

تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

-دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018-

Impact of Evaluation the internal control system in the economic Institution of Algeria**-Study applied for a sample of professionals for the year 2018-**مسعود كسكس¹، قداري زرباني²، إسماعيل قزال³¹ كُلية العلوم الاقتصادية و التجارة وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، kouskousmessaoud@gmail.com² كُلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، zerbani.kadari@gmail.com³ كُلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، ismailkezzal@gmail.com

تاريخ النشر: 2019/10/22

تاريخ القبول: 2019/09/26

تاريخ الاستلام: 2019/08/31

ملخص: تعالج هذه الدراسة موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، و الهدف منها التعرف على نظام الرقابة الداخلية و أهم إجراءاته وطرق تقييمه في المؤسسة وكذا التطرق إلى المخاطر الناجمة عن ضعفه، للوصول إلى هدف الدراسة تم جمع البيان بالاعتماد على الكتب والمقالات العلمية والقوانين والمراسيم التي لها علاقة بالموضوع، كما تم الاعتماد على بعض الدراسات التي لها علاقة بالدراسة، وهذا من اجل تغطية الجانب النظري للموضوع، أما الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة و لتدقيق و مجموعة من الأساتذة المهتمين بمجال المراجعة، كما توصلت الدراسة الى أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الإجراءات و القوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها واستقرارها وبهذا فان الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.

الكلمات المفتاحية: نظام رقابة، رقابة داخلية، مؤسسة اقتصادية، تقييم.

تصنيف JEL: M41

Abstract: This study deals with the evaluation of internal control system in the Algerian institutions, intended to identify the internal control system and the main procedures and the evaluation methods in enterprise also exposure the risks that come from its weakness, To reach the objective of the study we collected the statements relying on books, scientific articles, laws and decrees related to the subject and several studies linked to the study, in order to cover the theoretical side of the subject, The practical side was a field study of a sample of practitioners accounting profession and auditing, and a group of professors who are interested in the review, The study also found that the internal control system is a set of procedures and laws laid down by the administration to ensure the good way operations and stability and thus the internal control imperative in all institution.

Key words: system control, internal control, economic organization, evaluation.

Jel Classification codes: M41.

1. مقدمة

يقع على عاتق إدارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤوليتها المحافظة عليه والتأكد من مدى سلامة تطبيقه. كما أن هناك التزاما آخر قانونيا يقع على عاتقها بإمسك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة شركات المساهمة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية. وتعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المراجع عند إعداد ه لبرنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة. ويجب أن يستمر المراجع في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات المراجعة، وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه ومن ثمة تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن وتلافي مواطن القوة، يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية في المؤسسة. إن التطور في أشغال هذه الأخيرة أضحى يملئ ضرورة تكييف نظام الرقابة الداخلية مع الشكل الجديد للمؤسسة باعتبار هذا النظام يمس الرقابة الإجرائية على العمل داخل المؤسسة، ومن ثم ضمان استمرارية نشاطها الذي يأتي عن طريق فرض رقابة إجرائية على جميع العمليات من جهة، ومن جهة أخرى تبني مراجعة قوائم طبيعة نشاط المؤسسة والتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي الحقيقي لها.

1.1 إشكالية الدراسة

من خلال بحثنا هذا ارتأينا أن نسلط الضوء على تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية. وعلى ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية ؟

2.1 فرضيات الدراسة

من خلال الإشكالية الرئيسية ومن التساؤلات الفرعية للموضوع يمكن لنا التوصل إلى للفرضيات و نذكر

أهمها:

- ✓ يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق القواعد المتعارف عليها؛
✓ إن تقييم نظام الرقابة الداخلي له اثر كبير في رفع مستوى المؤسسة والعاملين فيها وهذا يتضح في جميع المؤسسات التي يكون فيها قسم رقابة داخلي.

3.1 أهداف الدراسة:

هدف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على نظام الرقابة الداخلية و أهم إجراءاته وطرق تقييمه في المؤسسة وكذا التطرق إلى المخاطر الناجمة عن ضعفه، وكذا أهميته ودوره في المؤسسات الجزائرية.

1.4 الدراسات السابقة

1) دراسة (هيا مروان إبراهيم، 2016)¹: هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تقييم فعالية دور التدقيق الداخلي ودوره في إدارة المخاطر وفق إطار COSO () ، وذلك من خلال استعمال الاستبيان كأداة لجمع المعلومات وتحليل إجابات المبحوثين، وخلصت الدراسة إلى غياب الدور الفعال للتدقيق الداخلي في مراجعة التقنيات المستخدمة بتحديد المخاطر والفرص التي يتعرض لها، وكذلك عدم فعالية دوره بمتابعة تنفيذ إجراءات الرقابة على القطاع الحكومي.

2) دراسة (عباس عبد الوهاب، 2014)²: هدفت الدراسة إلى التعرف على عناصر هيكل الرقابة الداخلية، وتقوم نظم الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات اليمنية ومعرفة مدى وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي في شركات الاتصالات اليمنية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي لوضع الإطار النظري للدراسة، كما تم إجراء الدراسة ميدانية لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم خلالها جمع البيانات من خلال استبانة وزعت على شركات الاتصالات اليمنية . ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: تتمتع شركات الاتصالات اليمنية بمباكل رقابة داخلية جيدة ومقبولة، كما أكدت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي، إن وجود عناصر رقابة داخلية جيدة يؤدي بالضرورة الى تحسين الخصائص النوعية للبيانات والمعلومات المالية التي تساعد الإدارة على ترشيد ودعم قراراتها.

3) دراسة (Eustache ebondo wa mandzila، 2004)³: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة درجة مساهمة الرقابة الداخلية والتدقيق في التحسين من حوكمة المؤسسة، وذلك من خلال توزيع الاستبيان على مجموعة من المدققين الداخليين والخارجيين والإداريين، وخلص الباحث على أنه لا يمكن أن يساهم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق في التحسين من حوكمة المؤسسة إلا إذا كانوا ذو نوعية

وجوده جيدة، ويتم تقييم هذه الجودة من خلال الجهات الفاعلة والقائمين على الرقابة الداخلية والتدقيق.

4) دراسة (Ayagre, Appiah-Gyamerah & Nartey، 2014)⁴ تهدف هذه الدراسة الى تقييم نظم الرقابة الداخلية التي تتبعها البنوك الغانية و الأنشطة الرقابية المستخدمة وفقا لإطار لجنة رعاية المؤسسات (COSO)، تمثل مجتمع الدراسة من المدراء الرئيسيين و مدراء التدقيق في البنوك الغانية، وشملت عينة الدراسة 30 من المدراء و مديري التدقيق من مجموع 50، و استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليل من خلال استبانة وزعت على عينة الدراسة للإجابة عليها و لتحقيق الأهداف المرجوة من البحث استخدم الباحث برنامج (spss) لغرض تحليل البيانات، وتوصلت الدراسة بعد تحليل البيانات الى نتائج عديدة منها وجود ضوابط قوية في بيئة الرقابة و الأنشطة الرقابية في البنوك الغانية

2. الإطار النظري

تعتبر نظام الرقابة الداخلية كمفهوم إداري بمعنى أن الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة حيث تطور مفهومها نظرا لزيادة و اتساع الأنشطة والبرامج داخل المؤسسة أدى ذلك للاهتمام أكثر بنظام الرقابة الداخلية الذي يسعى بدوره إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة، وضمان تنفيذ الهداف المسطرة من قبلها، ومن أجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية

1.2 مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية

التعريف الأول:

عرف "الصبان و الفيومي"، « نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية و المقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:⁵

- حماية الأصول؛
- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية

التعريف الثاني: حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية هو (الخطة التنظيمية و كل الطرق و المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة)⁶

التعريف الثالث: و على حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول وقاية أو اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية)⁷

2.2 أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

1.2.2 : أنواع نظام الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية ينقسم إلى رقابة محاسبية و رقابة إدارية⁸:

● **الرقابة الإدارية:** تشمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشمل على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العمل، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من الأشكال الرقابية.

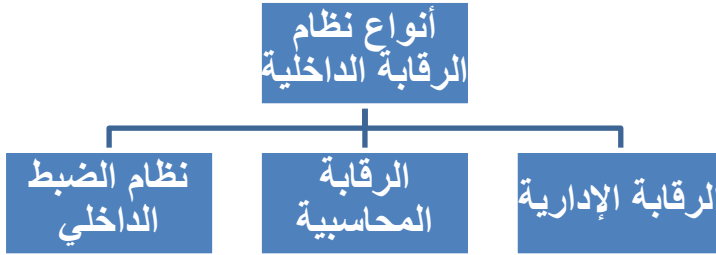
✓ **طرق وإجراءات الرقابة الإدارية:** تتضمن طرق الرقابة الإدارية خطوات وضع الخطط المستقبلية ومراقبة التقدم تجاه تنفيذ تلك الخطط، وتنبؤات مالية ونظم الموازنة، فالتنبؤات المالية تتمثل عادة في المركز المالي المتوقع، ونتائج التشغيل، والتدفقات النقدية لفترة واحدة مستقبلية أو أكثر فهي تضع أهداف محددة تزود الإدارة بالمقاييس المعيارية للتقييم والرقابة على الأداء الفعلي، وخلال السنة يتم إعداد تقارير شهرية تقارن النتائج الفعلية مع الخطة، ويصح ذلك تقارير بالاختلافات بينهما مع توضيح المسؤول عن هذه الاختلافات والتعرف على أسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة.

● **الرقابة المحاسبية:** تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

✓ **أهداف الرقابة المحاسبية:** يوجد هدفان عامان للرقابة المحاسبية وأربع أهداف تشغيلية فالأهداف العامة هي حماية الأصول والتأكد من توفر الثقة بالدفاتر، أما الأهداف التشغيلية فهي التصريح بأداء العمليات وأدائها فعلا وقيدها بالعمليات والوصول إلى الأصول ومقارنة الأصول والمحاسبة عنها.

⊖ **نظام الضبط الداخلي:** فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسئولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله و التحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاحتلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول فحص نظام الضبط الداخلي.

الشكل رقم (01): يوضح أنواع الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحثين

3.2.2: أهداف نظام الرقابة الداخلية :

إن الهدف العام لنظام الرقابة الداخلية هو مساعدة المنشأة وخدمتها في تحقيق أهدافها، وتحقيق ذلك من خلال المساهمة في تحقيق الأهداف التالية:⁹

1. تنظم المشروع وتحديد السلطات والصلاحيات والمسؤوليات (ما يعكسه الهيكل والوصف الوظيفي) ؛
2. حماية أصول المشروع من الاختلاس أو استخدامها في غير ما خصصت له؛
3. تقييم المخاطر وتحديد مدى إدراك الإدارة لها وكفاءتها في إدارة هذه المخاطر؛
4. التأكد من دقة المعلومات المحاسبية والمالية وتوقيتها حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية؛
5. رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية؛

3.2 تقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية مرحلة مهمة من مراحل عملية

المراجعة، كما تم تخصيص معيار من المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموماً لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتأتي أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من أنها تسمح بتحديد نطاق عملية المراجعة.

الفرع الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

ويمر تقييم نظام الرقابة الداخلية بخمسة مراحل أساسية تتمثل في:¹⁰

أولاً: دراسة نظام الرقابة الداخلية وفهمه: وتنطلق هذه الخطوة من مكونات هيكل الرقابة الداخلية حيث يجب دراسة وفهم كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية، وتعتبر هذه الخطوة هي بداية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وعموماً يجب دراسة وفهم العناصر التالية:

أ. فهم بيئة الرقابة: يجب على مراجع الحسابات بداية التعرف على المؤسسة الخاضعة للمراجعة وعلى الظروف البيئية التي تعمل بها قبل البدء في عملية المراجعة، إذ يجب عليه الحصول على معلومات كافية على اتجاهات الإدارة ومجلس الإدارة ومدى اهتمامهم بتفعيل نظام الرقابة الداخلية وتطويره ومدى وجود لجنة مراجعة مشكلة من قبل مجلس الإدارة، ومدى قيامهم بتنسيق الجهود بين المراجع الداخلي والخارجي والأخذ بتوصياتهم كما يتوجب على مراجع الحسابات أيضاً الحصول على نسخ من الوثائق والنظام الأساسي ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة ونماذج من توقيعات المسؤولين ونسخ من العقود والاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة مع الآخرين فضلاً عن أي وثائق أخرى ويقوم بحفظ كل تلك الوثائق في ملف يسمى الملف الدائم والذي تم التطرق له في الفصل الأول، والذي يعد بمثابة مرجعاً عاماً لمراجع الحسابات.

ب. فهم تقييم المخاطر: يحصل المراجع على معرفة بعملية تقييم مخاطر الإدارة عن طريق تحديد كيفية تحديد الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد التقارير المالية، وتقييم جوهرية واحتمال حدوثها وتقرير التصرفات المطلوبة لدراسة المخاطر، وتعتبر الطرق الأكثر شيوعاً للحصول على مثل ذلك الفهم في قوائم الاستقصاء وإجراء الاستفسارات والمناقشات مع الإدارة.

ج. فهم أنشطة الرقابة:

يحصل المراجعون على فهم بيئة الرقابة وتقييم المخاطر بطريقة ماثلة في أغلب عمليات المراجعة، إلا أن حصول المراجع على فهم أنشطة الرقابة يختلف من عملية لأخرى بشكل ملحوظ، فبالنسبة للمؤسسة صغيرة الحجم تكون أنشطتها محدودة مقارنة مع المؤسسات كبيرة الحجم، ويجب على المراجع أن يحدد أنشطة الرقابة الداخلية المقررة التي من المرجح أن تمنع أو تكتشف التحريفات الجوهرية في تأكيدات القوائم المالية، وبعض المراجعون ينظرون إلى تلك الأنشطة الرقابية بأنها تمثل القوة بينما يشار إلى المواقف التي تسمح للأخطاء أو المخالفات أن تحدث أو تظل بدون اكتشاف بمواطن ضعف، وقد قام بعض المراجعون بتطوير قوائم إختبارية أو مصفوفات للأخطاء والمخالفات التي يمكن أن تحدث بكل تأكيد بالقوائم المالية. ولا شك أن المعرفة التي يكتسبها المراجع بخصوص وجود أو غياب الأنشطة الرقابية عند القيام بإجراءات فهم المكونات الأخرى للرقابة الداخلية، يمكن أن تكون ذات قيمة كبيرة في تحديد ما إذا كان تخصيص عناية إضافية لنظام الرقابة الداخلية ضروري حتى يكون المراجع قادراً على تخطيط عملية المراجعة.

د. فهم ودراسة نظام المعلومات المحاسبي:

يقوم مراجع الحسابات بدراسة و فهم الرقابة الداخلية المحاسبية من خلال تقسيم الأنشطة المحاسبية إلى دورات ومن ثم متابعة عينات للنشاط من أولها إلى آخرها، وتسمى باختبارات المرور العابر، ويعد هذا الإجراء بمثابة دراسة للمسار المستندي والذي يعد من أهم وسائل الرقابة الوقائية في نظم المعلومات المحاسبية، ويشير الواقع العملي أن لكل صناعة عدد معين من دورات العمليات، ولكنها يمكن أن تشترك جميعها في الدورات الخمس التالي:

دورة المبيعات/الإيرادات: وتشمل الإجراءات والسياسات المتبعة وتقسيم الأعمال والواجبات بحيث لا يقوم شخص واحد بعمل أكثر من خطوة

دورة المشتريات/النفقات: وتشمل إجراءات شراء البضاعة أو الخدمات والموجودات.

دورة الإنتاج والاستثمار: وتشمل إجراءات تخزين المواد وصرف المواد للإنتاج وتوزيع عناصر تكلفة الإنتاج على البضاعة المصنعة، واحتساب قيد تكلفة البضاعة المباعة.

دورة الرواتب و الأجور: وتشمل الإجراءات المتعلقة بتعيين وفصل الموظفين وتحديد الرواتب والأجور وعمل كشوفات الرواتب والاقطاعات وإجراءات دفع الرواتب.

الدورة المالية: وتشمل تحويل الحصول على مصادر رأس المال.

فهم عملية المتابعة والمراقبة:

تتمثل المعرفة الأكثر أهمية التي يحتاجها المراجع لفهم عملية المتابعة في الأنواع الرئيسية لأنشطة المتابعة التي تستخدمها المؤسسة بالإضافة إلى كيف يمكن استخدام تلك الأنشطة في تعديل إجراءات الرقابة الداخلية عندما يكون ذلك ضروريا، ولا شك أن المناقشات مع الإدارة تعتبر الطريقة الشائعة للحصول على مثل ذلك الفهم.

ثانيا: التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

بعد دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال تقسيم النشاط المحاسبي إلى دورات يكون مراجع الحسابات قد أكمل الدراسة الأولية، وبذلك يتمكن من تحديد أنظمة الرقابة الداخلية التي يمكن الاعتماد عليها لزيادة كفاءة وفعالية المراجعة بعد تسجيل وتحديث الأنظمة، والتأكد من صحة العمليات من خلال اختبارات المطابقة بعد تحديد طبيعتها وتوقيتها ونطاقها، ويتم التقييم المبدئي للنظام لمعرفة ما إذا كان يمثل قاعدة يمكن الاعتماد عليها والثوق بها عند إعداد الحسابات الختامية وتحضير القوائم المالية، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية فعالا وجب على المراجع حينئذ إجراء الاختبارات الجوهرية مع ملاحظة أن التقييم في هذه المرحلة هو تقييم أولي بمعنى أنه يحتاج إلى تأييد أو تعزيز عن طريق إجراء الاختبارات التفصيلية اللاحقة .

ويرى بعض الباحثين أنه بناء على تحليل الإجابات والملاحظات التي تم الحصول عليها في الخطوة الأولى يمكن التوصل إلى توقعات حول كفاءة وفاعلية النظام لمنع الأخطاء أو عدم قدرته على اكتشاف الأخطاء، وهنا يكون لابد من تعديل برنامج الاختبارات وتوسيع العينة، ويكون التقييم المبدئي بالنسبة لكل نشاط رئيسي للتأكد من وجود عناصر الرقابة الداخلية الخمسة بالنسبة لكل هدف من أهداف النظام الرقابي.

ثالثاً: التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية

يوصل مراجع الحسابات دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية إذا أسفرت الدراسة والتقييم المبدئي عن إمكانية الاعتماد على هذه النظم وينصب جل اهتمامه في هذه الخطوة على تقييم الأساليب الرقابية الموضوعية من قبل الإدارة والتي هدفها منع حدوث الأخطاء واكتشافها وتصحيحها، وذلك للتأكد من أنها تعمل كما هو مخطط لها، الأمر الذي يترتب عليه تحديد مواطن القوة والضعف في النظام، ومن ثم تحديد مدى وطبيعة إجراءات المراجعة اللازمة تبعاً لذلك. ويقوم المراجع بالتقييم التفصيلي للرقابة الداخلية المحاسبية لكل نوع رئيسي من العمليات والأصول المرتبطة بها بإتباع الخطوات التالية:

- ✓ الأخذ في الاعتبار كافة أنواع الغش والأخطاء المحتمل حدوثها؛
- ✓ تحديد الإجراءات الرقابية المحاسبية التي تكفل منع أو اكتشاف مثل هذا النوع من الأخطاء أو الغش؛
- ✓ التأكد من وجود الإجراءات الرقابية الضرورية ومن سلامة تنفيذها؛
- ✓ تقييم جميع نقاط الضعف المحتملة، وتعني جميع أنواع الأخطاء والغش المحتمل حدوثها والتي لا تغطيها إجراءات الرقابة الموجودة فعلاً.

ويتم تنفيذ الخطوات (1 و2) عن طريق وسائل دراسة وتقييم الرقابة الداخلية والتي سنتطرق إليها لاحقاً، بينما تنفذ الخطوة (3) عن طريق اختبارات الالتزام في حين تنفذ الخطوة (4) في التقييم النهائي الذي يعتبر الخطوة الخامسة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

رابعاً: اختبار الالتزام

تهدف هذه الخطوة التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المنشأة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم و أداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه.

وحسب " توماس وهنكي " فإن أداء اختبارات الالتزام يتم بعد الانتهاء من الدراسة والتقييم المبدئي وتوثيق نظام الرقابة الداخلية واقتناع مراجع الحسابات بكفاية مواطن قوة النظام التي يمكن الاعتماد عليها، وأن هذه الاختبارات

تصمم بهدف التأكد من وجود مواطن قوة للنظام الرقابي فعلا ومن أن الشركة تتبع تعليمات وسياسات وإجراءات النظام الموجودة في دليل الإجراءات أو التي تعرف عليها المراجع من خلال استفساراته مع موظفي الشركة، وتساعد هذه الاختبارات المراجع في اتخاذ قراره النهائي بخصوص مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية، وتهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة:

- ✓ تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية: قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما، ومن أمثلة اختبارات الالتزام فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلا منها قد وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان.
- ✓ جودة تنفيذ إجراءات الرقابة وحتى مع تنفيذ إجراء الرقابة، فقد يكون من الضروري إنجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة، ويمكن اختبار جودة إجراءات الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، بمناقشة مدير الائتمان عن المعايير التي استخدمها التي عند اعتماد المبيعات الآجلة وفحص تفاصيل المستندات.
- ✓ الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة: يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة.

ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات، والمثال على ذلك، هو تقسيم الواجبات بين تداول المتحصلات النقدية وتسجيل العمليات في دفتر يومية المقبوضات النقدية، ويمكن اختبار التوقيعات على المستندات لتحديد الأفراد الذين أنجزوا الإجراء المعين.

خامسا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بعد انتهاء المراجع من فحص وفهم نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه، والغرض الأساسي من هذه الخطوة هو وضع اللمسات الأخيرة للمرحلة الأولى من مراحل المراجعة الميدانية، نظرا لأن جزءا كبيرا من المراحل الباقية يتعلق بالاختبارات الشاملة للأرصدة الظاهرة بالحسابات الختامية والميزانية، وهذا التقييم له دلالة كبيرة في تحديد نطاق الاختبارات، فيتم توسيع إجراءات المراجع في المناطق التي يكون فيها النظام ضعيفا، وبصفة عامة بعد أن يقوم المراجع الخارجي بكل الخطوات السابقة يصل إلى أحد الاستنتاجات التالية:

- ✓ سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية نفسه مع تطبيق المؤسسة تطبيقا كاملا لإجراءاته وتعليماته، وفي هذه الحالة يتوجب على مراجع الحسابات القيام بأداء عدد محدود من الاختبارات الأساسية لمراجعة العمليات، وأرصدة القوائم المالية بهدف تأييد رأيه عن هذه القوائم المالية.
- ✓ سلامة و صحة نظام الرقابة الداخلية وعدم سلامة تطبيقه، وفي هذه الحالة يقوم بالتأكد من أن ذلك لا يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في التقارير المالية، فإذا كان كذلك استمر في عملية المراجعة دون الحاجة

زيادة عدد الاختبارات الأساسية، أما إذا كان عدم تطبيق النظام يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية فإنه يتوجب على مراجع الحسابات تكثيف عدد الاختبارات الأساسية حتى يعوض ضعف النظام، ضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية نفسه، فضلا عن عدم التزام المؤسسة بإجراءات وتعليمات الرقابة الواردة في النظام، ففي هذه الحالة لمراجع الحسابات الخيار إما أن ينسحب من عملية المراجعة أو يمتنع عن إبداء رأيه على القوائم المالية.

3. الدراسة التطبيقية

1.3 الطرق المستخدمة: للإجابة على الإشكالية المطروحة واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على الواقع. لذلك سنتطرق إلى عرض طريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال مختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم محتواه ومجتمع الدراسة.

2.3 مراحل ومحتوى الاستبيان: نظرا لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، ويقصد الإمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعيا منا للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتصميم استبيان وفق مراحل محددة موجهة إلى العينة محل الدراسة.

أ. **مراحل تصميم الاستبيان:** لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتمثل فيما يلي: استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة موجهة إلى مجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات، لإبداء آرائهم وتطلعاتهم حول مشكلة الدراسة، وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و وضوح المضمون، فقد تم تصميمه على ثلاثة مراحل وهي:

1) **مرحلة التصميم الأولي:** وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة اخذين بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي: صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة مع شرح بعض المصطلحات للمساعدة على توضيح المفهوم. بالإضافة الى ترتيب الأسئلة مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

2) **مرحلة إعداد التصميم:** وهي الخطوة الثانية، حيث تم عرض الاستبيان على عينة الدراسة (محاسبين، محافظي الحسابات)، بغية التأكد بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة من قبلهم.

3) **مرحلة التصميم النهائي:** وهي الخطوة الأخيرة، بحيث تم إجراء التعديلات اللازمة وبعدها تم تصميم الاستبيان بشكل نهائي، ثم توزيعه ونشره على عدة طرق أهمها:

- التسليم المباشر لأفراد العينة؛
- إرسال عن طريق البريد الإلكتروني؛
- الاستعانة ببعض الزملاء فيما يخص الأماكن البعيدة.

وبهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات أما ما يخص عملية الاسترجاع فقد اختلفت تبعاً لاختلاف طرق التوزيع.

ب. **محتوى الاستبيان**، تضمن الاستبيان مقدمة من اجل تقديم الموضوع المستقصى منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، وكذا معلومات عامة حول أفراد عينة الدراسة كالجنس والعمر و الشهادة المتحصل عليها مع إضافة شرح لبعض المصطلحات الواردة في الاستمارة، كما تم التوضيح أن المعلومات لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

تكون الاستبيان ككل (الملحق رقم 01) من 3 صفحات وتضمن 17 سؤالاً وكالتالي:

- **الجزء الأول**: تضمن معلومات عامة عن أفراد العينة، بحيث تكون من 7 أسئلة (الاسم (اختياري)، الجنس، السن، الشهادة المتحصل عليها، نوع المهنة، الأقدمية (الخبرة)، عنوان البريد الإلكتروني أو الهاتف (اختياري)) خاصة بعينة الدراسة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.
- **الجزء الثاني**: شرح بعض المصطلحات الواردة في الاستمارة بهدف توضيح وتبسيط المفهوم.
- **الجزء الثالث**: عرض في هذا الجزء محورين متعلقة بفرضيات الدراسة والمكون من 10 سؤالاً مقسمة بالتساوي كالتالي:

- **المحور الأول**: متعلق بالفرضية الأولى " ما هي مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه
- **المحور الثالث**: متعلق بالفرضية الثالثة " هل يؤثر نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة".

3.3 مجتمع وعينة الدراسة

1.3.3 مجتمع الدراسة:

تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

- عينة من المراجعين الداخليين؛
- عينة من المراجعين الخارجيين.

2.3.3 عينة الدراسة:

قمنا باختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة، بحيث قمنا بتوزيع 51 إستمارة على ثلاث مناطق من الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، حاسي مسعود، تقرت) تم توزيعها على المناطق الثلاثة بالتساوي و ذلك

تحسبا لعدم رجوع البعض أو عدم صلاحيتها بسبب نقص الإجابة أو إيجاد شطب بالاستمارة، و بعد عملية الجمع تم استرجاع 48 استمارة، وبعد عملية فرز وتنظيم هذه الأخيرة تم الإبقاء على 45 إستمارة من أجل التحليل، و نوضح في الجدول التالي عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل بعد عملية الفرز:

الجدول رقم (01): يوضح الاحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الموزعة

المنطقة	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المسترجعة	الاستثمارات القابلة للتحليل
ورقلة	17	17	17
حاسي مسعود	17	14	14
تقرت	17	16	14
المجموع	51	48	45

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على فرز استثمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (02- 01) يتبين أن عدد الاستثمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 51 استمارة من بينها 03 استثمارات ضائعة و 03 استثمارات ملغاة، و 50 استمارة متبقية صالحة للدراسة، وهو ما يعكس من قيمة الدراسة من خلال معرفة رأي أكثر لممارسي المهنة.

4.3 عرض نتائج الدراسة و مناقشتها

1.4.3 الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

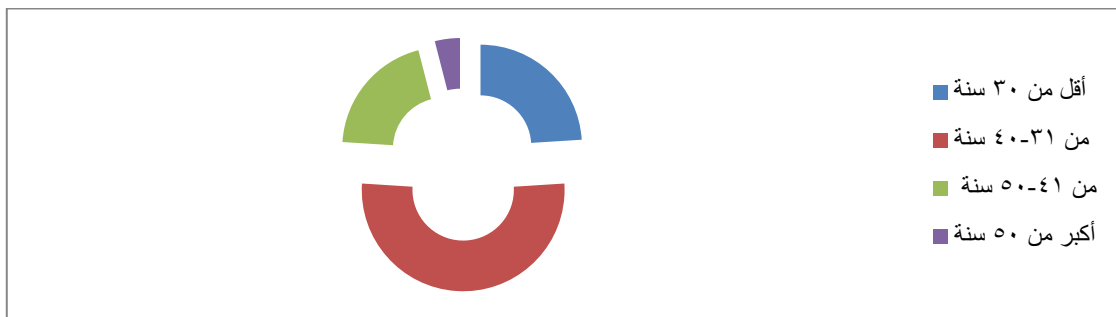
أولا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

الجدول رقم (02) توزيع الأفراد حسب متغير السن

العمر	أقل من 30 سنة	من 31-40 سنة	من 41-50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجموع
التكرار	10	23	10	02	45
النسبة	22%	51%	22%	4%	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02) توزيع الأفراد حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول و الشكل السابقين و الخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية، نلاحظ أن الفئة العمرية الأكثر تكرار هي من 31 إلى 40 سنة بنسبة 51%، تليها الفئة أقل من 30 سنة بنسبة 22% و الفئة التي تليها من 41 إلى 50 سنة و الفئة الأخيرة هي الأقل نسبة ب 4%. ومن خلال ما سبق يبين لنا الفئة الأكثر إستجوايا و المستهدفة في الدراسة من كبار السن أي لهم أكثر خبرة مهنية مما يزيد من قيمة الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة

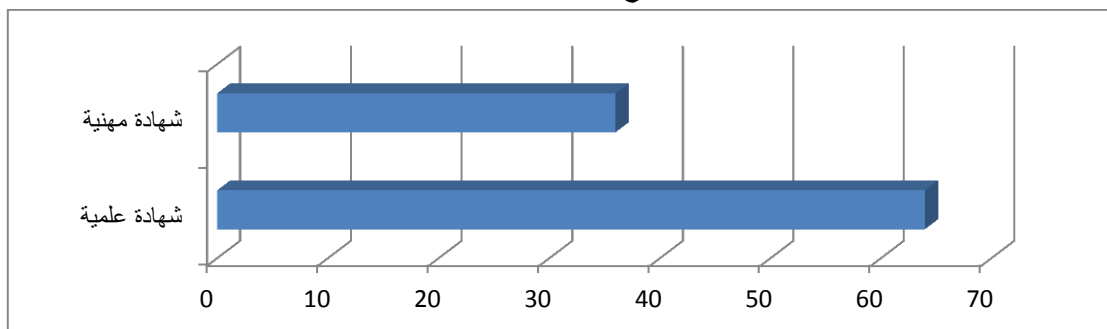
ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المحصل عليها

الجدول رقم (03) توزيع أفراد العينة حسب الشهادة

النسبة	التكرار	الشهادة العلمية
67%	30	شهادة علمية
33%	15	شهادة مهنية
100%	45	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل (03) توزيع أفراد العينة حسب الشهادة



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الاستبيان وحسب الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب الشهادة المتحصل عليها نلاحظ تباين فيما يخص نوع الشهادة المحصل عليها بين شهادة علمية و شهادة مهنية، حيث بلغ عدد حاملي شهادة علمية 30 بنسبة 67% وبلغ عدد حاملي شهادة مهنية 15 بنسبة 33%، وبما إن معظم أفراد عينة الدراسة متحصلين على شهادات علمية أي فهذا يعكس إيجاباً على الدراسة حيث يزيد في إثراء الموضوع.

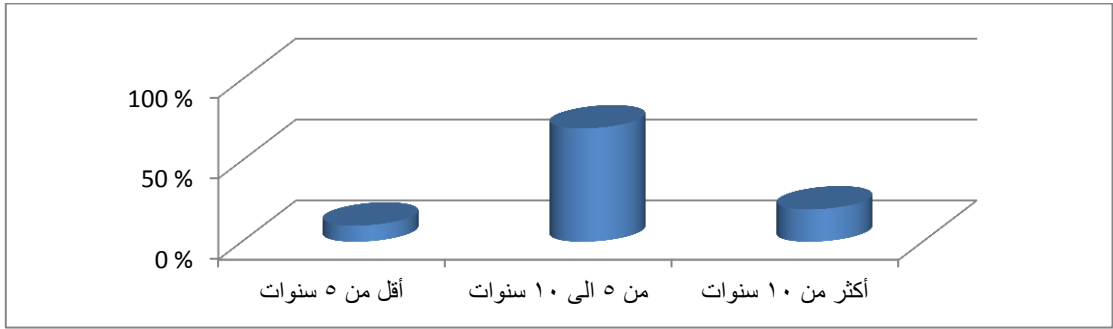
ثالثاً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (04) توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية

العمر	أقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	03	35	07	45
النسبة	07%	78%	16%	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (04) توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

حسب الجدول والشكل السابقين الخاصين بتوزيع الأفراد حسب الخبرة بالسنوات نلاحظ أن الفئة العمرية أقل من 5 سنوات بنسبة 07% هي الأقل خبرة، من بين الفئات الأخرى التي كانت النسبة الأكبر من بينها هي 78% لدى الفئة العمرية من 5 إلى 10 سنوات و البالغ عددهم 35 فرداً وهي الأكثر تكراراً، ثم تليها الفئة العمرية أكثر من 10 سنوات بنسبة 16%. وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة عالية في مجال أسئلة الدراسة و هو ما يعكس قيمة أجوبة الدراسة و يعطيها أهمية أكثر .

رابعاً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة

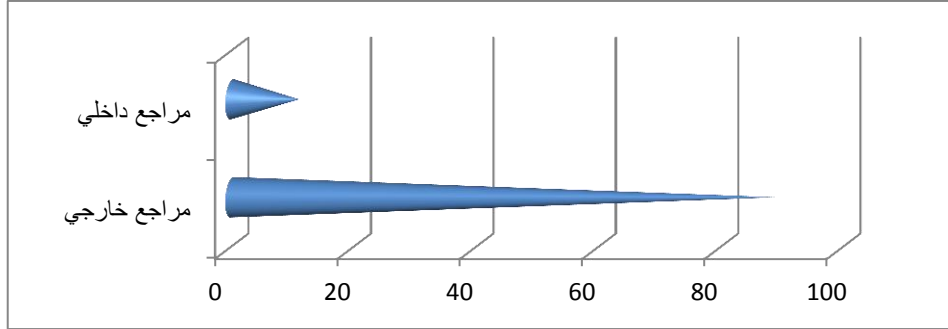
الجدول رقم (05) التوزيع الأفراد حسب متغير المهنة

نوع المنصب	التكرار	النسبة
مراجع داخلي	40	89%
مراجع خارجي	05	11%

100%	45	المجموع
------	----	---------

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (05): توزيع الأفراد حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب المهنة نلاحظ أن التكرار الأكثر عند مراجع خارجي وهم محافظي الحسابات البالغ عددهم 40 أي بنسبة 89 %، و الأقل نسبة هي نسبة المراجع الداخلي باعتبار تقرب جلت المؤسسات مازلت تعاني قلة هذا المنصب بنسبة 11 % بتعداد 04 مناصب فقط و هذا يمكننا أن نعرف المشاكل المحاسبية التي تعترضهم على اعتبار أنهم المسؤولون عن عمليات التقدير الشخصي خصوصا أنهم يمثلون وظيفة التدقيق الداخلي وهو ما يعكس من قيمة أجوبة أفراد العينة.

2.4.3 مقاييس الإحصاء الوصفي

أولاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيفية تقييمه

الجدول رقم (06) يوضح نتائج أفراد العينة مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيفية تقييمه

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	يتم مراجعة جل السجلات القانونية	2.55	0.745	موافق
02	تتم متابعة عمليات في الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي	2.86	0.914	موافق
03	يتم مراجعة حساب النقديات و مراجعة ترصديها	2.18	0.782	محايد
04	يتم متابعة نظام الداخلي للأجور	2.39	0.890	موافق
05	كل المقومات السابقة تحسن تسيير في المؤسسة	2.93	0.553	موافق
	المجموع	2.58	0.776	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول (02- 09) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 2.18 و 2.93، باحتلال العبارة الأخيرة (كل المقومات السابقة تحسن تسيير في المؤسسة) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.93) و إنحراف بـ (0.553)، بينما إحتلت العبارة الثالثة (يتم مراجعة حساب النقديات و مراجعة ترصديها) أقل متوسط يقدر بـ(2.18) و إنحراف (0.782). و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.58) و إنحراف (0.776)، مما يدل على وجود تباين في آراء العينة حول مقومات نظام الرقابة الداخلية مما يعطي أثر لأهميته في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية باعتبار نظام الرقابة الداخلية من مقومات أي مؤسسة اقتصادية خصوصا إذا ما كانت المؤسسة تتبع مصلحة مختصة في التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

ثانيا: تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في مستوى المؤسسة

الجدول رقم (07) : نتائج آراء أفراد العينة حول تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في مستوى المؤسسة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	تحسين السجلات ا وتعبيتها يساهم في تحسين المحاسبة	2.67	0.781	موافق
02	توافق الجرد المادي والمعنوي مهم في مصداقية القوائم المالية	2.63	0.845	محايد
03	التأكد من أرصدة حسابات النقديات يؤكد مصداقيتها	1.89	0.714	محايد
04	تسيير الرواتب و الأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها	2.41	0.921	موافق
05	كل ما سبق يزيد من مستوى الفعلي للمؤسسة	2.91	0.873	موافق
المجموع		2.50	0.826	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول(02- 10) احتلال العبارة الأخيرة (كل ما سبق يزيد من مستوى الفعلي للمؤسسة) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.91) و انحراف (0.873)، بينما إحتلت العبارة الثالثة (التأكد من أرصدة حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات) أقل متوسط قدر بـ(1.89) و انحراف (0.714)، و يلاحظ متوسط عام يقدر بـ (2.50) بدرجة انحراف (0.826) مما يدل على وجود تفاوت معتبر في آراء العينة حول مدى تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية و أهميته داخل المؤسسة الاقتصادية حيث يعبر عن قوة ومتانة المؤسسة الاقتصادية من قوة سجلتها و مقومات نظام الرقابة الداخلية الأخرى من توافق الجرد المادي و المعنوي أرصدة حسابات النقديات و تسيير كل ما سبق وفق برامج محاسبية وهو ما عطي أكثر قوة و مصداقية للقوائم المالية .

3.4.3: اختبار وتحليل الفرضيات باستخدام TEST – T

الجدول رقم (08) يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور

Valeur de test = 0						
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T01	33.314	45	.000	11.32000	10.6372	12.0028
T03	105.550	45	.000	13.98000	13.7138	14.2462

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات نظام SPSS

إختبار فرضيات الدراسة. T-test.

- إختبار الفرضية الأولى:

H0: لا تؤثر مقومات وقواعد الرقابة الداخلية على تقييم الرقابة الداخلية.

H1: تؤثر مقومات وقواعد الرقابة الداخلية على تقييم الرقابة الداخلية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الأختبار دلالة معنوية تقدر (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (تؤثر مقومات وقواعد الرقابة الداخلية على تقييم الرقابة الداخلية، وهو ما يثبت قوة و متانة أي نظام رقابة داخلية)، وهو ما يمثل نقاط قوة المؤسسة الاقتصادية ويعطيها أكثر قوة من خلال مصداقية القوائم المالية.

- إختبار الفرضية الثانية:

H0: لا يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة.

H1: يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الأختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة)، حيث يعتبر تقييم نظام الرقابة مهم جد داخل المؤسسة حيث يزيد من متانة وقوة القوائم المالية للمؤسسة وقدرة المؤسسة على الاستمرارية في الاقتصاد.

4. الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا إلقاء الضوء على مدى تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية للدور الكبير والهام الذي يمثله تواجد نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات، لذا فان وجود نظام رقابة داخلي في المؤسسة يساهم في المحافظة على أصول وممتلكاتها و بالتالي منع الاختلاسات والتلاعبات، كما

يستدعي تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل وافي ومفصل وذلك لمعرفة نقاط القوة و الضعف وتقديم الاقتراحات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف وفي هذا الصدد ومن خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على عينة من المهنيين في مجال المحاسبة و التدقيق حيث برز لنا وبشكل واضح وجود مجموعة من النقائص والتجاوزات لدى عينة الدراسة فيما يخص الاهتمام بوظيفة التدقيق داخل المؤسسة و وضع نظام رقابة قوي و متين، لهذا يجب دائما التأكد من تطبيق قواعد الرقابة الداخلية لأجل ضمان قوة و استمرارية المؤسسة و اهتمام المؤسسة أكثر بوظيفة التدقيق داخل المؤسسة الاقتصادية في الجزائر .

5. الهوامش والمراجع

¹ . هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار (COSO) دراسة

تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 11 .

² . عياش، عبد الوهاب احمد عبدالله مسعود ، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي (دراسة ميدانية على شركات الاتصالات اليمنية، مجلة جامعة الناصر، عدد 04 ص (155 - 150).

³ . Eustache ebondo wa mandzila, **la Contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise**, thèse de doctorat (non publié), faculté des sciences économiques et de gestion, université de Paris XII Val de Marne, France, 2004.

⁴ . Ayagre, P., Appiah-Gyamerah, I. S. H. M. A. E. L., & Nartey, J. (2014). **The effectiveness of Inter nal Control Systems of banks**. The case of Ghanaian banks. International Journal of Accounting and Financial Reporting, 4(2), 377.

⁵ الصحن .ع. ف و نور. أ: الرقابة و مراجعة الحسابات؛ مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر؛ الإسكندرية بدون سنة النشر؛ ص 263.

⁵ **BIRIEN. R & SENEAL. J:** Contrôle interne et vérification édition preportaine INC; Canada 1984; page 36.

⁶ .وجدي حامد حاجز، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص 81.

⁷ . مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 23/22 أبريل 2003. ص 83.

⁸ . نفس المرجع السابق ص 85.

⁹ . نفس المرجع السابق ص 86.

¹⁰ . زياد أمين زيدان، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال و الأعمال، جامعة آل البيت،

الأردن، 2000، ص 42