

أهم سبل تفعيل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية.
دراسة ميدانية لمجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لولايات الشرق الجزائري.
The most important ways to activate the process of evaluating the
internal control system.

A field study of a group of accountants for the eastern states of Algeria.

د. يعقوب محمد

جامعة معسكر

(الجزائر)

mohyagoub2000@gmail.com

د. طالب حسين سهام *

جامعة برج بوعريش

(الجزائر)

siham.taleb@live.fr

الملخص:

معلومات المقال

تهدف هذه الدراسة في مجملها إلى التعرف على أهم سبل التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية، وتم ذلك من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية وبالانتقال بعده إلى عرض أهم النقاط الأساسية الواجب على المدقق الخارجي القيام بها لضمان التقييم السليم للنظام الرقابي. من ثم يستطيع المدقق تقييم نقاط قوته وضعفه بدقة أين يخلص في النهاية برأي معقول حول مدى فعاليته الأمر الذي يحدد مدى اعتماده عليه في عمله لاحقا.

تاريخ الإرسال: 02 أكتوبر 2020

تاريخ القبول: 01 فيفري 2021

الكلمات المفتاحية:

- ✓ نظام الرقابة الداخلية سبل التقييم
- ✓ مدقق خارجي
- ✓ نقاط الضعف
- ✓ نقاط القوة

Abstract :

Article info

This study as a whole aims to identify the most important methods of a good assessment of the internal control system, and this was done by addressing the conceptual framework of the internal control system, then moving on to the presentation of the fundamental points that the external auditor must do to ensure a correct assessment of the control system.

The field study carried out on a group of accountants and auditors from the East, confirmed that the best methods to evaluate the control system are first carried out by identifying all its components while ensuring a good absorption of these, then the auditor accurately assesses his strengths and weaknesses points, where he concludes a reasonable opinion on the extent of his effectiveness, which determines the extent of his dependence on him in his subsequent work.

Received 02 October 2020

Accepted 01 February 2021

Keywords:

- ✓ internal control system
- ✓ good evaluation
- ✓ external auditor
- ✓ strengths points
- ✓ weaknesses points

المقدمة:

تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم الخطوات الواجب على المدقق الخارجي القيام بها أثناء تأديته لمهامه التدقيقية، وهذا راجع إلى الدور الفعال الذي يلعبه النظام الرقابي في المؤسسة وبالخصوص في تقديم قوائم مالية موثوقة، لذلك حثت المنظمات المهنية العالمية المدققين على الالتزام بتقييمه لما لهذا الأمر من تأثيرات مهمة على جودة نتائج عملهم، وبالتالي فإن التساؤل المطروح في موضوعنا يدور حول أهم الطرق والخطوات التي يجب على المدقق الخارجي الالتزام بها للتقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية، لذلك تبلور إشكالتنا حول التساؤل التالي:

إلى ماذا ترجع فعالية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية؟

ونفرج الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

✓ إلى ماذا ترجع أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمدققين الخارجيين؟

✓ كيف يقوم المدقق الخارجي بالاطلاع والاستيعاب السليمين لمكونات النظام الرقابي؟

✓ كيف يقوم المدقق الخارجي بتحديد نقاط قوة وضعف النظام الرقابي بدقة؟

وعلى ضوء الأسئلة المطروحة نقترح الفرضيات التالية:

ترجع فعالية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية إلى بذله العناية المهنية اللازمة.

تتفرع هذه الفرضية الرئيسية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

✓ تقدّم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية نتائج مهمة تخدم المدقق الخارجي في عمله.

✓ يعتمد المدقق الخارجي على الآليات والاختبارات اللازمة للفهم السليم لكل مكونات النظام الرقابي.

✓ يقوم المدقق الخارجي بتقييم الفعالية التشغيلية للنظام الرقابي لتحديد نقاط قوته وضعفه بدقة.

أولاً: الجانب النظري.

1. مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

لنظام الرقابة الداخلية العديد من المفاهيم اخترنا منها ما يلي: عرّفته لجنة (COSO*) بأنه: "عملية تتم من طرف مجلس الإدارة والإدارة العليا وموظفي المؤسسة، وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التالية: كفاءة وفعالية العمليات، موثوقية المعلومات المحاسبية، الامتثال للوائح والقوانين السارية المفعول"¹، كما قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA*) بتطوير مفهوم نظام الرقابة الداخلية من خلال تقديم تعريف حديث له ينص على أنّه: "خطة منظمة، وكافة الأساليب والتدابير المنسقة لحماية الأصول، للتحقق من دقة وموثوقية البيانات المحاسبية، تعزيز الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المنصوص عليها"².

تعددت الهيئات التي دعمت مفهوم النظام الرقابي وعبرت عنه بتعاريف حديثة، حيث عرّفه معهد المراجعين الداخليين (IIA*) على أنه: "كل إجراء يتخذه كل من مجلس الإدارة والإدارة وأطراف أخرى بالمؤسسة لتعزيز إدارة المخاطر ورفع احتمالات بلوغ المؤسسة لأهدافها، حيث على المديرين أن يتخذوا التدابير المناسبة واللازمة لتوفير تأكيد معقول حول مدى قدرة المؤسسة على تحقيق وبلوغ أهدافها".³

ومن التعريفات السابقة يمكننا القول أن مفهوم نظام الرقابة الداخلية يتمحور حول النقاط التالية:

✓ هو كل ما تتخذه المؤسسة بمستوياتها المختلفة من إجراءات وتدابير وسياسات رقابية ;

✓ تهدف إلى التسيير الجيد للمؤسسة ;

✓ مع تعزيز إدارتها للمخاطر ;

✓ وزيادة احتمالية تحقيقها لأهدافها ;

✓ مما يؤدي إلى تقديمها لمعلومات مالية موثوقة.

وبالتالي فنظام الرقابة الداخلية هو إطار متكامل تعتمد المؤسسة لضبط عملياتها وضمان سيرورتها بشكل سليم وهادف يضمن للمؤسسة لنجاح والسيورة.

2. الجهات الفاعلة في نظام الرقابة الداخلية:

هناك العديد من الجهات (الداخلية والخارجية) التي تشرف على دورة حياة نظام الرقابة الداخلية، وتتمثل

أساسا فيما يلي:

أ. **الجهات الداخلية:** تعبر عن العناصر البشرية الداخلية للمؤسسة حيث تتمثل منها فيما يلي:

✓ **المديرون (الإدارة العليا):** إن تصميم نظام الرقابة الداخلية من مسؤوليات الإدارة، حيث

لا يقتصر الأمر على وضع إجراءات رقابية فقط، بل يتعين على الإدارة العمل على تقييمها من حين لآخر من كونها كافية لاكتشاف ومنع الأخطاء والغش، ومدى الالتزام بها على مستوى المؤسسة.

✓ **مجلس الإدارة:** يعتبر المشرف الأول عن نظام الرقابة الداخلية، أين تتحدد مسؤولياته على

أساس القوانين والإجراءات المعمول بها على مستوى كل مؤسسة.

✓ **لجنة التدقيق:** تعتبر مسؤولة عن مراقبة فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفع جودته.

✓ **أفراد المؤسسة:** يتحمل أفراد المؤسسة مسؤولية تنفيذ وتطبيق إجراءات نظام الرقابة

الداخلية وذلك من خلال المدراء والموظفين⁴، والذين يعبر عنهم بالطبقة الوسطى والتشغيلية للمؤسسة، حيث تتحمل الإدارة الوسطى مسؤولية ضمان تنفيذ الإجراءات الرقابية على مستوى إدارتهم وأقسامهم، أما الإدارة التشغيلية (الموظفون) فإنهم ملزمون بتنفيذ الإجراءات الرقابية.

ب. الجهات الخارجية للمؤسسة:

تتمثل هذه الفئة بالخصوص في العملاء والموردين، أين يعتبرون عكس الفئة الأولى لكونهم لا يشاركون في تأسيس نظام الرقابة الداخلية، لكنهم يساهمون في تقديم معلومات مهمة تساعد على تحسين فعاليته ومثال ذلك: الشكاوى التي تصدر من العملاء أين تقوم المؤسسة على أساسها بإجراء التعديلات اللازمة على مستوى نظامها الرقابي وبالتالي سد الثغرات الموجودة فيه.

أخيرا، يمكننا القول أن مسؤولية نظام الرقابة الداخلية تقع على عاتق كل من له علاقة بالمؤسسة، فكل يساهم بطريقته الخاصة سواء الداخلي منه أو الخارجي

3. أهداف نظام الرقابة الداخلية: لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف نذكرها:

✓ الأهداف الإستراتيجية :

تختص هذه الأهداف بتحقيق إستراتيجية المؤسسة ورؤيتها المستقبلية⁵، الأمر الذي يدل على أن نظام الرقابة الداخلية ليس مجرد أداة رقابية بل أصبح يدخل ضمن عملية التسيير.

وليحقق نظام الرقابة الداخلية هذا النوع من الأهداف عليه أن بتحقيق ما يلي:

✓ الأهداف العملية:

يعمل نظام الرقابة الداخلية على تحقيق إدارة فعالة لموارد وأصول المؤسسة، من خلال ضمان الاستخدام الأمثل لها أين يتم منع الخسائر الناتجة عن سوء استخدامها.⁶

✓ أهداف المطابقة والامتثال:

يضمن نظام الرقابة الداخلية تحقيق الامتثال اللازم بالقوانين والإجراءات المتبناة من طرف المؤسسة سواء الخارجية منها (القانونية) أو الداخلية (التسيير) على كل مستوياتها المختلفة.

✓ حماية أصول

يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المؤسسة عبر تجنب الأخطاء وسبل الاحتيال، والمخاطر ونواتجها الغير متوقعة من خلال اندماجه ضمن النظام المؤسسي⁷، كما أنه يجعل المؤسسة دائما يقظة فيما يخص أي تغييرات قد تمس بسلامة أصولها.

✓ أهداف التقارير:

يشمل هذا النوع من الأهداف الأنواع المختلفة من التقارير (الداخلية والخارجية، المالية والغير مالية)، حيث يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى ضمان الإفصاح الحقيقي عن الأداء المالي للمؤسسة.

نستخلص مما سبق أن أهداف نظام الرقابة الداخلية تتوافق بشكل كامل مع أهداف المؤسسة، فهو يسعى إلى تحقيق رؤية المؤسسة وتطلعاتها المستقبلية المختلفة.

4. مكوّنات نظام الرقابة الداخلية:

سوف نتطرّق إلى مكوّنات نظام الرقابة الداخلية حسب الإطار المعتمد من طرف لجنة (Coso) باعتباره الأكثر تبنياً على المستوى العالمي، والذي يعبر عنه بما يلي:

✓ البيئة الرقابية.

عبرت عنها لجنة (Coso) على أنها جزء مهم من الثقافة المؤسسية، كما أنها أساس كل العناصر المكوّنة لنظام الرقابة الداخلية، فهي تعبر عن مدى وعي الموظفين بمدى أهمية نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة لكونها تفرض الانضباط والتنظيم بالمؤسسة⁸، كما أضافت لجنة (Coso Erm*) على المفاهيم السابقة بأن البيئة الرقابية تشمل سياسة المخاطر المعتمدة بالمؤسسة⁹.

✓ تقييم المخاطر.

نظراً لأهمية هذا المكوّن كان من الضروري دمج مكوّنات نظام الرقابة الداخلية، لمواجهة هذا الأخير للمخاطر التي الممكن أن تتعرض لها المؤسسة يستلزم التقييم الفعّال والسليم لها، فهذا الأمر هو الذي يحدد المسار الواجب على النظام الرقابي اتّخاذه (طريقة إعداده وتنفيذه).

✓ أنشطة الرقابة الداخلية

تعتبر أنشطة الرقابة الداخلية عن مجموعة الإجراءات و السياسات التي تتخذها الإدارة لتحقيق الأهداف والتحكّم في المخاطر¹⁰، وبالتالي تعتبر السبيل الأمثل لتفعيل دور نظام الرقابة الداخلية على أرضية المؤسسة، خاصة فيما يخص تجسيد آليات الاستجابة للمخاطر التي تم ذكرها.

✓ المعلومة والاتصال.

من أهم أسس نظام الرقابة الداخلية الفعّال توفّر المعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب، كما أن سياسة الاتصال المعتمدة بالمؤسسة تدعّم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، عبر دمج ضمن ثقافة المؤسسة، أين يصبح كل فرد فيها على علم ودراية كاملة بدوره ومسؤولياته تجاه تفعيله¹¹.

✓ تقييم نظام الرقابة الداخلية.

على الإدارة القيام بتقييم فعّال لمكوّنات نظام الرقابة الداخلية، حيث أنها بهذا الشكل تقوم بممارسة الرقابة على نظامها الرقابي لتقييم جودته وفعاليته والعمل على تحسينه، حيث تتم عملية التقييم على نطاقين أولها دائم أين يمارس عادة من طرف أفراد المؤسسة، أما الثاني فهو دوري حيث أنه يتم بشكل مؤقت ولأغراض محدّدة وقد يتم من طرف أطراف داخلية أو خارجية للمؤسسة¹².

نقول أخيرا أن نظام الرقابة الداخلية هو مزيج متكامل من العناصر التي تعمل معا على تفعيل دوره ضمن النظام المؤسسي وتحقيق الغاية منه، حيث يتكوّن مزيج المكونات بداية بالبيئة الرقابية التي تعتبر القاعدة الرئيسية التي يبنى عليها النظام الرقابي أسسه، انتقالا بعدها إلى ضرورة تقييم المخاطر ومعالجتها بأفضل الطرق، بالإضافة كذلك إلى الأنشطة الرقابية التي تجسّد كل ما تم ذكره فهي تضمن التحكم في المخاطر وضبط النظام المؤسسي، وإضافة إلى ما سبق يعتمد إعداد وتنفيذ النظام الرقابي بشكل كبير على توفّر المعلومات اللازمة حوله مع إيصالها في الوقت المناسب، وأخيرا يجب أن يكون هناك تقييم مستمر لفعالية النظام الرقابي لتحسينه.

5. عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية: على المدقق تتبع الخطوات التالية.

أ. الاطلاع على مكونات نظام الرقابة الداخلية.

على المدقق الخارجي الاطلاع على كل إجراءات ومكونات نظام الرقابة الداخلية وفهمها بطريقة جيّدة من خلال الاعتماد على آليات مختلفة، حيث أنه على المدقق أن يتأكد من توفّر كل العناصر اللازمة في النظام الرقابي للمؤسسة، وليستطيع المدقق الخارجي الاطلاع على كل مكونات النظام الرقابي عليه بالاعتماد على الآليات التالية:¹³

- ✓ القيام بمقابلات متعددة مع المسؤولين في المؤسسة لتحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية.
 - ✓ القيام بمقابلات مع المسؤولين عن تنفيذ أهداف نظام الرقابة الداخلية.
 - ✓ تحليل دليل إجراءات نظام الإجراءات الرقابية المعتمد بالمؤسسة.
 - ✓ تحليل وثائق التقييم الخارجية للمؤسسة (تقرير المدقق الخارجي).
- وبعد الاعتماد على الآليات السابقة الذكر يقوم المدقق بتوثيق ما حصّله من معلومات غيرها وذلك بالاعتماد على ما يلي:

أ. الوصف النظري: يتمثل في وصف كتابي شامل لإجراءات نظام الرقابة الداخلية على

مستوى كل عملية بالمؤسسة.

ب. خرائط التدفق : والتي يعبر عنها بأنها: " تمثيل بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات

ومسار تدفقها داخل المؤسسة وبذلك فهي تعمل على إيصال كل المعلومات الملائمة، والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل ونظام الاعتماد داخل المؤسسة"¹⁴.

نشير هنا إلى أن طرق التقييم أو التوثيق التي من الممكن أن يعتمد عليها المدقق ترجع إلى اختياره الشخصي وخبرته المهنية، حيث أنه هو من يستطيع تحديد أيّ الطرق الأنجح له، فاعتماده على طريقة خرائط التدفق راجع لكونها أكثر مرونة ودقّة من الوصف النظري، وذلك لتلبية احتياجاته المتعدّدة سواء من ناحية النجاعة أو من ناحية الوقت والجهد، فالمدقق الخارجي من خلالها سيحصل على نتائج موثوقة وفي وقت قصير بالنظر إلى الوصف

النظري الذي قد يأخذ منه الوقت الكثير، لكن قد تكون الخرائط مطوّلة أين يصعب على المدقق تتبع الشرح المطوّل للعمليات مما قد يؤدي إلى إغفال بعض التفاصيل المهمة وبالتالي يصبح الوصف النظري في هذه الحالة الأنجح، وبالتالي يتضح أنه هناك العديد من الاعتبارات التي يعتمد عليها المدقق ليقوم باختيار الطريقة المناسبة لعمله.

ب. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : تنقسم هذه المرحلة إلى ما يلي.

ت. تقييم الاستيعاب السليم لمكونات نظام الرقابة الداخلية (اختبارات الفهم والمطابقة).

يسعى المدقق في هذه المرحلة إلى التأكد من أنّ الإجراءات الرقابية المعمول بها بالمؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي تم التعبير عنها في خرائط التدفق والفحص الوصفي لها. حيث يحاول المدقق الخارجي أثناء هذه الخطوة التأكد من مستوى فهمه لمكونات نظام الرقابة الداخلية عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق (tests de conformité et comprehension)، إنّ هذا الاختبار ذو أهمية محدودة لأنّ الهدف من ورائه هو تأكد المدقق من أنّ الإجراء موجود وبأنه أحسنّ التعبير عنه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه¹⁵.

ث. تقييم فعالية مكونات نظام الرقابة الداخلية:

على المدقق التأكد من وجود كل من نقاط ضعف وقوة النظام الرقابي التي اكتشفها عند اطلاعه على مكوناته في المرحلة السابقة، لأنّ إقراره بوجودها يستلزم القيام بتحليل وتقييم مكوناته بدقة وذلك من خلال ما يلي:¹⁶

- البيئة الرقابية :

تعتبر البيئة الرقابية مؤشرا أساسيا على فعالية النظام الرقابي، حيث يقوم المدقق بتحديد مدى التزام كل من بالمؤسسة بالقيم الأخلاقية اللازمة وبواجباتهم اتجاه النظام الرقابي.

-تقييم المخاطر:

تقييم المدقق لهذا المكوّن يجعله قادرا على تحديد النقائص الموجودة على مستوى نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم المدقق بالاطلاع على أهداف المؤسسة ومقدرا المخاطر التي تواجهها وطرق معالجتها لها، لأن هذا الأمر سوف يساعده في تقييم مستوى المخاطرة التي هو مقبل عليها فكلّما كانت المؤسسة تنشط في بيئة مليئة بالمخاطرة كلما كان نظامها الرقابي معقّدا وبالتالي كان على المدقق توسيع و تفصيل نطاق عمله مع تكثيف اختباره .

-أنشطة الرقابة الداخلية.

يعمل المدقق على تقييم الإجراءات الرقابية التي تعتمد عليها الإدارة لمنع وجود الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية، وأكثر ما يهم المدقق في تقييمها تلك التي تخص الرقابة المحاسبية، بحيث أنّه على أساسها يستطيع تحديد ما يجب إضافته من إجراءات تدقيقية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية.

-المعلومة والاتصال:

يقوم المدقق بتقييم مدى ملائمة النظام المعلوماتي الرقابي، لأن هذا يثبت مسؤولية كل فرد بالمؤسسة تجاه النظام الرقابي وبالتالي تجاه إعداد قوائم مالية موثوقة.

-تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المدقق بالاطلاع على عملية تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية لأن هذا الأمر سيوضح له نقاط ضعف وقوة النظام من وجهة نظر المؤسسة، الأمر الذي سيوفر له التفسيرات المناسبة لأي تساؤلات تراوده حول دوافع المؤسسة في اعتماد نظامها الرقابي.

وبالتالي يستطيع المدقق الخارجي تحديد نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية بدقة، فقد أصبحت الرؤية أمامه واضحة حول أهم معالم النظام الرقابي للمؤسسة محل الفحص.

ت. تقييم الفعالية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية (اختبارات الرقابة):

إن اكتشاف المدقق الخارجي لنقاط قوة النظام الرقابي تسمح له باكتساب التأكيد المعقول حول قدرة هذا الأخير على الحد من مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية، لذلك على نقاط القوة هذه أن تكون موجودة فعلا، وللتأكد منها على المدقق القيام باختبارات الديمومة (Permanence Test De).

تهدف اختبارات الرقابة إلى التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق وفق ما كان مخططا له وأن الموظفين ملتزمون بتطبيقها، ويجب على إدارة المؤسسة أن تحت الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم لأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكونوا على علم تام بمسؤولياتهم وما هو المطلوب منه¹⁷.

من خلال نتائج اختبارات الرقابة يحصل المدقق على دليل قطعي حول الفعالية التشغيلية للنظام الرقابي، أين يحدّد مستوى اعتماده عليه في عمله، فإذا كان النظام الرقابي يمتلك نقاط قوة مهمة استطاع المدقق تجاوز العديد من المراحل والجهود في عمله بسهولة والعكس صحيح.

بعد الجهود المبذولة من طرف المدقق الخارجي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وقيامه بالتقييم الأولي الذي يقوم فيه بتقييم الإطار النظري للنظام الرقابي المعد من طرف الإدارة حيث يحدّد المدقق نقاط ضعف وقوة النظام الرقابي، أين يقوم بعدها باختبارات الرقابة التي تقدّم له التقييم النهائي للنظام الرقابي والتي تخلص إلى تحديد نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية ونقاط ضعفه، أين يصبح المدقق الخارجي قادرا على تقييم حجم خطر الرقابة بدقة وبالتالي يصبح لديه الحجة المقتنعة لإبداء رأيه حول فعالية النظام الرقابي وتقديم التوصيات اللازمة حوله مع تحديد مستوى اعتماده عليه في عمله.

وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدقق الخارجي حوصلة عمله في وثيقة شاملة بيّن فيها كل ما توصل له من نقاط مهمّة.

ثانيا: الجانب التطبيقي.

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو التعرف على أهم السبل التي يعتمد عليها المدققون الخارجيون (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) في عملية تقييم سليمة وناجعة لنظام الرقابة الداخلية، أين يخرجون من خلالها بنتائج تخدمهم في عملهم، وللتعرف على مدى استجابة أفراد مجتمع الدراسة لإشكالية الموضوع تم تصميم وتطوير أداة لاستطلاع آرائهم حولها والمتمثلة في الاستبيان الذي تم إعداده بطريقة تخدم أهداف الدراسة.

1. تحديد العناصر الأساسية للدراسة: سوف نتطرق من خلالها إلى ما يلي.

أ. مصادر وحدود الدراسة:

تم الاعتماد على مصادر أولية وأخرى ثانوية لجمع المعلومات اللازمة حول متغيرات الدراسة، حيث يعبر عن المصادر الثانوية بالمسح المكتبي للدراسات النظرية السابقة، الكتب، المقالات... الخ، أما بالنسبة للمصادر الأولية فهي تعبر عن مسح للواقع أي أنها تعكس وجهة نظر المتخصصين في مجال التدقيق والمحاسبة في إشكالية موضوعنا وذلك بالاعتماد على "الاستبيان".

يتكوّن المجتمع المستهدف بالدراسة من مجموعة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات للشرق الجزائري (بالتحديد برج بوعريّيج، سطيف)، حيث تم توزيع الاستبيان على 14 مكتب لخبراء محاسبين و 55 مكتب محافظة الحسابات، أين تم توزيع بالمجموع 69 استبيان عليهم وهم يمثلون المجتمع الأصلي، وقد تم استرجاع 51 استبيان صالح للتحليل وهي تمثل نسبة استرجاع قدرها 73.91% وهي مقبولة جدًا.

ب. منهجية إعداد أداة الدراسة "الاستبيان".

يعتبر الاستبيان الأداة الأكثر ملائمة لنوعية الدراسة، فهو "مجموعة من الأسئلة توجه إلى الأفراد من أجل الحصول على معلومات حول موضوع، أو مشكلة، أو موقف، ويتم تنفيذه إما عن طريق المقابلة الشخصية، أو أن ترسل إلى المستقيصين عن طريق البريد"¹⁸، حيث تم إتباع الخطوات التالية لإعداده:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وإثبات مدى صحة الفرضيات التي انطلق منها الموضوع من عدمها تم تصميم قائمة الاستبيان بداية من خلال توضيح متغيرات الدراسة بطريقة دقيقة بين المستقلة (نظام الرقابة الداخلية) والتابعة (سبل التقييم)، ومن ثم تحديد المحاور الأساسية للاستبيان التي تتوافق مع فرضيات الدراسة.

يضم الاستبيان قسمين القسم الأول يشمل البيانات الشخصية لفئة الدراسة (الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الوظيفة والتخصص) حيث أنه وبالرغم من أنها معلومات بسيطة إلا أنها تساعد وبشكل كبير في تحليل الإجابات من خلال معرفة مميزات أصحابها، أما القسم الثاني فيشمل بيانات الدراسة حيث أنها قسّمت إلى أربعة محاور وفق فرضيات الدراسة حيث تتمثل فيما يلي:

2. تحليل الخصائص الديمغرافية لأفراد مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من محافظي حسابات والخبراء محاسبين الذين يتميزون بصفات متغايرة، لذلك قمنا بتحليل الجزء الخاص بالبيانات العامة لأفراد مجتمع الدراسة بالاعتماد على برنامج Spss وقد تم الحصول على النتائج التالية:

أ. متغير العمر: يبين الجدول الموالي تحليل البيانات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة وفقا لسنهم.

الجدول رقم (01): العمر

العبارة	29 سنة و أقل	سنة إلى 45 سنة	52 سنة إلى 45 سنة	52 سنة أكبر	المجموع
التكرارات	6	12	24	9	51
النسبة	11.8%	23.5	47.1%	17.6%	% 100

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على نتائج برنامج spss.

نلاحظ من النتائج المبينة أعلاه أن أكبر نسبة من أفراد مجتمع الدراسة كانت من الفئة العمرية بين 45 و 52 سنة ويليهما في الترتيب فئة ما بين 29 و 45 سنة ومن بعدها فئة أكثر من 52 سنة وفي الأخير الأقل من 29 سنة، وبالتالي يمكن القول أن هذه النتائج سوف تدعّم دراستنا لان أكبر نسبة كانت من نصيب الأكثر من 45 سنة أي تلك التي تمتلك الخبرة اللازمة في مجال التدقيق.

ب. المستوى العلمي: يبين الجدول الموالي تحليل البيانات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة وفقا لمتغير المستوى العلمي.

الجدول رقم (02): المستوى العلمي

المستوى العلمي	التكرارات	النسب
ليسانس	25	49.0
ماستر	15	28.5
دراسات عليا	11	22.5
المجموع	51	100.00

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج Spss.

نلاحظ من نتائج الجدول أن أكبر نسبة وجه لها الاستبيان هم فئة الليسانس أي ما يعادل تقريبا 50% وأما الشرط الثاني فقسّم بين كل من الماستر والدراسات العليا، الأمر الذي يدل على أن الجهة المستهدفة بالاستبيان تتمتع بالتأهيل العملي المناسب الأمر الذي يدل على استيعابهم الجيد لمحتوى الاستبيان والرد عليه بطريقة علمية.

الجدول رقم (3): الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسب
أقل من 5 سنوات	16	30.2
من 5 سنوات الى 10 سنوات	20	39.4
أكثر من 10 سنوات	15	30.4
المجموع	51	100.00

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج Spss.

نستنتج من هذا الجدول أن أفراد مجتمع الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة في مجال المحاسبة والتدقيق، وهذه النتائج تزيد من مصداقية الدراسة لأن متغيراتها سوف تعالج من قبل محافطي حسابات وخبراء يمتلكون الخبرة اللازمة في عملهم.

3. صدق و ثبات الاستبيان:

للتأكد من صدق الاستبيان تم عرضه على مجموعة من المحكمين المتخصصين وذلك من أجل التحقق من مصداقيته، كما قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان بالاعتماد على معامل الثبات الف كرو نباخ لمتغيرات الدراسة وذلك عبر ما يلي:

الجدول رقم (4): ثبات وصدق الاستبيان.

معامل الثبات	المتوسط	التباين	عدد البنود
0,711	162,06	132,716	26

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Spss.

بما أن قيمة الفا كرو نباخ تعادل قيمة 0.711 ، مع العلم أننا اعتمدنا في تحديد قيمته على معلمين أساسيين (المتوسط والتباين) وبما أن التباعد الموجود بين كل من المتوسط والتباين شاسع فهذا يدل على ثبات وصدق الاختبار أي أنه: كلما أعدنا تطبيق الاستمارة كلما حصلنا على نفس النتائج المحققة، كما ان الاستمارة قاست ما أعدت لقياسه حيث أنها فرقت بين الخاصية المقاسة والمتمثلة في فعالية تقييم النظام الرقابي والعوامل المؤثرة عليه.

4. تحليل نتائج إجابات أفراد مجتمع الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على العديد من الاختبارات الإحصائية للتأكد من مدى صحة فرضيات الدراسة من عدمها وهذا ما سنبرزه فيما يلي:

أ. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد مجتمع الدراسة حول الفرضية الاولى :

تتجسد الفرضية الأولى في المحاور الأولى من الاستبيان والذي يشمل ثمانية اقتراحات تحدّد أهم الدوافع التي تجعل من المدققين الخارجيين يلتزمون بتقييم نظام الرقابة الداخلية، وفيما يلي سوف نقترح الفرضيات التالية.

-**فرضية العدم H0:** لا تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ذات أهمية بالغة بالنسبة لأفراد مجتمع الدراسة.
-**فرضية البديلة H1:** تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ذات أهمية بالغة بالنسبة لأفراد مجتمع الدراسة.
يلخص الجدول الموالي آراء أفراد مجتمع الدراسة حول الأسباب التي تجعل المدققين يلتزمون بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (05): نتائج اختبار صحة الفرضية الأولى.

المستوى Sig	قيمة t	النسبة الاهمية الدرجة	نسبة الاهمية الأكثر	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حسب رأيك كنخير محاسبي أو كمحافظ حسابات، إلى ما ذا ترجع أهمية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية؟
0.00	13.184	07	84.6	0.88 7	4.23	01. رفع و تحسين جودة نتائج عملكم.
0.00	8.939	08	81.6	1.14 4	4.08	02. تقييمكم لمستوى المخاطر التي سوف تتعاملون معها .
0.00	18.620	04	89.6	0.75 3	4.48	03. توفيركم لأدلة اثبات ملائمة .
0.00	28.189	01	93.4	0.56 1	4.67	04. تقييمكم السليم للمخاطر الرقابية.
0.00	21.480	05	88.8	0.63 8	4.44	05. تفعيلكم لأسلوب المعاينة الواجب اعتماده في عملية التدقيق.
0.00	22.746	03	90.6	0.64 0	4.53	06. اعدادكم لبرنامج تدقيقي فعال.
0.00	26.206	02	91.2	0.56 3	4.56	07. ضبطكم لنوع و حجم الاجراءات الرقابية اللازمة لعملية التدقيق.
0.00	18.777	06	88.4	0.71 9	4.42	08. تعزيز رأيكم حول موثوقية القوائم المالية .
0.00	19.767	مهم	88.53	0.61 3	4.43	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج spss.

يعرض الجدول أعلاه نتائج آراء أفراد مجتمع الدراسة حول ما تم عرضه عليهم من اقتراحات، وكانت النتائج كالآتي:

يتميز المحور ككل بالإيجابية العالية، حيث تقدّر قيمة المتوسط الحسابي للفرضية ككل (4.43) مع انحراف معياري يقدر ب(0.613) وهو مستوى ضئيل، مما يؤكد أن أغلبية أفراد مجتمع الدراسة متفقون على أهمية عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، وما يؤكد صحة هذه النتائج قيمة T (19.767) ومستوى الدلالة (Sig) الذي يعادل الصفر.

وبالعودة إلى البنود نجد أن التقييم السليم للمخاطر الرقابية كان له أكبر متوسط حسابي (4.67) مع أقل انحراف معياري (0.561)، مما يدل على اتفاق الأغلبية على أنه من أهم ما يقدمه تقييم النظام الرقابي للمدقق هو تحديده للمخاطر الرقابية بدقة الأمر الذي يؤدي إلى ضبط مخاطر التدقيق، وبالإضافة كذلك إلى أن البنود رقم (07، 01، 08، 05، 03، 06، 02) حظيت بنفس الأهمية السابقة، حيث أنّ أفراد مجتمع الدراسة يرون أن عملية تقييم النظام الرقابي تساعد المدقق في ضبط الإجراءات الرقابية اللازمة لمهمته، وإعداده لبرنامج تدقيقي فعال، مع حصوله على أدلة إثبات ملائمة بالإضافة إلى تفعيل عملية المعاينة التي يعتمد عليها في عمله لاحقاً، كما أنها تدعم رأيه حول موثوقية القوائم المالية وتحسن جودة نتائج عملية التدقيق.

وتأكيداً للنتائج السابقة يمكننا القول أنه هناك إدراك كبير لكل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات محل الدراسة لمدى أهمية تقييمهم لنظام الرقابة الداخلية ويبرز ذلك من خلال تأثيرها على نتائج عملهم وبالتالي نقبل الفرضية البديلة ونرفض فرضية العدم.

ب. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد مجتمع الدراسة حول الفرضية الثانية :

تجسّد الفرضية الثانية في بنود المحور الثاني الذي يحوي عشرة أسئلة تتمحور حول أهم عناصر التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية، وفيما يلي سوف نقترح الفرضيات التالية:

- الفرضية العدم H0: لا تعتبر مرحلة التقييم الأولي للنظام الرقابي ذات أهمية بالغة في تفعيل عملية التقييم ككل.
- الفرضية البديلة H1: تعتبر مرحلة التقييم الأولي للنظام الرقابي ذات أهمية بالغة في تفعيل عملية التقييم ككل.

الجدول رقم(06): نتائج اختبار صحة الفرضية الثانية.

مستوى الدلالة Sig	قيمة t	درجة الأهمية النسبية (الأنش)	نسبة الأهمية	الانحراف المعياري	الموسيط الحسابي	حسب رأيكم كمحافظ حسابات أو كخبير محاسبي ماهي اهم العوامل التي تضمن لكم الاطلاع السليم والشامل لمكونات نظام الرقابة الداخلية ؟
0.00	20,434	01	88.0	0.650	4.40	01.اطلاعمكم على كل مكونات نظام الرقابة الداخلية .
0.00	14,993	05	83.4	0.738	4.17	02. قيامكم بمقابلات مع المسؤولين عن تنفيذ أهداف نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.
0.00	17,431	03	84.6	0.671	4.23	03. اعتمادكم على خرائط التدفق لتوثيق المعلومات اللازمة حول النظام الرقابي.
0.00	12,222	04	83.8	0.923	4.19	04. اعتمادكم على الوصف النظري لتوثيق المعلومات المجمعة حول النظام الرقابي.
0.00	13,153	06	83.2	0.833	4.16	05. تكوينكم لإطار تصوّري متكامل حول الضوابط الرقابية الداخلية للمؤسسة .
0.00	19,911	01	88.0	0.667	4.40	06. استيعابكم السليم لكل مكونات النظام الرقابي.
0.00	18,413	02	86.6	0.687	4.33	07. تحقّقكم من وجود التطابق بين الإجراءات الرقابية المعمول بها بالمؤسسة فعلا و ما تم توثيقه من معلومات حولها .
0.00	14,366	06	83.2	0.763	4.16	08. اعتمادكم على اختبارات الفهم و المطابقة (الاستبيان) لتقييم مكونات النظام الرقابي.
0.00	9,666	08	79.6	0.960	3.98	09. تشخيصكم لمدى ملائمة النظام الرقابي ترجع إلى حكمكم الشخصي القائم على خبرتكم و حنكتكم المهنية.
0.00	11,437	07	82.00	0.912	4.10	10. اعتمادكم على أعمال المدقق الداخلي يدعّمكم في تقييمكم للنظام الرقابي.
0.00	15.21	مهم	84.20	0.780	4.21	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج Spss.

-تحليل ومناقشة النتائج:

حضني هذا المحور بمتوسط حسابي يقدر ب (4.21) مع انحراف معياري يعادل (0.780) مما يدل على أن أغلبية أفراد مجتمع الدراسة مجمعون على تأثير العوامل المذكورة أعلاه على فعالية التقييم الأولي للنظام الرقابي.

وبالنظر إلى الأهمية النسبية لبنود المحور نجد أنه كان لكل من البنود رقم (01 و06 و07) الحظ الأكبر منها مما يدل على الموافقة التامة لأفراد مجتمع الدراسة حول تأثيرهم المهم على ضمان فعالية عملية التقييم الأولي للنظام الرقابي وما يؤكّد هذا الأمر مستوى معنويها (Sig) الذي يعادل الصفر، حيث يبرز من هذه النتائج مدى أهمية إطلاع المدقق الخارجي على كل مكونات نظام الرقابة الداخلية واستيعابه السليم لها الذي يتحقّق عبر وجود التطابق بين ما تم توثيقه من معلومات حولها جراء الاعتماد على الآليات المناسبة (المقابلات، خرائط التدفق، الوصف النظري) وما هو معمول به فعلاً داخل النظام المؤسّساتي، ومن الملاحظ هنا أن أفراد مجتمع الدراسة يفضلون الاعتماد على خرائط التدقيق أكثر منها على الوصف النظري.

أما بالنسبة لباقي البنود فقد تراوحت متوسطاتها بين (3.98 و4.19) والتي تدل على موافقة أفراد مجتمع الدراسة على تأثيرها المهم على عملية التقييم، حيث كان تسلسلها حسب أهميتها على التوالي (02،05 و10،09 و08،05)، كما أنها جميعها ذات دلالة معنوية (Sig) مما يؤكّد صحتها، وبالتالي فأفراد مجتمع الدراسة وجدوا أنّ مدى نجاعة الاختبارات التي يقوم بها المدقق لجمع المعلومات اللازمة تعتبر من أهم مفاتيح نجاح عملية التقييم لأن هذا الأمر سيساعد المدقق في تكوين إطار تصوري صحيح حول هيكل النظام الرقابي، كما إن اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي من شأنه أن يساعده في عملية التقييم وأخيراً نقول أن اختيار الطرق المناسبة يرجع حسب أفراد مجتمع الدراسة إلى خبرة المدقق.

وبالتالي فكلها عوامل متتابعة وتخدم بعضها البعض وتفاعلاً معها تجعل المدقق قادراً على تحديد نقاط ضعف وقوة النظام الرقابي الذي أعدته المؤسسة وبالتالي وبالرجوع إلى قيمة t يمكننا أن نثبت مدى صحة الفرضية البديلة وبالتالي فالتقييم الأولي للنظام الرقابي يعتبر خطوة ذات تأثير مهم على عملية التقييم ككل.

ت. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد مجتمع الدراسة حول الفرضية الثالثة:

تتجسّد الفرضية الثالثة في بنود المحور الثالث الذي يحوي ثمانية أسئلة تتمحور حول أهم عناصر التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، وفيما يلي سوف نقترح الفرضيات التالية:

- **الفرضية العدم H0:** لا يعتبر مرحلة تقييم الفعالية التشغيلية من أهم سبل عملية التقييم الفعّالة لنظام الرقابة الداخلية.

- **الفرضية البديلة H1:** يعتبر مرحلة تقييم الفعالية التشغيلية من أهم سبل عملية التقييم الفعّالة لنظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (07): نتائج اختبار صحة الفرضية الثالثة.

مستوى الدلالة Sig.	قيمة t	درجة الأهم ية النس بية (الأ ثر)	نسبة الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	كخبراء محاسبين و محافظي حسابات حسب رأيكم إلى ماذا ترجع فعالية تقييمكم للفعالية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية فيما يلي بعض الاقتراحات:
0.0 0	20,910	01	88.8	0.655	4.4 4	01. اكتسابكم التأكيد المعقول حول قدرة النظام الرقابي على الحد من مخاطر الاخطاء الجوهرية للقوائم المالية.
0.0 0	20,618	02	87.2	0.624	4.3 6	02. ضبطكم لمستوى الخطر الرقابي المقدّر بشكل دقيق.
0.0 0	23,513	02	87.2	0.547	4.3 6	03. نجاعة الاختبارات الرقابية المعتمدة في تقييم الفعالية التشغيلية للنظام الرقابي (سبر الآراء، المقابلات.. الخ).
0.0 0	16,033	03	85.2	0.743	4.2 6	04. تأكدكم من أن المؤسسة تدعم نقاط قوة النظام الرقابي.
0.0 0	13,943	06	83.6	0.801	4.1 8	05. تأكدكم من أن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة.
0.0 0	16,460	05	83.8	0.685	4.1 9	06. ضبطكم لعينة الدراسة بشكل جيد .
0.0 0	15,767	04	84.0	0.722	4.2 0	07. توثيقكم لنتائج الاختبارات الرقابية كدليل إثبات مهم .
0.0 0	10,809	07	81.8	0.956	4.0 9	08. من الممكن أن تلجؤوا إلى القيام باختبارات رقابة إضافية.
0.0 0	17.256	مهم	85.2	0.72	4.2 6	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على نتائج Spss.

-تحليل ومناقشة النتائج.

يعرض الجدول السابق وجهات نظر أفراد مجتمع الدراسة حول ثمانية سبل يحقق من خلالها المدقق الخارجي التقييم السليم للفعالية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية وكانت النتائج كالآتي:

كانت استجابة أفراد مجتمع الدراسة لبنود المحور ككل تتجه نحو الإيجابية وذلك من خلال ما عبّرت عنه كل من قيمة المتوسط الحسابي للفرضية (4.26)، بالإضافة إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية (Sig) تعادل الصفر) بين المتغيرات مما يؤكد صحة الفرضية البديلة و رفض فرضية العدم.

وبالعودة إلى متوسطات البنود نجد أن كل من البنود (01،02،03،04) قد حصلوا أهمية بالغة في عملية التقييم من وجهة نظر أغلبية أفراد مجتمع الدراسة وذلك حسب قيمة متوسطاتها الحسابية، بالإضافة إلى قيمة Sig التي تؤكد صحة تأثيرها على تفعيل عملية التقييم، حيث أجمع أفراد مجتمع الدراسة على أنه من أهم سبل تحقيق فعالية تقييم النظام الرقابي هي اكتساب المدقق للتأكيد المعقول حول قدرة النظام الرقابي على ضبط مخاطر الأخطاء الجوهرية، والتي تتحقق عبر ضبطه لمستوى الخطر الرقابي وذلك بالاعتماد على الاختبارات الرقابية الملائمة التي تطبق على نقاط قوة النظام الرقابي.

أمّا بخصوص باقي البنود فنجد أن أغلبية أفراد مجتمع الدراسة ترى أنه بعد اتخاذ الخطوات السابقة على المدقق الخارجي أن يوثق نتائج الاختبارات الرقابية التي تهدف إلى تحديد مدى التزام أفراد المؤسسة (العينة المناسبة) بإجراءات النظام الرقابي المعد من طرف الإدارة، كما يرى أفراد مجتمع الدراسة أنهم قد يلجؤون إلى اختبارات إضافية في حالة اضطروا لها، حيث أن كل هذه العوامل معا من وجهة نظر أفراد مجتمع الدراسة تؤثر على نجاعة عملية تقييم الفعالية التشغيلية للنظام الرقابي وبالتالي وصنا في الأخير إلى صحة الفرضية البديلة.

5. نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

من خلال اختبار صحة فرضيات الدراسة بالاعتماد على برنامج Spss وصلنا إلى النتائج التالية:

- أ. تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية جد مهمّة في عملية التدقيق الخارجي.
- ب. تقدّم عملية تقييم النظام الرقابي العديد من النتائج التي تضمن الجودة لعمل المدقق الخارجي.
- ت. تنقسم عملية تقييم النظام الرقابي إلى مرحلتين مهمتين.
- ث. تعبّر عملية التقييم الأولي للنظام الرقابي عن التأكد من وجود نظام رقابي متكامل وهادف.
- ج. تعبّر عملية تقييم الفعالية التشغيلية للنظام الرقابي عن التأكد من وجود نقاط قوة النظام الرقابي بالفعل.
- ح. يحصل المدقق الخارجي من تقييمه السليم لنظام الرقابة الداخلية على تأكيد معقول حول موثوقية القوائم المالية.

الخلاصة:

هدفت دراستنا إلى إبراز أهم السبل الواجب سلكها على تفعل المدققية طبقاً لنظام الرقابة الداخلية ضمن التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية مع إظهار ما لهذه المرحلة من أهمية كبيرة على نتائج عمله، ومن أهم ما تم التوصل له من اختبار صحة فرضيات الدراسة و بالاعتماد على الاختبارات الإحصائية اللازمة ما يلي:

✓ تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم عناصر تحقيق جودة عمل المدقق الخارجي.



✓ تعتبر مرحلة التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية ذات أهمية بالغة لأنها تمكّن المدقق من التعرف السليم على كل مكونات النظام الرقابي للمؤسسة محل الفحص.

✓ ترجع أهمية تقييم الفعالية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية لكونها تجعل المدقق يندمج ضمن النظام المؤسساتي الأمر الذي يفسح له المجال للتقييم الدقيق لنقاط قوة و ضعف الإجراءات الرقابية المعمول بها فعلاً بالمؤسسة.

✓ تعود فعالية عملية تقييم النظام الرقابي إلى نجاعة الاختبارات التي يعتمد عليها ويختارها المدقق.

و فيما يلي نقترح بعض التوصيات فيما يخص عملية التقييم السليمة للنظام الرقابي:

✓ على المشرّع الجزائري أن يجعل من وجود نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات أمراً إلزامياً لما له من نتائج إيجابية على المؤسسات.

✓ على المؤسسات أن تسخر كل الإمكانيات سواء كانت معنوية أو مادية لدعم نظامها الرقابي والخروج به من مجرد كتيب إلى تفعيله على أرض الواقع.

✓ على المشرّع الجزائري أن يولي أهمية أكثر لعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وأن يضمن أنه يتم القيام بها أثناء تأدية المهام التدقيقية.

✓ على المدققين الخارجيين أن يقوموا بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على كل الخطوات اللازمة التي تضمن لهم الإلمام بكل خبايا النظام الرقابي.

الهوامش:

1 - Coso, Internal Control , Integrated Framework, Executive Summary, 2013, P3. Disponible sur le site web: https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf

* - The Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission.

* - The American Institute of Certified Public Accountants.

2- بدر الدين سليم، محمد حسين ، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية الإدارية، دراسة على الهيئة القومية للكهرباء السودانيه، مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 13، 2010 .

- 3- Pefa , **Apercu Des Normes Internationale En Matiere De Comptabilite D'audit Et De Controle Interne Dans Le Secteur Public**, 2003,P10.Disponible sur le site : bibliotheque.pssfp.net/.../comptabilite/...apercu-des-normes -internat.
- 4 -Eustrache Ebondon Wa mandzilla ,**La Contribtion Du Contrôle Interne Et De L'audit Au**



Gouvernement D'entreprise, Thèse En Vue D'obtention Du Grade De Docteur En Science De Gestion ,Université Paris Xii Val De Marne,1992 , P145.

- 5 - COSO ,**Enterprise Risk Management** , Integrated Framework, Executive Summary, 2004.Disponible Sur Le site: ehss.moe.gov.ir/getattachment/2b57139a-e934-4f59-84f9-c9b46e385241, p.13.
- 6 – Coso - **Referentiel Integre De Controle Interne** : Principes De Mise En Oeuvre Et De Pilotage PWC – Price Water house Coopers, IFACI Eyrolles, Ed1 , 2014,P42.
- 7 – KPMG ,**Contrôle interne**, Corporate Governance, 2004 .p 36.Disponible sur le site : <https://www.scribd.com/document/124501241/Teil-6-Cg-Franz>
- 8 – CRIPP – Guide Pratique, **auditeur L'environnement De Controle** , IFACI , 2011,P 6.
- * -Enterprise risk management
- 9-COSO ,Enterprise Risk Management , **Integrated Framework, Executive Summary**, 2004.P5.Disponible Sur Le Site: ehss.moe.gov.ir/getattachment/2b57139a-e934-4f59-84f9-c9b46e385241/
- 10 - INTOSAI, **Lignes Directrices Sur Les Normes De Contrôle Interne A Promouvoir Dans Le Secteur Public**, Comité des normes de contrôle interne,2001, p31.
- 11 - Tim Lietz,**COSO 2013**, Experis Mandpower Grp, 2014 ,p28. Disponible sur le site : <https://chapters.theiia.org/.../2013%20COSO%20Framework%20Update%20-%20Rali...>
- 12 -COSO - **Referentiel Integre De Controle Interne : Principes De Mise En Oeuvre Et De Pilotage** , op-cit,pp: 189 ,190.(بتصرف)
- 13 – Lejeune Gérard, Emmerich Jean-Pierre , **Audit Et Commissariat Aux Comptes**, Gualino, Paris.2007,P 104.
- 14-محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 278.
- 15-محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005، ص47.
- 16-الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، تر: جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة مبنى الإدارة العامة، عمان، 2010، 1، ص ص : 290، 296. (بتصرف).
- 17- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط2006، 1، ص215.
- 18- رشيد زرواتي، تدريبات على منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، ط2، 2008، ص189.

أهم سبل تفعيل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية.
دراسة ميدانية لمجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لولايات الشرق الجزائري

