

نحو إطار مقترح لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في شركات إنتاج البترول
دراسة اختبارية بالتطبيق على شركة الهروج للعمليات النفطية

حامد مولود علي الرك

Summary:

The main objective of this research in providing a framework through which a pilot evaluation of internal control systems in oil production companies, and to verify the efficiency, effectiveness and economic framework was presented on a sample of employees of southern Libyan mountain range of oil, and the results that the proposed framework framed in a manner easy to understand, and apply in practice, and can any references or board member to evaluate the internal control system of his company easily, has been designed as the proposed framework, which does not accept him only five answers only, where the first three responses indicate the existence of weak, ranging from slight weakness to the weakness of a very large While recalling the fourth and fifth answer to the existence of an adequate and reliable..

* باحث في الدكتوراه، بجامعة الجزائر3.

ملخص:

العملي، ويستطيع أي مراجع أو عضو مجلس إدارة أن يقيم نظام الرقابة الداخلية بشركته بسهولة ويسر، فقد صمم الإطار المقترح بالشكل الذي لا يقبل معه إلا خمس إجابات فقط، حيث تشير الإجابات الثلاثة الأولى إلى وجود ضعف يتراوح من ضعف بسيط إلى ضعف كبير جداً، بينما تشير الإجابة الرابعة والخامسة إلى وجود نظام ملائم ويمكن الاعتماد عليه.

يتمثل هدف هذا البحث الرئيسي، في تقديم إطار استرشادي يمكن من خلاله تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في شركات إنتاج البترول، وللتحقق من كفاءة وفاعلية واقتصادية الإطار تم تقديمه على عينة من الموظفين في شركة الهروج للعمليات النفطية، وكانت النتائج بأن الإطار المقترح مصاغ بطريقة يسهل فهمها، وتطبيقه في الواقع

المقدمة

تعتبر الرقابة عموماً وليدة إحساس المنظمة بالخطر، فانفصال الإدارة عن الملاك خلق لديهم إحساساً بمخاطر احتمالات ضياع أموالهم نتيجة لتصرفات الإدارة. وخلق مدى تحقق أهداف وسياسات الإدارة أيضاً إحساساً بالخطر لدى الإدارة العليا تجاه الإدارة الوسطى، ولدى الأخيرة إتجاه تصرفات المنفذين، ومن ثم ظهرت الحاجة إلى وسائل متابعة يمكن بواسطتها إزالة هذه المخاطر كلياً أو جزئياً¹.

ونتيجة للانهييارات في بعض الشركات بالولايات المتحدة الأمريكية والريبة المصاحبة لبعض عملياتها والشكوك المتباينة في تقاريرها المالية²، أدت إلى موجات عارمة من الغضب على الصعيدين العام والرسمي وكلفت المستثمرين مئات الملايين من الدولارات وتسببت في فقد الآلاف من العاملين وظائفهم؛ نتيجة لذلك دعى الكونجرس الأمريكي (US Congress)، الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (SEC)، بورصة نيويورك لتداول الأسهم، وغيرها إلى مزيد من الاهتمام والمراجعة الشاملة لنظم الرقابة الداخلية والتقارير الخاصة بعمليات الشركات المختلفة³.

ونظراً لأن شركات إنتاج البترول تؤدي دوراً هاماً وأساسياً في اقتصاديات العديد من الدول، باعتماد هذه الدول على الإيرادات النفطية وبشكل كبير في تمويل موازنتاتها. ولما تمثلت صناعة النفط من مخاطر في استكشاف وإنتاج البترول من حيث حجم الاستثمارات ووجود عامل عدم التأكد، وكذلك الفجوة الزمنية بين توقيت الإنفاق وبين نقطة تحقق الإيرادات. كما أدت ظاهرة الاستنفاد لأصولها ذات الطبيعة المتناقصة، إلى وجود مجموعة من المشكلات الرقابية والمحاسبية بشكل عام في شركات إنتاج البترول، من حيث المقارنة والاختيار بين تطبيق المركزية واللامركزية في الإدارة.

ومن هذا المنطلق جاءت فكرة هذا البحث والتي تقدم إطاراً مقترحاً لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في شركات البترول والتي تبحث في ثلاث محاور أساسية لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، تمثل في جوهرها هيكل الرقابة الداخلية والمتمثلة في الرقابة المحاسبية بأنواعها، والرقابة الإدارية

بتفاصيلها، والضبط الداخلي، وقد وضعت خطة متكاملة تتسلسل حلقاتها لإظهار البحث كوحدة واحدة معتمدة على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف البحث.

إشكالية البحث:

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية للمراجع الخارجي عند القيام بعملية المراجعة للقوائم المالية، حيث نص المعيار الثاني من معايير العمل الميداني الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) على مطالبة المراجع بضرورة حصوله على دراسة كافية لهيكل الرقابة الداخلية كأساس المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي أسفرت عليها إجراءات المراجعة، كما أصدر الكونجرس الأمريكي عام 2002 قانوناً جديداً (القانون) (SOA) (Sarbanes Oxley Act of 2002). ركز القانون الجديد على قواعد جديدة للرقابة الداخلية وعلى مهام جديدة للإدارة، ولكل من الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية بالشركات المختلفة. وتمثل المهام والقواعد أهمية بالغة لكل من الإدارة العليا، لجان المراجعة، أعضاء المراقبة الداخلية (المراجعة الداخلية)، المراجعين الخارجيين، المنظمات المهنية ومهنة المحاسبة بصورة عامة، وانشأ بموجب القانون أيضاً في الفقرة (SOA. Section 404) مجلس الأشراف المحاسبي على الشركات العامة (المجلس) (PCAOB)، ثم قام المجلس (PCAOB) بتاريخ 2004/03/09 بإصدار معيار المراجعة رقم (2) الخاص بمراجعة نظام الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية للشركة.

يظهر الواقع المهني للمراجعة في الدول النامية بشكل عام وفي ليبيا بشكل خاص خلاف ذلك، ويجعل من الصعب على المراجعين الحصول على فهم أفضل لهيكل الرقابة الداخلية استناداً إلى المعايير العالمية حيث أظهرت دراسة الروياتي⁴ في معرفة "دور المراجع الخارجي الليبي في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالمنشآت الاقتصادية الليبية" بأن ما نسبته (78.4%) من المشاركين بالدراسة* يرون بأن المراجع الخارجي لا تتوفر له مقدرة علمية ومهنية تزيد عن المتوسط؛ ومن ذلك فإن المراجع يعجز عن القيام بدراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية بشكل مناسب، كما أظهرت دراسة بكار بعنوان⁵ "الرقابة الداخلية واقعها ومجالات دعمها" بأن المشاركين بالدراسة* لا يؤيدون استيعاب المراجع لأساليب الرقابة الداخلية وتقييم إجراءات الإدارة لتقييم أساليب الرقابة الداخلية.

ونتيجة لما سبق يتضح جلياً غياب إطار لمساعدة المراجعين في التغلب على هذه المحدودية في فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية. والسؤال المطروح الآن والذي يمثل إشكالية البحث هو كيف ينظر المراجع الخارجي إلى نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة؟ وكيف يخطط وينفذ عملية المراجعة في ظل غياب نموذج أو إطار عام يستخدمه في فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، والذي يمكن من خلاله

* بلغت عينة دراسة 25 مراجع خارجي يمارس المهنة من خلال مكتب خاص، و 12 مراجع خارجي تابع للجنة الشعبية للمتابعة والرقابة المالية (قطاع عام)، وبذلك يكون عدد المشاركين 37 مراجع خارجي .

* بلغ عدد عينة الدراسة 44 مشارك منهم 26 مراجع خارجي، 2 يعملون كأعضاء مجلس إدارة، و 16 من مدراء إدارات بالشركات المساهمة الخاصة في مدينة بنغازي.

الحكم على كفاءة وفاعلية واقتصادية تصميم وتشغيل نظام للرقابة الداخلية بشكل موضوعي؟.

فروض البحث:

للتحقق من مشكلة البحث تم وضع مجموعة من الفرضيات على النحو التالي:

1- أن الإطار المقترح مصاغ بطريقة مفهومة وواضحة يمكن للواقع العملي قبوله .

2- أن استخدام الإطار المقترح في الواقع العملي في فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية يوفر للمراجعين الخارجيين بالدرجة الأولى فيما أفضل لهيكل الرقابة الداخلية، ويمكنهم من الحكم على كفاءة وفاعلية واقتصادية أنظمة الرقابة الداخلية .

منهجية البحث :

تبنى الباحث المنهج الاختباري لاختبار مدى قبول الواقع العملي للإطار المقترح، وتقدير منافع تطبيقه، واستقراء ما جاء في الأدب المحاسبي والمراجعة حول الرقابة الداخلية وأهميتها واهتمام المراجع الخارجي بها، والمعايير المنظمة لها والتي تؤثر في الرقابة الداخلية، وكذلك طبيعة صناعة البترول والمشاكل والصعوبات المحاسبية والرقابية لهذه الصناعة.

الإطار الفكري لمفهوم وهيكل الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية العمود الفقري للنظام المحاسبي بأكمله، حيث تطور مفهوم الرقابة الداخلية مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية مع تطور أهداف وإجراءات المراجعة ذاتها.

مفهوم الرقابة الداخلية:

أدى كبر حجم المشروعات وتنوع عملياتها إلى تقسيم وظائف النشاط فيها إلى مراكز عمل مختلفة حتى تضمن الإدارة حسن تخطيط سياساتها، ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهداف المشروع، واستخدام الموارد المتاحة لها أفضل استخدام ممكن⁶، وبذلك فإن مفهوم الرقابة الداخلية تطور مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، كذلك مع تطور أهداف وإجراءات المراجعة ذاتها، ويمكن سرد التطور بشكل مختصر كما يلي:

المرحلة الأولى: كانت المنشآت الفردية هي الشكل السائد للمشروعات وموضوع الرقابة الداخلية كان مقتصرًا على إجراءات معينة للاحتياط ضد الأخطاء والتلاعب والأخطاء في القيود أو عرض النتائج والتلاعب في موجودات المنشآت. واهتمت المرحلة بحماية الأصول من الغش والسرقة والتلاعب واكتشاف الأخطاء.

المرحلة الثانية: في سنة 1936 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في توصياته تعريف الرقابة الداخلية بأنها "الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى للشركة، واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات" وفي هذه المرحلة أطلق المحاسبون على الرقابة الداخلية اصطلاح الضبط الداخلي⁷.

المرحلة الثالثة: زاد الاهتمام بتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة للمنشأة وتطور مفهوم الرقابة الداخلية، وفي عام 1977 صدر عن هيئة المحاسبة والمحاسبين المقبولين الفرنسية التعريف التالي "الرقابة الداخلية هي مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة، وتهدف إلى ضمان

المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة، وإلى تطبيق تعليمات الإدارة، وتدعيم تحسين الأداء من جهة أخرى. وتتبع طرق وإجراءات كل نشاط من داخل المؤسسة للمحافظة على استمراريته⁸. ونلاحظ بأن هذه الفترة اهتمت بشكل ملحوظ بالرقابة المحاسبية وربطتها بالرقابة الإدارية مع لالتزام بإجراءات الضبط الداخلي بالمؤسسة.

المرحلة الرابعة: في هذه المرحلة عرفت الرقابة الداخلية بأنها "حقل واسع من حقول المعرفة العلمية الذي تتكامل فيه مفاهيم مختلف العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية مع التركيز على المحاسبية منها لتوفير متطلبات المقارنة بين المستهدف والمتحقق بقصد الاستخدام الأفضل وبعيداً عن الإسراف والضياع وكل أشكال سوء الاستخدام للموارد المتاحة"⁹. وفي سنة 2004 أصدر مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة الأمريكي (PCAOB) بأن مفهوم الرقابة الداخلية يشمل مجموعة الطرق والإجراءات والأساليب الرقابية، وهي بذلك نشاط متشعب ومتكامل تندمج من خلاله العلوم المحاسبية والإدارية والقانونية والهندسية، وذلك حسب طبيعة نشاط المشروع للتأكد من أن الأعمال المنجزة تمت وفقاً للأهداف والخطط المرسومة وبيان الانحرافات إن وجدت لاتخاذ القرارات المناسبة وهي بذلك تعتبر الرقابة الداخلية الشاملة.

أهداف مراجعة النظام: يتمثل الهدف الرئيسي الذي ينبغي أن تحققه المؤسسة أو المشروع من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التي تسعى إلى تحقيقها، معتمداً في ذلك على تقييم الإدارة لهذا النظام. كما يجب على المراجع أن

يبدي رأيه بصراحة مبيناً بأنه يوافق أو لا يوافق على تقييم الإدارة. ومن أجل الوصول إلى ذلك الرأي يجب عليه أن يجري الاختبارات اللازمة للتحقق من فاعلية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية والتحقق من مدى الالتزام بها.

هيكل الرقابة الداخلية: نقد تطورت النظرة إلى الرقابة الداخلية من مجرد إجراءات رقابية إلى هيكل يتضمن ثلاث عناصر رئيسية وهي بيئة الرقابة والنظام المحاسبي والإجراءات الرقابية والتي نتناول الأقسام التالية⁽¹⁾:

- **الرقابة الإدارية:** وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية؛

- **الرقابة المحاسبية:** وتشمل وجود مجموعة متكاملة من المستندات والسجلات، والالتزام بدليل محاسبي ودورة مستندية واضحة وإجراء المطابقات الدورية والجرد الفعلي للأصول والاستعانة بالوسائل الآلية ما أمكن ذلك؛

- **الضبط الداخلي:** ويشمل التأمين ضد المخاطر وجميع الوسائل والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع؛

عناصر الرقابة الداخلية: تختلف عناصر الرقابة الداخلية من شركة لأخرى، وذلك تبعاً لطبيعة وحجم النشاط. بيد أن هناك بعض العناصر أو المبادئ العامة التي يمكن الاقتداء بها من أجل الحصول على نظام رقابي كفء، حيث أوضحت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في توصيته لمعايير المراجعة رقم (33). تشمل عناصر النظام الجيد للرقابة الداخلية على: خطة تنظيمية توفر الفصل

المناسب بين المسؤوليات الوظيفية، ونظام للاعتماد وإجراءات مناسبة للتسجيل لتوفير رقابة محاسبية معقولة على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات والأداء الجيد الذي سوف يتبع لتنفيذ الواجبات والوظائف لكل الأقسام التنظيمية ومجموعة من العاملين المؤهلين ذوي كفاءة تتناسب مع المسؤوليات¹¹.

الدراسة التطبيقية:

يعتبر تقديم إطار علمي وموضوعي لتقييم الرقابة الداخلية بشركات إنتاج البترول الهدف الرئيسي لهذه البحث، كما يهدف البحث إلى معرفة مدى كفاءة وفاعلية واقتصادية هذا الإطار في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بشركات إنتاج البترول، وإعطاء المراجعين فهماً أفضل حول قوة وضعف نظم الرقابة الداخلية.

الإطار المقترح: يقدم الباحث إطاراً مقترحاً في شكل استبيان صمم للحصول على البيانات اللازمة لتقييم عناصر الرقابة الداخلية التي تم الإشارة إليها في هيكل الرقابة الداخلية والتي تضمن الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي. ويندرج تحت كل هدف من أهداف الرقابة الداخلية مجموعة فقرات فرعية تمثل مجموعها نظام الرقابة الداخلية بشركات إنتاج البترول بلغت (113) فقرة، وصيغت من أجل تقييم كل عنصر على حدة، وضعت في شكل استبيان تم توزيعه على عينة الدراسة في شركة الهروج للعمليات النفطية، وزع عدد (28) صحيفة استبيان تضمنت الإطار المقترح، تمت متابعتها شخصياً.

آلية تصميم الإطار المقترح: نظراً لأن الهدف الرئيسي هو اقتراح إطار علمي موضوعي يمكن من خلاله تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

بشركات إنتاج البترول، فإنه أصبح من الضروري أن تستند عملية التصميم لذلك الإطار إلى الأسلوب العلمي السليم وذلك بحصر الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية والتي تناولت نظم الرقابة الداخلية بشكل عام، ومحاسبة إنتاج البترول بشكل خاص، وبعد مناقشة بعض المسؤولين في عدد من الشركات البترولية، تم ترتيب عناصر الرقابة الداخلية في ثلاث محاور على النحو التالي:

المحور الأول: حصر الفقرات المتعلقة بالرقابة المحاسبية والتي تقسمها إلى أربع مجموعات، تعالج المجموعة الأولى دقة المعلومات المحاسبية في شركات إنتاج البترول. أما المجموعة الثانية فتهم بالمراجعة الداخلية وضمان دقة المعلومات المحاسبية، وفي المجموعة الثالثة المحاسبة على العمليات بشركات إنتاج البترول، وتعالج المجموعة الرابعة التطبيقات على الحاسب الآلي في شركات إنتاج البترول.

المحور الثاني: جمعت فيه الفقرات المتعلقة بالرقابة الإدارية والتي تم تقسيمها إلى ثلاث مجموعات تناولت بالمجموعة الأولى الخطة التنظيمية والتنظيم الإداري، وفي شركات إنتاج البترول، وعالجت المجموعة الثانية الموازنات التقديرية وتقارير الأداء أما المجموعة الثالثة اهتمت بالسياسات والإجراءات الإدارية بشركات إنتاج البترول ومدى فهمها والالتزام بها.

المحور الثالث: تم حصر الفقرات المتعلقة بالضبط الداخلي بشقبة الإداري والمحاسب، من خلال ثلاث مجموعات. اهتمت المجموعة الأولى بالقواعد والإجراءات العامة في المحافظة على أصول شركات إنتاج البترول، والمجموعة الثانية بالقواعد والإجراءات المحاسبية في المحافظة

على أصول شركات إنتاج البترول، واهتمت المجموعة الثالثة بالقواعد والإجراءات الإدارية.

وللوصول إلى أهداف البحث تمت صياغة فرضية واحدة أساسية مفادها "تعتقد أن نظام الرقابة الداخلية بشركة الهروج للعمليات النفطية ملائماً وفعالاً"

ويتفرع من هذه الفرضية ثلاث فرضيات كما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى لتقييم الرقابة المحاسبية: "تعتقد أن أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة تضمن دقة المعلومات المحاسبية".

الفرضية الفرعية الثانية لتقييم الرقابة الإدارية: "تعتقد أن أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة تضمن الفهم الواضح للمسئوليات والصلاحيات والالتزام بالقوانين والسياسات المرسومة".

الفرضية الفرعية الثالثة لتقييم الضبط الداخلي: "تعتقد أن أنظمة الرقابة الداخلية تضمن المحافظة على أصول الشركة".

مجتمع وعينة البحث: إن الهدف الرئيسي لإجراء البحث الميداني هو اختبار مدى ملاءمة الإطار المقترح كأداة لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في شركات إنتاج البترول من طرف المراجعين، وذلك من خلال استطلاع آراء الأطراف المشاركة في البحث، والتي اختيرت من شركة الهروج للعمليات النفطية، وهي شركة مشغلة وليدة مشاركة بين كل من المؤسسة الوطنية للنفط في ليبيا وشركة بيبروكندا الكندية لإنتاج البترول، حيث بلغ عدد الحقول النفطية للشركة موزعة في جميع أنحاء ليبيا أكثر من خمس حقول ذات إنتاجية اقتصادية وميناء نفطي تابع للشركة. وتتكون عينة الدراسة من موظفي الشؤون الإدارية والمالية وإدارة المراجعة الداخلية بالشركة.

تحليل نتائج تطبيق واختبار الإطار المقترح:

يهدف الإحصاء الوصفي لتقديم مقاييس تلخيصية للبيانات المتوفرة عن عناصر العينة، حيث استخدمت مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت ومقاييس تجمع بين مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، واختبار (ت) (T-test).

اختبار المصادقية ألفا:

واستخدم الباحث معادلة كورنباخ ألفا (Cornbach. Alpha) للتحقق من ثبات الاستبيان ولكل جزء من أجزائه. وكانت معاملات الثبات تتمتع بدلالات ثبات واتساق مقبولة لغايات البحث العلمي، ويبين الجدول رقم (1) قيمة معامل ألفا لفقرات كل جزء ولجميع فقرات الاستبيان معاً.

جدول رقم (1) اختبار درجة مصداقية البيانات:

رقم	تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في شركة الخروج للعمليات النفطية	عدد الفقرات	قيمة معامل ألفا	النتيجة
1.	دقة المعلومات المحاسبية	43	0.899	ممتازة
2.	الفهم الواضح للمسؤوليات والصلاحيات والالتزام بالقوانين والسياسات المرسومة	47	0.895	ممتازة
3.	المحافظة على أصول الشركة	23	0.898	ممتازة
4.	متغيرات البحث مجتمعة المتوسط الإحصائي	113	0.965	ممتازة

يتضح أن قيمة ألفا لجميع المتغيرات المستقلة بالاستبيان بلغت (0.96). وهذه النسبة ممتازة ولكل متغير على حدة أكبر من نسبة (0.89) وهذا يعني توفر درجة عالية جداً من المصادقية في إجابات الفقرات.

الفرضية الفرعية الأولى لتقييم الرقابة المحاسبية: "أن أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة تضمن دقة المعلومات المحاسبية".

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات (1-43) من الاستبيان والتي تم تقسيمه إلى أربع مجموعات كما في الجدول رقم (2)

جدول رقم (2) نتائج التحليل المتعلقة بمدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية لضمان دقة المعلومات المحاسبية بشركة الهروج للعمليات النفطية

الفقرة	المجموعات	الوسط الحسابي	النسبة %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
أ	فقرات عامة عن دقة المعلومات المحاسبية في شركات إنتاج البترول	4.06	81.2	0.383	9.4
ب	المراجعة الداخلية وضمان دقة المعلومات المحاسبية في شركات إنتاج البترول	3.70	74	0.273	7.3
ج	المحاسبة عن العمليات في شركات إنتاج البترول	3.81	76.2	0.214	5.6
د	التطبيقات على الحاسب الآلي في شركات إنتاج البترول	3.78	75.6	0.323	8.5
	متوسط الفرضية الفرعية الأولى	3.84	76.8	0.329	8.5
اختبار T-test المزدوج					
		2.31	قيمة (t)		
		0.082	مستوى معنوية (t)		

يوضح الجدول رقم (2) نتائج اختبار مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية في ضمان دقة المعلومات المحاسبية في شركة الهروج للعمليات النفطية بالفقرات (1-43) والمقسمة إلى أربعة مجموعات:

أ- بلغت نسبة المتوسط الحسابي للمجموعة (4.06) وما نسبته (81.2%) وهي درجة جيدة جداً للإجراءات العامة في ضمان دقة المعلومات المحاسبية. كما يلاحظ أن الانحراف المعياري (0.383)، وهذا دليل على عدم وجود انحراف كبير، ومعامل اختلاف (9.4%)، وهذا يدل على تجانس وعدم تشتت كبير في الإجابات، إذ تتمحور الإجابات حول المتوسط وهذا يعني حسب المقياس المعتمد في البحث على وجود أثر ممتاز لتطبيق نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بهذه المجموعة.

ب- أن نسبة المتوسط الحسابي للمجموعة والتي تتعلق بمدى ملاءمة إجراءات المراجعة الداخلية في ضمان دقة المعلومات المحاسبية في المؤسسة والشركات التابعة لها (3.70) ونسبة (74%)، ضمن فترة التأثير الجيدة، وسبب هذا التدني البسيط في عدم فصل قسم حسابات الدفع عن قسم الخزينة، وملاءمة نظام المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمراجعة الأعمال أولاً بأول وإجراءات الجرد المفاجئ. كما يلاحظ أن الانحراف المعياري (0.273) عن الوسط الحسابي ومعامل الاختلاف (7.3%)، وهذا يدل على درجة عالية من التجانس حول هذه المجموعة. وهذا يعني التطبيق الجيد لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالرقابة وضمان دقة المعلومات المحاسبية في الشركة محل البحث.

ج- بلغت نسبة المتوسط الحسابي للمجموعة المتعلقة بالمحاسبة عن العمليات في شركة الهروج للعمليات النفطية (3.81). ونسبة (76.2%) ويعزى هذا المعدل الجيد للمجموعة لوجود نظام فاعل في ملاءمة نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمحاسبة عن العمليات من حيث مطابقة وضبط البيانات التي تم إثباتها في السجلات وشرح القيود اليومية وتأكيدها

بالمستندات الكافية وإرفاق القيود اليومية مع قيود الإقفال والتسوية. كما يتبين لنا أن البيانات المتوفرة عن هذه المجموعة تتمركز حول درجة جيدة وبتشتت غير عالي، ويظهر ذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري والذي يتساوى (0.214) عن الوسط الحسابي، ومعامل الاختلاف بنسبة (5.6%). وهذا يشير إلى درجة من التوافق حول إجابات هذه المجموعة.

د- بلغت نسبة المتوسط الحسابي لمجموعة التطبيقات على الحاسب الآلي في الشركة محل البحث (3.78) درجة وبنسبة (75.6%)، مما يدل على أثر جيد في تطبيق نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالتطبيقات على الحاسب الآلي، من حيث إشراك قسم المحاسبة في وضع التطبيقات المحاسبية وموافقة مستوى إشرافي مناسب قبل بدء تشغيلها، وعدم منع المبرمجين من تشغيل التطبيقات المحاسبية بسبب انخفاض لهذه المجموعة، ومراجعة تسلسل الأرقام وقيم ومجموع عدد المستندات المدخلة سبب ارتفاع معدل المجموعة. كما تتجمع البيانات المتوفرة عن هذه المجموعة حول المتوسط وبتشتت غير عال إذ يظهر ذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري المنخفضة وتساهي (0.323) ومعامل اختلاف نسبته (8.5%) مما يدل على تجانس جيد جدا في الإجابات.

ذ- كما جاءت قيمة المتوسط العام لجميع فقرات الفرضية الفرعية الأولى دالة على وجود نظام للرقابة الداخلية من حيث ملاممة دقة المعلومات المحاسبية في شركة الهروج للعمليات النفطية، حيث جاءت قيمة الوسط الحسابي (3.84) وبنسبة (76.8%) ضمن فترة التأثير الجيدة والتي تساوي (3.49 - 4.25) وبنسبة (69.99% - 85%) وذلك حسب المقياس المعتمد في البحث. كما يتبين أن البيانات المتوفرة عن هذه الفرضية تتجمع حول

المتوسط وبتشتت غير عال جداً إذ يظهر ذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري المتدنية والتي تساوي (0.329) ومعامل اختلاف نسبته (8.5%) مما يدل على تجانس عال جداً في البيانات. وعند إجراء اختبار T-test المزدوج لقياس الدلالة الإحصائية بين كل من الوسط الحسابي لدقة المعلومات المحاسبية وبين الوسط الحسابي الفرضي (3.5) الذي يمثل الحد الأدنى للدرجة الجيدة، كانت قيمة $t = 2.31$ وكان مستوى معنوية t تساوي (0.082) وهذا المستوى ذا دلالة غير معنوية، وهو يدل على عدم وجود ثقة في ضمان دقة المعلومات المحاسبية، ووجود درجة تأثير جيدة في ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية وضمان دقة المعلومات المحاسبية في الشركة.

وبناء على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على "أن أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة تضمن دقة المعلومات المحاسبية"، وبدرجة استفادة (ملاءمة) تصل إلى نسبة (76.8%).

الفرضية الفرعية الثانية لتقييم الرقابة الإدارية: "أن أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة تضمن الفهم الواضح للمسؤوليات والصلاحيات والالتزام بالقوانين والسياسات المرسومة".

تم اختبار الفرضية الفرعية بالاعتماد على الفقرات (1-47) من الاستبيان والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة مجموعات كما في الجدول رقم (3).

جدول رقم (3) نتائج التحليل المتعلقة بمدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية في شركة الهروج للعمليات النفطية للفهم الواضح للمسؤوليات والصلاحيات والالتزام بالقوانين والسياسات المرسومة

الفرقة	المجموعات	الوسط الحسابي	النسبة %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
أ	الخطة التنظيمية والتنظيم الإداري في الشركة	3.97	79.4	0.299	7.5
ب	الموازنات التقديرية وتقارير الأداء في الشركة	3.80	76	0.378	9.9
ج	السياسات المتبعة في شركة الهروج للعمليات النفطية	3.76	75.2	0.601	15.9
	متوسط الفرضية الفرعية الثانية	3.84	76.8	0.413	10.75
اختبار T-test المزدوج					
قيمة (t)	1.862				
مستوى معنوية (t)	0.136				

تتضح الجدول رقم (3) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه المجموعة (3.84) ونسبة (76.8%) والمقسمة إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي:-

أ- المجموعة الأولى المتعلقة بالخطة التنظيمية والتنظيم الإداري في شركة الهروج للعمليات النفطية حيث بلغ متوسط المجموعة (3.97 درجة) بنسبة (79.4%) مما يدل على وجود تطبيق وملاءمة في نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالخطة التنظيمية والتنظيم الإداري في شركة الهروج للعمليات النفطية من حيث حداثة الخريطة التنظيمية، وتضمن الخطة بوحدات القياس

كما أن وضوح أهداف الشركة العامة والتفصيلية بدقة وكتابتها ومخاطبة الجهات المسؤولة عنها وتحديداتها حسب أهميتها وأولويتها واعتماد عمليات الشركة من شخص مفوض ومعمم توقيعه أدى إلى ملائمة إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بهذه المجموعة. كما تتمحور البيانات المتوفرة عن هذه المجموعة حول الدرجة الجيدة، ولا تتمتع بتشتت كبير إذ يظهر ذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري المنخفضة والتي تساوى (0.299) ومعامل الاختلاف الذي نسبته (7.5%) مما يدل على تجانس جيد جداً في الإجابات.

ب- بلغت نسبة المتوسط الحسابي للمجموعة المتعلقة بالموازنات التقديرية وتقارير الأداء في شركة الهروج للعمليات النفطية (3.80) ونسبة (76%). ويعزى ذلك الانخفاض البسيط إلى عدم إعلام الموظفين بموازنة الشركة التقديرية وعدم اعتمادها قبل بداية السنة المالية، إلا أن تدريب العاملين على ما يؤدونه من واجبات بشكل دوري ومنتظم وتأهيل المسؤولين والموظفين للقيام بالأعمال على أكمل وجه وتحليل التكاليف الفعلية لكل بئر ومقارنتها مع المخطط ومعرفة أسباب الانحرافات، أدى إلى ارتفاع المعدل العام لهذه المجموعة. كما بلغ الانحراف المعياري (0.378) من المتوسط ومعامل الاختلاف (9.9%) وهذا يدل على تجانس قوي جداً وعدم تشتت نسبي إذ تتمحور الإجابات حول المتوسط.

ج- بلغت نسبة المتوسط الحسابي للمجموعة المتعلقة بالسياسات المتبعة في شركة الهروج للعمليات النفطية (3.76) ونسبة (75.2%)، ويعزى ذلك لوجود ضعف بسيط في ملائمة السياسات في شركة الهروج للعمليات النفطية، من حيث أن السياسات مكتوبة لدى الإدارات والأقسام والحقول

وتحديثها ومعرفة الموظفين بها، إلا أن فرض التقيد بها وتوضيح الإجراءات الخاصة بكل سياسة ووجود قيود رقابية مناسبة، للوصول للملفات الخاصة بنشاط الشركة يعتبر جيدا حيث سبب في رفع نسبة معدل المجموعة، تحديث هذه الإجراءات غير ملائم، ووجود ضعف بسيط جدا في ملائمة نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالسياسات المتبعة في شركات إنتاج البترول من حيث التقيد بالإجراءات. كما تتمحور البيانات المتوفرة حول هذا المتوسط ولا تتمتع بثبات عال، إذ يظهر ذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري والتي تساوي (0.601) من المتوسط، ومعامل اختلاف نسبته (15.9%) مما يدل على تجانس جيد في الإجابات.

من ذلك يتضح مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية في ضمان الفهم الواضح للمسؤوليات والصلاحيات والالتزام بالقوانين والسياسات المرسومة والذي عبر عنه البحث بالفقرات (1-47)، والمقسمة إلى ثلاثة مجموعات (أ،ب،ج) وجاءت قيمة المتوسط لجميع الفقرات (الفرضية ككل)، دالة على وجود نظام جيد وملائم للرقابة الداخلية المتعلق بهذه الفرضية، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.84) ونسبة (76.8%) ضمن فترة التأثير الجيدة والتي تساوي (3.49-4.25) ونسبة (69.99%-85%) وذلك حسب المقياس المعتمد في البحث. كما يتضح أن البيانات المتوفرة عن هذه الفرضية تتمحور حول المتوسط ولا تتمتع بثبات عال، إذ يظهر ذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري والتي تساوي (0.413) ومعامل اختلاف بنسبة (10.75%) مما يدل على تجانس جيد جداً في الإجابات.

وعند إجراء اختبار T-test المزدوج لقياس الدلالة الإحصائية بين كل من الوسط الحسابي للفهم الواضح للمسؤوليات والصلاحيات والالتزام بالقوانين والسياسات المرسومة وبين الوسط الحسابي الفرضي (3.5) الذي يمثل الحد الأدنى للدرجة الجيدة فقد كانت قيمة $t = 1.862$ ، ويساوي مستوى معنوية هذه القيمة (0.136)، مما يدل على أن الفرق بين متوسط ملاءمة الفهم الواضح للمسؤوليات والصلاحيات والالتزام بالقوانين والسياسات المرسومة الذي أظهره البحث، وبين الحد الأدنى للدرجة الجيدة فرق غير معنوي، ويعود إلى وجود نظام جيد للفهم الواضح للمسؤوليات والصلاحيات والالتزام بالقوانين والسياسات المرسومة.

وبناء على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أن أنظمة الرقابة الداخلية في شركة الهروج للعمليات النفطية تضمن الفهم الواضح للمسؤوليات والصلاحيات والالتزام بالقوانين والسياسات المرسومة، وبدرجة استفادة (ملاءمة) تصل إلى نسبة (76.8%).

الفرضية الفرعية الثالثة لتقييم الضبط الداخلي: "أن أنظمة الرقابة الداخلية تضمن المحافظة على أصول الشركة". تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات (1-23) من الاستبيان والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مجموعات، كما في الجدول رقم (4).

جدول رقم (4) نتائج التحليل المتعقبة بمدى ملاءمة أنظمة الرقابة الداخلية في المحافظة على أصول شركة الهروج للعمليات النقطية

الفقرة	المجموعات	الوسط الحسابي	النسبة %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
أ	اتقوا الإجراءات العامة المتبعة في المحافظة على أصول الشركة.	4.10	82	0.554	13.51
ب	القواعد والإجراءات المتبعة في المحافظة على أصول الشركة.	4.03	80.4	0.478	11.89
ج	القواعد والإجراءات المتبعة في المحافظة على أصول الشركة.	3.30	66	0.603	18.27
	متوسط الفرضية العرعية الكلية	3.80	76	0.458	12.05
اختبار T-test لمزدوج					
		1.511	قيمة (t)		
		0.205	مستوى المعنوية (t)		

ويوضح الجدول رقم (4) نتائج اختبار الفرضية الأولى والذي جاء في ثلاثة وعشرين فقرة مقسمة إلى ثلاث مجموعات:-

أ حيث جاء المتوسط الحسابي للمجموعة والتي تتعلق بالقواعد والإجراءات العامة المتبعة في المحافظة على أصول الشركة (4.10) ونسبته (82%) وهي نسبة تقترب من الدرجة الممتازة، ويعزى هذا لوجود إجراءات ملائمة للصيانة الدورية للآلات والمعدات والتجهيزات بشكل دوري. كما بلغ مستوى الانحراف المعياري (0.554) عن الوسط الحسابي

ومعامل الاختلاف (13.51%) الذي يشير إلى أن تشتت واختلاف الإجابات بين أفراد مجتمع البحث جيد ويدل على تجانس في الإجابات.

ب- بلغت نسبة المتوسط الحسابي للمجموعة والتي تتعلق بالقواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في المحافظة على أصول الشركة " (4.02) وما نسبته (80.4%)، وتقع هذه النسبة في الدرجة الجيدة جداً، ويضمن الجرد الدوري للأصول مراقبتها وحمايتها، وملاءمة الإجراءات المتبعة في اعتماد المراجع الداخلي للنموذج ومستندات خزينة، كما تتمركز البيانات المتوفرة عن هذه المجموعة حول المتوسط الحسابي ولا تتمتع بتشتت عال. ويظهر ذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري والتي تساوي (0.478) عن الوسط الحسابي ومعدل الاختلاف بنسبة (11.89%) مما يدل على تجانس جيد جداً في الإجابات.

جـ بلغت نسبة المتوسط الحسابي للمجموعة والتي تتعلق بالقواعد والإجراءات الإدارية المتبعة في المحافظة على أصول الشركة " (3.30) وما نسبته (66%) وهذه النسبة تقع في الدرجة الجيدة، ويعزى ذلك إلى عدم تغيير الواجبات من حين إلى آخر وبشكل مفاجئ لا يتعارض مع سير العمل، كما أن هناك درجة جيدة في ملاءمة الإجراءات الخاصة بالعمل من حيث تواجد المحاسبين والإداريين والذين يمارسون أعمالاً متشابهة في مكتب واحد، كما يؤدي عدم متابعة التقارير واتخاذ القرارات بشأنها إلى عدم ملاءمة القواعد والإجراءات الإدارية المتبعة في المحافظة على موجودات الشركات، كما يلاحظ أن الانحراف المعياري (0.603) ومعامل الاختلاف (18.27%) وهذا يدل على تجانس وعدم تشتت نسبي إذ تتمحور

الإجابات حول المتوسط، وهذا يعني حسب المقياس المعتمد في البحث على وجود درجة جيدة متدنية في القواعد والإجراءات الإدارية المتبعة في المحافظة على موجودات الشركة.

د- بلغ المتوسط الحسابي لعدم توفد الفرضية (3.80) وما نسبته (76%) مما يدل على وجود درجة جيدة في ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية في المحافظة على موجودات الشركات حيث كانت فترة التأثير (3.49 - 4.25) ونسبة (69.99% - 85%). كما تتركز البيانات المتوفرة لإجابات الفرضية حول هذا المتوسط ولا تتمتع بثقل عالٍ إذ يظهر ذلك من قيمة الانحراف المعياري المنخفضة والتي تساوي (0.458)، ومعامل اختلاف نسبته (12.05%) مما يدل على نتائج جيدة جداً في الإجابات. عند إجراء اختبار T-test المزدوج لقياس دلالة الإحصائية بين كل من الوسط الحسابي للمحافظة على الموجودات وبين الوسط الحسابي (3.5) الذي يمثل الحد الأدنى للدرجة الجيدة، يتبين أنه غير دال إحصائياً حيث كانت قيمة t (1.511) وكانت معنوية t تساوي (0.205) وهذا المستوى ليس ذا دلالة إحصائية، ويدل على أن درجة الملاءمة جيدة في المحافظة على الموجودات التي أظهرها البحث، وهو ناتج عن عدم ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية في المحافظة على أصول الشركة، ويعني ذلك وجود درجة جيدة في الإجراءات والقواعد العامة المتبعة، أو في الإجراءات والقواعد المحاسبية المتبعة، أو في الإجراءات والقواعد الإدارية المتبعة.

وبناء على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على "أن أنظمة الرقابة الداخلية في شركة النهروج للعمليات النفطية تضمن المحافظة على أصول الشركة".

بعد هذا الاستعراض لدرجة ملائمة كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية في شركة الهروج للعمليات النفطية من خلال الوسط الحسابي ونسبة الاستخدام والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف، فإن الجدول رقم (5) يبين ملخصاً لدرجة ملائمة كل عنصر إضافة إلى درجة «ملائمة» أنظمة الرقابة الداخلية في شركة الهروج للعمليات النفطية مجتمعة.

جدول رقم (5) ملخص مدى ملائمة عناصر نظام الرقابة الداخلية

العنصر	الوسط الحسابي	نسبة الاستخدام %	انحراف المعياري	معامل الاختلاف	درجة ملائمة
نقطة المعلومات المحاسبية	3.81	76.8	0.329	8.5	جيدة
فهم الواضح لمسؤوليات وأصناف والأثر المترتبة بتقوانين والبرامج المبرمجة	3.81	76.8	0.413	10.75	جيدة
المحافظة على أصول الشركة	3.80	76	0.458	12.05	جيدة
درجة ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية	3.83	76.6	0.359	9.37	جيدة

من الجدول السابق يتضح أن درجة الملائمة لأنظمة الرقابة الداخلية بشكل عام جيدة حيث بلغ الوسط الحسابي (3.83) درجة وبغية ممارسة أو ملائمة (76.6%) كما بلغ الانحراف المعياري (0.359) ومعامل اختلاف لو تشتت الإجابات نسبة (9.37%) عن الوسط الحسابي. وهذه الدرجة حسب المقياس المعتمد في البحث تتناسب وأهمية نظام الرقابة الداخلية في شركة الهروج للعمليات النفطية إلى حد ما، كما أنها تتناسب وأهمية قطاع النفط بالنسبة للاقتصاد الوطني الليبي.

نتائج البحث:

ناقش هذا البحث فكرة طرح إطار لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في شركات إنتاج البترول ليكون بمثابة مرشد عملي للمراجعين الخارجيين بالدرجة الأولى، وكذلك للإدارة العليا لتقييم أنظمتهم الرقابية، كما أن هدف هذا البحث في الواقع ليس تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بشركة الهروج لتتبع العمليات النفطية، بل ما ورد بها من تحصيل لعناصر الرقابة الداخلية بالشركة محل الدراسة، ومدى قبول عينة البحث بما تضمنته استبيان البحث الذي يمثل عناصر الرقابة الداخلية بفروعه وتفاصيله ومدى استجابة عينة البحث وتفاعلها معه، وبذلك أسفرت البحث عن جملة من النتائج توفرت عنها توصيات نوردتها على النحو التالي:

- إن الإطار المقترح مصاغ بطريقة يسهل فهمها، ويوضح أكثر استخدامه في الواقع العملي، حيث ورنى صحائف الاستبيان مستوفاة الإجابات، ولم ترد استفسارات كبيرة جداً بخصوص فقرات الاستبيان، كما يعطي العدد المرحح والمستوفي لشروط التحليل نتائج يمكن الاعتماد عليها وتعميمها على العينة ومجتمع النشاط بالكامل.
- إن طريقة التحليل بسيطة جداً، ويمكن للإدارة العليا أو المراجعين استخدامها في ظل توفر البرامج الإحصائية على الأقراص المرنة، وأن أي مبرمج إحصائي أو محاسب أو مراجع يمكنه من خلال الحاسب الآلي تحليل الاستبيان دون استغناء للكثير من الجهد والوقت.
- يستطيع أي مراجع أو عضو مجلس إدارة أن يقيم نظام الرقابة الداخلية بشركته بسهولة ويسر، فقد صمم الإطار المقترح بالشكل الذي لا يقبل معه

إلا خمس إجابات فقط وفق مقياس ليكرت الخماسي، حيث تشير الإجابات الثلاثة الأولى إلى وجود ضعف يتراوح من ضعف بسيط إلى ضعف كبير جداً وإذا أهمية في نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التقييم، بينما تشير الإجابة الرابعة والخامسة إلى وجود نظام ملائم ويمكن الاعتماد عليه.

- إن الإطار المقترح تم تصميمه وفقاً لتصنيف عناصر الرقابة الداخلية من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في توصيته لمعايير المراجعة رقم (33)، ومجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة الأمريكي (PCAOB) لسنة 2004. وعلى هذا الأساس يمكن لأي مراجع أو مدير شركة أن يطوّر هذا الإطار وفقاً لما يتناسب ونوع نشاط مؤسسته ووفق المعايير السليمة دون الإخلال بجوهر الإطار المقترح.

- يضمن الإطار المقترح وتحقيق الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في تطبيقه وتحقيق هدف التقييم، كما يضمن الإطار تقييم الأداء بشكل فاعل.

وعليه تبرز التوصيات التالية:

- إلزام الشركات البترولية وضع جدول متغير خلال السنة يضمن تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بها، ويقدم تقريراً يوضح مواضع القوة والضعف للأنظمة الرقابية والاستفادة منها في تحسين كفاءة وفاعلية واقتصادية عمل الشركات البترولية.

- تبني فكرة وجود دليل عملي لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، قبل البدء في عملية المراجعة، ومأمّن أن يكون جهاز الرقابة المائنة والفعلة بمثابة المراجعين القانونيين هي الجهة التي تبني هذه الفكرة، ويحدوني الأمر في تبني هذا الإطار.

- لأهمية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وما يترتب عليه من نتائج مهمة أثناء عملية المراجعة، توصي بإتزام المراجعين الخارجيين بكتابة تقرير مفصل عن نتائج فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية،
- تطوير مناهج التعليم المحاسبي في المرحلتين الجامعية والدراسات العليا، وخاصة في مادة المراجعة باستيعاب الأساليب الحديثة في المراجعة والتدريب على كيفية استخدامها،
- إقامة الندوات والمؤتمرات المهنية والعلمية من خلال التعاون بين منطقتي مهنة المراجعة، وأعضاء هيئة التدريس بكلية الاقتصاد في الجامعات، بالتركيز على أهمية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، بدورها في تعزيز وضع الشركة المالي والإداري من خلال العناصر المعرعة لرقابة الداخلية،
- العمل على إقامة برامج تدريبية للمراجعين الخارجيين، لتعريفهم بأهمية وكيفية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

الهوامش والمراجع:

¹ ريسانه السيد، عبدالمقصود محمد، تحليل التكاليف والنفافع في سجلات غزير، بحته نظام الرقابة الداخلية، بحث مقدم الى الندوة الثالثة لسين تصوير المحاسبة، ولما لاجعة، في المملكة السعودية، 1995، ص 194.

² World Inc. Health south, K-Mart, Qwest, Adelphi communications, Global crossing and, of course, Enron.

³ Gschwendt, M., "The New Internal Auditing Rules", Strategic Finance, May 2004, Vol. Issue 11, p 41 p. 39.

⁴ عوض احمد الرويني، دور المراجع الخارجي "ثبي في تمويل نظام الرقابة - حدة بالمشاكل الاقتصادية المالية، بحث مؤتمر الرقابة الداخلية لواقع و التحو، ص 117 - 2005/02/24.

⁵ مصطفى بكر، محمود، الرقابة الداخلية واقعي ومبادئ صاحب، حوت مؤتمر الرقابة - نهاية الواقع والواقع، طرابلس - 2005/02/24 - 21، ص 19 - 21.

⁶ محمود عدي تريكس، الرقابة والاساليب، في المراجعة، منشورات دار السلام، الكويت، 1987، ص 263.

⁷ محمد سعيد الصل، الأصول العامة للمراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الفكر العربية لطباعة والنشر، بيروت، 1988، ص 149.

⁸ حسن القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الاولى، دمشق، 1992، ص 340 - 339.

⁹ عبد الستار عبدالرحمن الكبيسي، التحليل لآراء المستعاب مفهوم الرقابة المالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، بغداد 3، 2006.

¹⁰ حدة أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والتطبيق، 2000، ص 169 - 168.

¹¹ Howard, senior auditing Principles, PP56, 1977.