب اختبار (F) الذي بلغت قيمته (260.7) بمستوى معنوية (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ومن ذلك نتوصل إلى رفض فرضية العدم (H_0) للفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أنه (لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبيئة الرقابية في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن) وقبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه: (يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبيئة الرقابية في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن).

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للأنشطة الرقابية في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول (6):

جدول رقم (6) نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر الأنشطة الرقابية في الحوكمة المؤسسية

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الأنشطة الرقابية	ثابت الانحدار α	0.271	0.811	0.658	0.802	0.43	107.6	0.00
	معامل الانحدار β	0.905			10.374	0.00		

$y = 0.271 + 0.905x$

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية

يتضح من النتائج المبينة في الجدول (6) وجود دور إيجابي وذو دلالة معنوية، للمتغير المستقل المتمثل بالأنشطة الرقابية في المتغير التابع والمتمثل: بالحوكمة المؤسسية، إذ بلغت قيمة معامل الانحدار (0.905)، أي: إنه كلما زادت الأنشطة الرقابية في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الجمهورية اليمنية، عدن بمقدار وحدة قياس واحدة أدى ذلك إلى زيادة في الحوكمة المؤسسية بمقدار (0.905) من الوحدة، في حين بلغت قيمة

معامل الارتباط (0.811) وهو معامل ارتباط طردي معنوي قوي، أي: إنه كلما زادت الأنشطة الرقابية أدى ذلك إلى زيادة عالية في إيجاد إطار فعال الحوكمة المؤسسية والعكس صحيح، وهذان المعاملان - معامل الانحدار ومعامل الارتباط - ذوو دلالة معنوية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار السابق والمتمثلة في معامل التحديد فقد بلغت قيمته (0.658) مما يشير إلى أن (65.8%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على الحوكمة المؤسسية تعود إلى الأنشطة الرقابية وحدها (مع ثبات بقية العوامل الأخرى)، في حين أن (34.2%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على الحوكمة المؤسسية تعود إلى عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج، وتبين أن النموذج ذو دلالة إحصائية حسب اختبار (F) الذي بلغت قيمته (107.6) بمستوى معنوية (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ومن ذلك نتوصل إلى رفض فرضية العدم (H_0) للفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه (لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للأنشطة الرقابية في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن) وقبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه: (يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للأنشطة الرقابية في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن).

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ لتقييم المخاطر في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول (7):

جدول رقم (7) نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر تقييم المخاطر في الحوكمة المؤسسية

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة sig
تقييم المخاطر	ثابت الانحدار α	0.026	0.926	0.857	0.145	0.88	336.9	0.00
	معامل الانحدار β	0.902			18.356	0.00		

$$y = 0.026 + 0.902x$$

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية

يتضح من النتائج المبينة في الجدول رقم (7) وجود دور إيجابي وذات دلالة معنوية، للمتغير المستقل المتمثل: بتقييم المخاطر في المتغير التابع والمتمثل: بالحوكمة المؤسسية، إذ بلغت قيمة معامل الانحدار (0.902)، أي:

إنه كلما زاد تقييم المخاطر في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الجمهورية اليمنية، عدن بمقدار وحدة قياس واحدة أدى ذلك إلى زيادة في الحوكمة المؤسسية بمقدار (0.902) من الوحدة، في حين بلغت قيمة معامل الارتباط (0.926) وهو معامل ارتباط طردي معنوي قوي، أي: إنه كلما زاد تقييم المخاطر أدى ذلك إلى زيادة عالية في الحوكمة المؤسسية والعكس صحيح، وهذان المعاملان - معامل الانحدار ومعامل الارتباط - ذوا دلالة معنوية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار السابق والمتمثلة في معامل التحديد فقد بلغت قيمته (0.857) مما يشير إلى أن (85.7%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على الحوكمة المؤسسية تعود إلى تقييم المخاطر وحدها (مع ثبات بقية العوامل الأخرى)، في حين أن (14.3%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على الحوكمة المؤسسية تعود إلى عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج، وتبين أن النموذج ذو دلالة إحصائية حسب اختبار (F) الذي بلغت قيمته (336.9) بمستوى معنوية (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ومن ذلك نتوصل إلى رفض فرضية العدم (H_0) للفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه (لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم المخاطر في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن) وقبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه: (يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم المخاطر في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن).

الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمعلومات والاتصالات في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول (8):

جدول رقم (8) نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر المعلومات والاتصالات في حوكمة

المؤسسية

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة sig
تقييم المخاطر	ثابت الانحدار α	0.714	0.752	0.525	2.218	0.03	61.9	0.00
	معامل الانحدار β	0.652			7.867	0.00		

$$y = 0.714 + 0.652x$$

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية

يتضح من النتائج المبينة في الجدول رقم (8) وجود دور إيجابي ذي دلالة معنوية، للمتغير المستقل المتمثل: بالمعلومات والاتصالات في المتغير التابع والمتمثل: بالحوكمة المؤسسية، إذ بلغت قيمة معامل الانحدار (0.652)، أي: إنه كلما زاد المعلومات والاتصالات في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الجمهورية اليمنية، عدن بمقدار وحدة قياس واحدة أدى ذلك إلى زيادة في الحوكمة المؤسسية بمقدار (0.652) من الوحدة، في حين بلغت قيمة معامل الارتباط (0.752) وهو معامل ارتباط طردي معنوي قوي، أي: إنه كلما زاد المعلومات والاتصالات أدى ذلك إلى زيادة عالية في إيجاد اطار فعال الحوكمة المؤسسية والعكس صحيح، وهذان المعاملان - معامل الانحدار ومعامل الارتباط - ذو دلالة معنوية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار السابق والمتمثلة في معامل التحديد فقد بلغت قيمته (0.525) مما يشير إلى أن (52.5%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على الحوكمة المؤسسية تعود إلى المعلومات والاتصالات وحدها (مع ثبات بقية العوامل الأخرى)، في حين أن (47.5%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على الحوكمة المؤسسية تعود إلى عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج، وتبين أن النموذج ذو دلالة إحصائية حسب اختبار (F) الذي بلغت قيمته (61.9) بمستوى معنوية (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ومن ذلك نتوصل إلى رفض فرضية العدم (H_0) للفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على أنه (لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمعلومات والاتصالات في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن) وقبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه: (يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمعلومات والاتصالات في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن).

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للرقابة والمتابعة في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن.

وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول (9):

جدول رقم (9) نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة أثر الرقابة والمتابعة في الحوكمة المؤسسية

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الرقابة والمتابعة	ثابت الانحدار α	0.408	0.854	0.729	1.757	0.08	150.7	0.00
	معامل الانحدار β	0.758			12.276	0.00		

$y = 0.408 + 0.758x$

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية

يتضح من النتائج المبينة في الجدول رقم (9) وجود دور إيجابي ذي دلالة معنوية، للمتغير المستقل المتمثل:

بالمراقبة والضبط في المتغير التابع والمتمثل: بالحوكمة المؤسسية، إذ بلغت قيمة معامل الانحدار (0.758)، أي: إنه كلما زادت الرقابة و المتابعة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الجمهورية اليمنية، بمقدار وحدة قياس واحدة أدى ذلك إلى زيادة في الحوكمة المؤسسية بمقدار (0.758) من الوحدة، في حين بلغت قيمة معامل الارتباط (0.854) وهو معامل ارتباط طردي معنوي قوي، أي: إنه كلما زاد المراقبة والضبط أدى ذلك إلى زيادة عالية في إيجاد اطار فعال الحوكمة المؤسسية والعكس صحيح، وهذان المعاملان - معامل الانحدار ومعامل الارتباط - ذوا دلالة معنوية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار السابق والمتمثلة في معامل التحديد فقد بلغت قيمته (0.729) مما يشير إلى أن (72.9%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على الحوكمة المؤسسية تعود إلى المراقبة والضبط وحدها (مع ثبات بقية العوامل الأخرى)، في حين أن (27.1%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على الحوكمة المؤسسية تعود إلى عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج، وتبين أن النموذج ذو دلالة إحصائية حسب اختبار (F) الذي بلغت قيمته (150.7) بمستوى معنوية (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ومن ذلك نتوصل إلى رفض فرضية العدم (H_0) للفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على أنه (لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للرقابة والمتابعة في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن) وقبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه: (يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للرقابة والمتابعة في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن).

وتم إجراء اختبار دور أبعاد الرقابة الداخلية (مجتمعة) وفق إطار COSO في الحوكمة المؤسسية وكانت أهم نتائج اختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول (10):

جدول رقم (10) نتائج الانحدار الخطي المتعدد لمعرفة أثر الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الحوكمة

المؤسسية

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	ثابت الانحدار α	0.081	0.934	0.872	0.475	0.64	380.4	0.00
	معامل الانحدار β	0.893			19.504	0.00		

$$y = 0.081 + 0.893x$$

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية

يتضح من النتائج المبينة في الجدول رقم (10) وجود دور إيجابي ذي دلالة معنوية، للمتغير المستقل المتمثل: بالرقابة الداخلية وفق إطار COSO في المتغير التابع والمتمثل: بالحوكمة المؤسسية، إذ بلغت قيمة معامل الانحدار (0.893)، أي: إنه كلما زادت الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الجمهورية اليمنية، عدت بمقدار وحدة قياس واحدة أدى ذلك إلى زيادة في الحوكمة المؤسسية بمقدار (0.893) من الوحدة، في حين بلغت قيمة معامل الارتباط (0.934) وهو معامل ارتباط طردي معنوي قوي، أي: إنه كلما زاد الرقابة الداخلية وفق إطار COSO أدى ذلك إلى زيادة عالية في إيجاد إطار فعال الحوكمة المؤسسية والعكس صحيح، وهذان المعاملان - معامل الانحدار ومعامل الارتباط - ذوا دلالة معنوية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار السابق والمتمثلة في معامل التحديد فقد بلغت قيمته (0.872) مما يشير إلى أن (87.2%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على الحوكمة المؤسسية تعود إلى الرقابة الداخلية وفق إطار COSO وحدها (مع ثبات بقية العوامل الأخرى)، في حين أن (12.8%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على الحوكمة المؤسسية تعود إلى عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج، وتبين أن النموذج ذو دلالة إحصائية حسب اختبار (F) الذي بلغت قيمته (380.4) بمستوى معنوية (0.00) وهي أصغر من (0.05)، ومن ذلك نتوصل إلى رفض فرضية العدم (H_0) للفرضية الرئيسة التي تنص على أنه (لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن) وقبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه: (يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في حوكمة المؤسسات الحكومية اليمنية من وجهة نظر المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للمؤسسات الحكومية في عدن).

النتائج:

- 1- اتضح أن مستوى توافر الرقابة الداخلية وفق إطار COSO كان عاليًا، إذ حصل جميع أبعاد هذا المحور على مستوى توافر عالٍ، إذ كان بُعد الأنشطة الرقابية أعلاها توافراً و بعد البيئة الرقابية ادناها توافراً.
- 2- تبين أن مستوى توافر الحوكمة المؤسسية كان متوسطاً، إذ حصلت فقراته على مستويات توافر متوسطة وعالية.
- 3- بينت نتائج الدراسة أن هناك دورًا إيجابيًا قويًا وذا دلالة إحصائية للرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الحوكمة المؤسسية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.934)، وأن الرقابة الداخلية تفسر (87.2%) من التغيرات في الحوكمة المؤسسية، أما من حيث دور كل بُعد على حدة فقد كانت كما يأتي:
 - أ- توجد علاقة ارتباط طردية قوية ذات دلالة إحصائية بين البيئة الرقابية والحوكمة المؤسسية بلغت (0.907)

- وأن البيئة الرقابية تفسر (82.3%) من المتغيرات الحوكمة المؤسسية.
- ب- توجد علاقة ارتباط طردية قوية ذات دلالة إحصائية بين الأنشطة الرقابية والحوكمة المؤسسية بلغت (0.811) وأن البيئة الرقابية تفسر (65.8%) من التغيرات في الحوكمة المؤسسية.
- ج- توجد علاقة ارتباط طردية قوية ذات دلالة إحصائية بين تقييم المخاطر والحوكمة المؤسسية بلغت (0.926) وأن تقييم المخاطر تفسر (85.7%) من التغيرات في الحوكمة المؤسسية.
- د- توجد علاقة ارتباط طردية قوية ذات دلالة إحصائية بين المعلومات والاتصالات والحوكمة المؤسسية بلغت (0.752) وأن المعلومات والاتصالات تفسر (52.5%) من التغيرات في الحوكمة المؤسسية.
- هـ- توجد علاقة ارتباط طردية قوية ذات دلالة إحصائية بين الرقابة و المتابعة والحوكمة المؤسسية بلغت (0.854) وأن المراقبة والضبط تفسر (72.9%) من التغيرات في الحوكمة المؤسسية.

التوصيات:

- بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها توصي الدراسة بالآتي:
- 1- ضرورة تبني الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بشكل كامل من قبل المؤسسات الحكومية اليمنية وذلك لتحسين الأداء لديها.
 - 2- تركيز الاهتمام على عناصر مكونات الرقابة الداخلية الأقل وجودًا في المؤسسات الحكومية اليمنية.
 - 3- ضرورة تقييم مكونات الرقابة الداخلية الخمسة بشكل دوري.
 - 4- ضرورة متابعة المؤسسات الحكومية اليمنية وتبنيها للتطورات الحديثة في أطر الرقابة الداخلية العالمية ومحاولة نشرها لدى المراجعين لرفع كفاءتهم في مجال الرقابة الداخلية وذلك من خلال برامج تدريبية متخصصة.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

الكتب:

- 1- حلمي، أحمد(2010): "علم تدقيق الحاسبات"، دار البداية للنشر، ط1، عمان.
- 2- حماد، طارق عبد العال (2005): "حوكمة الشركات والأزمات الماثلة العالمية"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 3- الخضري، حسن أحمد (2005): "حوكمة الشركات" مجموعة النيل العربية، القاهرة.
- 4- رومني، مارشال، وستينبارت، بولج. (2009): "نظم المعلومات المحاسبية"، تعريب: قاسم إبراهيم الحسيني، دارالمريخ للنشر.
- 5- سليمان، محمد مصطفى(2008): "حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 6- كافي، مصطفى يوسف(2013): "الآزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات"، ط1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان.
- 7- الوردات، خلف عبد الله (2014) "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان.

الرسائل العلمية والاطروحات:

- 1- أبو حمام، ماجد إسماعيل(2009): "أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
- 2- الياس، بن علوي (2017): "مدى استجابة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية مع إطار COSO"، دراسة حالة في مطاحن الواحات، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم المالية والمحاسبية، جامع قاصدي مرياح وقلة، الجزائر.
- 3- بدوي، عبدالسلام(2011): "أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO، على تحقيق أهداف الرقابة"، دراسة حالة المؤسسات الأهلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 4- رجب، جادالله (2020): "تقييم اجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO"، بالتطبيق في المؤسسة العامة لانتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية، بحث دبلوم في التدقيق ومراجعة الحسابات، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
- 5- جمعة، جواد (2017): "أثر تطبيق نظام نموذج COSO على أداء برامج المساعدات الغذائية وكالة الغوث الدولية (الاونروا)"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 6- السامرائي، محمد، (2016): "أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية"، دراسة تحليلية على شركات صناعة الادوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- 7- عبد الفتاح، سعيد توفيق احمد (2013): "علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزقازيق، الشرقية، مصر.
- 8- عبد القادر، ربيع (2019): "مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية مع إطار COSO للرقابة الداخلية في بيئة الاعمال الجزائرية". مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي. الجزائر.
- 9- عبد الملك، بطين (2015): "دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية"، دراسة حالة المؤسسة المينائية

سكيكدة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص: مالية وحاكمية المؤسسات. الجزائر.

المؤتمرات والندوات العلمية:

- 1- أحمد (2018): " فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق نظام COSO في التعليم الجامعي الأهلي"، بحث تطبيقي في كلية شط العرب، الجامعة الأهلية.
- 2- بلعادي، عمار، وجواحدو، رضا (7 و 8، ديسمبر 2010): "مبادئ وممارسات الحوكمة المحاسبية"، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي الأول حول دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، أم البواقي، الجزائر، يومي.
- 3- حساني رقية، حمزة فاطمة، (7 مايو 2012): "آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري"، الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- 4- شاهين، سمر محمد (2007): "واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المؤسسات الأهلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 5- القضاء، ليث (2017): "أثر الرقابة الداخلية وفق مقررات"، على تحليل مخاطر الأمان وفق منهج 5C'S في البنوك التجارية الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال - مجلد 3، العدد 4 ص 498-529.
- 6- هلدني، آلان عجيب، والغبان، ثائر صبري، (2010): "دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني"، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان - العراق، مجلة علوم إنسانية، 7(45): 1-39.

المجلات العلمية:

- 1- البواب، عاطف (2015): "دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي": دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين، مجلة دراسات العلوم الإدارية المجلد ٤٢ العدد ٢. عمان.
- 2- زويلف، عليان (2021): "أثر تطبيق إطار (COSO) للرقابة الداخلية في إدارة المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية العاملة في الأردن". مجلة جامعة الملك عبدالعزيز : الاقتصاد والإدارة، م35 ع1 ص 99-122. DOI: 10.4197/Econ.35-1.5
- 3- شيخحي، بلال، وشاوشي، كهينة (2018): "فعالية التشريعات الجزائرية في إرساء ضوابط الرقابة الداخلية في البنوك"، مجلة أبعاد اقتصادية، الجزائر.
- 4- القصر، ابتسام، وشعبان، حسين (2019): "مدى توافق مكونات الرقابة الداخلية في البيئة الليبية مع إطار COSO من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مصراته"، International Conference on Technical Sciences (ICST2019)04 - 06 March 2019

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Arens ،Alvin ،Randal J. Elder and Mark S. Beasley,(2012): "Auditing and Assurance Services: anintegrated Approach" ،Pearson Education. Inc. ،(11th ed.).
2. Arens, A., and Loebbecke, J., (2000): "Auditing an Integrated Approach", 8th

edition, Prentice Hall ,Inc, Newjersey, USA.

3. Ayamga, B. N., & Bagina, R. W. (2019): "**The Effect of Internal Control Systems on Financial Performance in the Kassena Nankana Municipality**", Upper East Region. Asian Journal of Economics, Business and Accounting, 1-13.
4. Badara, M.S & Saidin, S.Z. (2013) "Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level. Journal of Social and Development Sciences, 4 (1): 16-23.
5. Konrath, F. Larry,(2002): "**Auditing a Risk Analysis Approach**" , South-Western, 5th ed.
6. Louwers, Timothy J. , Ramsay, Robert J. , Sinason, David H. , Strawser, Jerry R. , Thibodeau, Jay C. ,(2011): "**Auditing & Assurance Services**" , McGraw-Hill, (4th ed.).
7. Bubilek , Olga Bubilek (2017): "**Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization**" - Case Study, International Business Degree Thesis Bachelor of Business Administration · Arcada University .
8. Chang, Y. T., et al (2019): "**The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance**". Journal of Contemporary Accounting & Economics, 15(1), 1-19.
9. Fourie, Houdini. and Ackermann, Christo (2013): "**The Impact of coso Control Components on Internal Control Effectiveness: An Internal Audit Perspective**" Journal of Economic and Financial Sciences, **JEF**, July, Vol. 6, No.2, p 495 – 518.
10. Thabit H. Thabit. Solaimanzadah, Alan. Al abood, Muath,T(2017), " **The Effectiveness of coso Framework to Evaluate Internal Control System: The Case of Kurdistan Companies**" Cihan International Journal of Social Science, Vol. 1, No. 1, p 44 – 54 No.1, p 482 – 496.
11. Messier, William F. & Glover, Steven M. & Prawitt, Douglas F., (2010): "**Auditing & Assurance Services A systematic Approach**" ,7th ed, McGraw Hill.
12. Vaassen, Eddy & Meuwissen, Roger & schelleman, Caren,(2009): " **Accounting Information Systems And Internal Control**" , 2ed Ed, Wiley.
13. Rittenberg, Larry E., and Bradley J. Schwieger,(2001): "**Auditing: Concepts for A**

Changing Environment" , Harcout, Inc., (3rd ed.).

14. Hall, James A.,(2007): "**Accounting Information Systems**" , Thomson / South-western, (5th ed.).
15. Ujkani, S., & Vokshi, N. B. (2019): **An overview on the development of internal control in public sector entities: evidence from Kosovo**
16. Hurt L. Robert, (2013):**Accounting Information Systems Basic Concepts and Current Issues**, Third Edition, McGraw-Hill.
17. Hyde, J. C. (2011): "**Material weaknesses in internal control over compliance for federal grants to US counties (Doctoral dissertation**", THE University of Memphis).
18. Root, J. Steven,(1998): "**Beyond coso "Internal Control to Enhance Corporate Governance"**., John Wiley & Sons, 1998.