

# تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO

الباحث إيمان مؤيد الخيرو

أ. د. علي حسين الدوجي

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد

قسم المحاسبة

## المستخلص

يهدف البحث الى تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق انموذج COSO وذلك من خلال التعرف على مدى توافر مكونات النظام على وفق الانموذج ومن ثم تحسين فاعلية كل مكون من خلال التركيز على مجالات التحسين في كل مكون، اذ انه تم التطرق الى انموذج COSO ومن ثم مؤامته مع البيئة العراقية الحالية وذلك بإدخال بعض التحسينات على الانموذج منها بعض اليات حوكمة الشركات المتمثلة بمجلس الادارة، والادارة العليا، لجنة التدقيق، لجنة التعيينات ولا سيما ان مستلزمات تطبيقها متوافرة في القوانين والتشريعات العراقية الحالية مع الاخذ بنظر العناية اجراء بعض التعديلات عليها لتصبح موازية لتلك النظم المطبقة في دول العالم المتقدم (الولايات المتحدة، دول الاتحاد الاوربي وغيرها) ولا سيما وان العراق اصبح بلدا منفتحا على العالم.

اهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث

1. ان مستلزمات تطبيق بعض آليات حوكمة الشركات والمتمثلة (مجلس الادارة والادارة العليا ولجنة التدقيق الداخلي ولجنة التعيينات) متوافرة من خلال ما توفره مواد قانون الشركات فيما يتعلق بتشكيل مجلس الادارة من اعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين مما يسهل تشكيل لجنة التدقيق ولجنة التعيينات، اذ يعد تشكيل لجنة التدقيق من اعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين من اهم الادوات التي تسهم في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته.
2. ان نطاق التدقيق الداخلي تغير من حيث التركيز على الجوانب المالية ليشمل الجوانب الادارية والتشغيلية وكل اوجه النشاط ومساهمته في اضافة قيمة للوحدة من خلال تقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية.

## المصطلحات الرئيسية للبحث/

المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين- معهد المدققين الداخليين- المنظمة الدولية للاجهزة الرقابية العليا/ لجنة معايير الرقابة الداخلية- المعيار الدولي للتدقيق- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية - بيان عن معايير التدقيق- هيئة تداول الاوراق المالية- قانون ساربينز- اوكسلي- دائرة المحاسبة العامة



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

المجلد ١٩

العدد ٧٠

الصفحات ٤٣٣ - ٣٩٨

بحث مستل من رسالة ماجستير غير منشورة



## المقدمة

بدأت الكثير من دول العالم في ادخال تحسينات جوهرية على نظم واجراءات الرقابة الداخلية، كما شملت التحسينات وظيفة التدقيق الداخلي مثل الولايات المتحدة الأمريكية ودول الاتحاد الاوربي وبعض بلدان العالم النامي وذلك لمواجهة المشكلات المتزايدة في وحداتها الاقتصادية العامة والخاصة والتي ترجع الى افتقار هذه الوحدات الى القواعد الادارية الجيدة لإدارتها من خلال استحداث قوانين واجراءات رقابية مشددة وتطوير نظم الادارة وهذا ما يظهر بوضوح من خلال قانون ساربنز- اوكسلي، ومفهوم حوكمة الشركات. ان نظم الرقابة الداخلية تمثل صمام الامان لضمان عمل الوحدة الاقتصادية على وفق القوانين والسياسات الاجراءات المعتمدة لتقديم منتجات وخدمات بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية وحماية الموجودات من سوء الاستغلال او الاستخدام وذلك باعتماد نظم معلومات (محاسبية، إدارية) يمكن من خلالها تقديم معلومات مالية وغير مالية صحيحة ومعتمدة وموثوق بها.

هذا البحث يحاول بيان اهمية مفاهيم حوكمة الشركات ضمن اطار الرقابة الداخلية على وفق انموذج اللجنة الراعية للمنظمات (COSO). وذلك بإدخال هذه المفاهيم في تصميم بيئة رقابية ايجابية تكون الاساس الفاعل في بناء نظام رقابة داخلية فعال يكفل للوحدة تحقيق اهدافها لما لهذه المفاهيم من اثر في تقوية بيئة الرقابة الداخلية. ثم تقييم المخاطر التي تحيط بالوحدة وايجاد الفرص لاجراء التحسينات عن طريق وضع أنشطة رقابية تكون بمثابة اليات لمواجهة المخاطر التي تحد من قدرة الوحدة على تحقيق اهدافها. واستمرار المراقبة للمكونات المذكورة آنفاً من قبل قسم التدقيق الداخلي ولا سيما في حالة تمتعه بالاستقلالية والموضوعية في عمله وتلقي الدعم اللازم من قبل ادارة الوحدة فان ذلك سيؤدي الى الوصول الى نظام رقابة داخلية فعال.

ولتغطية مفردات البحث فقد تم تقسيم البحث الى ثلاثة مباحث:

خصص المبحث الاول للمنهجية والدراسات السابقة.

والمبحث الثاني تناول مدخل تعريفي بنظام الرقابة الداخلية على وفق انموذج COSO.

والمبحث الثالث تناول تحسين نظام الرقابة الداخلية على وفق انموذج COSO.

## المبحث الأول / منهجية البحث والدراسات السابقة

### مشكلة البحث

تواجه الوحدات الاقتصادية الصناعية العامة الكثير من المشكلات نتيجة الضعف الشديد في مجمل نظام الرقابة الداخلية ومقوماته الأساسية (المحاسبية والإدارية). كما ان المتاعب التي مرت بها الوحدات الاقتصادية جاءت نتيجة الدور الشكلي لمجالس ادارتها وما ترتب عنه من ضعف الاجراءات الرقابية وما تولد عنها من زيادة اخطار الاخطاء التي تحيط بالوحدات.

كما ان التحديات التي تواجهها الوحدات نتيجة التغيرات في البيئة الحالية وظهور أنظمة متطورة ومفاهيم جديدة منها مفهوم حوكمة الشركات جعلت من تشخيص واقع الرقابة الداخلية امن حيويًا وحتميًا.

لقد بدأ التوجه الى الاهتمام بمكونات نظام الرقابة الداخلية وتوجيهها بتشكيل يعزز فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

تحاول الدراسة الاجابة عن السؤال التالي

هل ان الوحدات الاقتصادية تعتمد على الاطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية على وفق انموذج لجنة دعم المنظمات COSO في بناء انظمتها الرقابية؟

### اهمية البحث

تأتي أهمية البحث من الحاجة الى زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومواكبة التطورات الحالية فهو من الوظائف الرئيسية في اي نشاط اداري ومن هذا المنطلق تم تسليط الضوء على مكونات الرقابة الداخلية على وفق انموذج COSO والتعرف على العوامل الفرعية لهذه المكونات والتي تزيد من فاعلية النظام. كما تتجلى أهمية البحث في التعرف على الأهمية التي تحظى بها حوكمة الشركات في الوقت الحاضر وادخال مبادئ الحوكمة وما يستجد عليها ضمن نظام الرقابة الداخلية. والدور الذي تلعبه لجنة التدقيق بوصفها احدى اليات الحوكمة في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية. كما تظهر أهمية البحث من خلال ابراز الدور المهم للتدقيق الداخلي وما يقدمه من خدمات التأكيد والاستشارة فيما يتعلق بنظام الرقابة الامر الذي يؤدي الى تقليل المخاطر التي تتعرض لها الوحدات وتحسين الاداء .

### اهداف البحث

هناك اهداف يسعى البحث الى تحقيقها يمكن اجمالها بما يأتي:-

- ١- تحسين فاعلية الرقابة الداخلية على وفق انموذج COSO والعوامل المؤثرة فيها.
- ٢- التعرف على الانشطة التي تمارسها لجنة التدقيق وتؤدي الى تحسين فاعلية الرقابة الداخلية.
- ٣- التعرف على وظيفة التدقيق الداخلي ودورها في فاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال قيام التدقيق باجراءات التقييم الدوري والمستقل لمكونات الرقابة الداخلية والابلاغ عن نقاط الضعف الجوهرية في النظام الى اعلى مستوى وتقديم المقترحات باجراء التحسينات على النظام.

### فرضية البحث

ان الاطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق انموذج COSO من شأنه ان يسهم في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية لدى ادارت الوحدات ويساعدها في تحسين فاعلية أنظمة رقابتها الداخلية ومواجهة التحديات والتغيرات في البيئة الحالية.

## الدراسات السابقة

### أولاً: الدراسات العربية

#### ١- دراسة الركابي (٢٠٠١)

دراسة بعنوان: (دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة للأسواق المركزية).

هدفت الدراسة إلى:

تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة للأسواق المركزية للتوصل إلى رأي عن مدى فاعلية وكفاءة هذا النظام وتحديد جوانب الضعف إن وجدت وجوانب القوة والكفاءة للنظام الحالي.

وقد توصل الباحث إلى عدد من الاستنتاجات أبرزها:

- احتياج الهيكل التنظيمي للشركة إلى إعادة تصميم .
- احتياج النظام الداخلي للشركة إلى إضافة مواد تبين أهمية إشراف معاوني المدير العام على الأقسام المرتبطة بهما.
- لم يولي النظام الداخلي للشركة قسم الرقابة الداخلية أهمية كبيرة .

#### ٢- دراسة لطفي (٢٠٠٧):

تناولت الدراسة التعرض لآثر قانون سارينز- اوكللي في الولايات المتحدة الأمريكية سنة ٢٠٠٢ على عمليات التدقيق للشركات والذي اضاف اعباءً جديدة على مراقبي الحسابات ، كما عرضت الدراسة بشكل ملخص المتطلبات الرئيسية لقانون سارينز- اوكللي وفي القسم ٤٠٤ منه الذي تعرض لاهم النقاط الواجب مراعاتها في تصميم والاحتفاظ بنظام رقابة داخلية من قبل ادارة الشركة. ومسؤولية ادارة الشركة ومديريها المالي عن فعالية الرقابة الداخلية والبلاغ عن اية نقائص او عيوب في النظام الى الادارة.

#### ٣- دراسة السماعيل (٢٠١٠)

دراسة بعنوان (دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية).

هدفت الدراسة إلى:

١. توضيح مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميته ومقوماته.
٢. التعرف على واقع نظام الرقابة الداخلية في الشركة عينة البحث، وتقييمه باستخدام قائمة استقصاء.
٣. وضع مجموعة مقترحات وتوصيات لتجاوز نقاط الضعف الموجودة في نظام الشركة عينة البحث.

اما اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث فهي:

- لغرض نجاح نظام الرقابة الداخلية في اداء عمله فانه يعتمد على بعض المقومات ومنها هيكل تنظيمي اداري يوضح الاختصاصات والادارات الرئيسية كافة وتحدد منها سلطات ومسؤوليات هذه الادارات ويعتمد كذلك على نظام محاسبي سليم فضلا عن الاجراءات التفصيلية التي تضعها الادارة لغرض تنفيذ الواجبات في الدوائر كافة لضمان عدم قيام موظف واحد بإداء عملية كاملة لوحده.



## ثانياً:- الدراسات الاجنبية

## ١- دراسة: (Paul, 2005)

عنوان الدراسة (Auditing Of Internal Control) تدقيق نظام الرقابة الداخلية

هدفت الدراسة الى:

التفرقة بين مسؤولية الادارة عن مسؤولية مراقب الحسابات الخارجي عن الرقابة الداخلية. اذ ان مسؤولية فاعلية نظام الرقابة الداخلية هي مسؤولية الادارة فهي مسؤولة عن تصميم والحفاظ على نظام رقابة داخلية سليم كما انها مسؤولة عن بتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية. اما مراقب الحسابات الخارجي فتنحصر مسؤوليته في التصديق على تقرير الادارة عن فاعلية الرقابة الداخلية للوحدة بعد اجراء فهم وتقييم للرقابة الداخلية. أهم استنتاجات الدراسة:

على الرغم من ان مراقب الحسابات ينفذ بعض الخطوات المحددة لمراجعة القوائم المالية الا ان مراجعة نظام الرقابة الداخلية يتطلب اجراءات اكثر شمولاً.

## ٢- دراسة (Chioccola &amp; Muhlsein, 2005)

عنوان الدراسة Internal Control And The Assessment Self Program

نظام الرقابة الداخلية وبرنامج التقييم الذاتي

هدفت الدراسة الى:

التعرف على منافع برنامج التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية اذ ان نظام الرقابة القوي يمكن ان يحد من تعرض الشركة للمخاطر فضلاً عن تزويدها بالكثير من المنافع. أهم استنتاجات الدراسة:

ان الشركة التي تملك توثيق لإجراءاتها ونظام رقابتها الداخلي مثل السياسات المحاسبية وادلة الاجراءات سوف تحظى بثقة حملة اسهم الشركة والمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية .

## ٣- دراسة (Ashbaugh- Skaife et al, 2006).

دراسة بعنوان

(The Discovery And Reporting Of Internal Control Deficiencies Prior To SOX \_ Mandated Audits)

الكشف والتقرير عن نقاط ضعف الرقابة الداخلية قبل المراجعات الالزامية لـ SOX

هدفت الدراسة الى:-

التحقق من العوامل الاقتصادية التي تعرض المنشأة لخطر الرقابة الداخلية والحوافز الادارية للكشف والتقرير عن عجز نظام الرقابة الداخلية وذلك بعد توضيح متطلبات القسم ٣٠٢ والقسم ٤٠٤ من قانون SOX .

تناولت الدراسة متطلبات القسمين ٣٠٢, ٤٠٤ لقانون SOX والتي تلزم ادارة الوحدة بالتقرير عن نظام الرقابة الداخلية من حيث تقييم التصميم والتنفيذ للنظام . وأشارت الدراسة على الرغم من ان القسم ٣٠٢ من قانون SOX ولم يحدد الاجراءات الخاصة التي تتبعها الادارة في تقييم الرقابة الداخلية الا ان هذا القسم يتطلب من الادارة التقرير عن اي قصور جوهري في نظام الرقابة الداخلية.



## ٤- دراسة (Compbell et al, 2006)

عنوان الدراسة:

## Adding Significant Value With Internal Controls

القيمة المضافة الهامة لانظمة الرقابة الداخلية:

هدفت الدراسة الى:

ابرار المنافع الاساسية من الاحتفاظ بانظمة رقابة داخلية فعالة

تناولت الدراسة نظرة عامة ومختصرة عن انموذج COSO للرقابة الداخلية والمستخدم من قبل العديد من المنظمات كاطار تطبيقي تم توضيح مكوناته التي تعد معايير لقياس مدى تقدم انظمة الرقابة للوحدات الاقتصادية .

كما تناولت الدراسة نتائج تقرير معهد المدققين الداخليين (IIA) حيث سلط هذا التقرير الضوء على المنافع الهامة المضافة للتحسينات الرقابية المستمدة من القسم ٤٠٤ من قانون SOX .

## ٥- دراسة (Rittenbedrg: 2006)

عنوان الدراسة Internal Control: No small Matter

نظام الرقابة الداخلية: ليس شيء صغير

هدفت الدراسة الى:

توضيح ارشادات معيار الرقابة الداخلية على اعداد القوائم المالية للشركات الصغيرة الحجم الصادرة في ٢٠٠٦ /٧/١١ عن لجنة COSO استجابة لطلب لجنة SEC لمساعدة الشركات الصغيرة في اعداد تقاريرها المالية وفق متطلبات القسم ٤٠٤ لقانون SOX لسنة ٢٠٠٢ .

أهم استنتاجات الدراسة:

- ان نظام الرقابة الداخلية الجيد يكون جزء متكامل مع المنظمات الناجحة.
- ان كل المنظمات يمكن ان تنجز نظام فعال للرقابة الداخلية.

## ٦- دراسة (Andrew J. Leone 2007)

دراسة بعنوان: (Factors Related To Internal Control Disclosur)

(العوامل المؤثرة على الرقابة الداخلية).

قدمت الدراسة شواهد ودلائل للعوامل المؤثرة على فاعلية الرقابة الداخلية ومدى تأثيرها على الاوضاع في القوائم المالية من خلال امداد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات قد تكون مفيدة لصناع القرار و اشارت الدراسة الى ان الايضاحات المتممة للقوائم المالية والتي يفصح عنها المراجع ضمن الايضاحات المتممة والتي يجب ان تكون مستمدة من تقارير التدقيق الداخلي والتي تعرض طرائق تقييم الرقابة الداخلية لتقديم طرائق اختبارية لصناع القرار تشير الى مدى قوة المحتوى الاخباري للقوائم المالية ومن خلال الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث توصل الى ان التنظيم والتقسيم الوظيفي في الهيكل التنظيمي للشركة فضلاً عن المعلومات والاتصال يعد من اهم العوامل المؤثرة في قوة اساليب الرقابة الداخلية المطبقة.



## تحليل الدراسات السابقة

### أولاً: الدراسات العربية

ركزت الدراسات السابقة على تحديد نقاط القوة والضعف ثم تقويم نظام الرقابة الداخلية باستثناء دراسة لطفي ركزت على فاعلية نظام الرقابة الداخلية على عملية اعداد التقارير المالية.

### ثانياً: الدراسات الاجنبية

ركزت الدراسات السابقة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية على عملية اعداد التقارير المالية باستثناء دراسة (PAUL).

اذ ركزت دراسة PAUL التي ركزت على التفرقة بين مسؤولية الادارة عن مراقب الحسابات الخارجي عن نظام الرقابة الداخلية.

تشترك الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة (العربية والأجنبية).

جميع الدراسات السابقة تلتقي مع هذه الدراسة في ان وجود نظام رقابة داخلية سليم يؤدي الى تحقيق اهداف الوحدة المتمثلة. (هدف الالتزام، هدف التقرير المالي، هدف حماية الموجودات، هدف الكفاءة الانتاجية).

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة .

اذ ان الدراسة الحالية ركزت على مكونات نظام الرقابة الداخلية و دورها في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال التركيز على مجالات التحسين في كل مكون.

## المبحث الثاني

### مدخل تعريفي في نظام الرقابة الداخلية وفق انموذج COSO

#### تمهيد

يسعى هذا المبحث الى إلقاء الضوء على المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية بدءاً بتعريفها مع بيان اهداف الرقابة الداخلية التي تسعى الى تحقيقها وانتهاءً بتوضيح مقوماتها.

مفهوم واهداف نظام الرقابة الداخلية : concept of Internal Control :

مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تطور تعريف الرقابة الداخلية نتيجة اتساع حجم المنشآت وتعدد انشطتها وظهور الادارة العلمية الحديثة بأساليبه المتطورة .

عرف معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٥) (ISA NO. 315) عام ٢٠٠٧ الرقابة الداخلية: (بانها العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقق اهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والانظمة المطبقة ويتبع ذلك ان الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق اي من هذه الأهداف.

(اصدارات المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد، اصدار ٢٠٠٧ : ٣٥٦)

وعرفتها اللجنة الراعية للمنظمات (COSO) Committee of Sponsoring Organization of the Trade Way Commission المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): (بانها الاجراءات المطبقة من قبل مجلس الادارة والادارة ومن تحت مسؤولياتهم من اجل توفير ضمانة معقولة بان الاهداف الرقابية التالية متحققة. (دقة التقارير المالية، الالتزام، حماية الموجودات، الكفاءة الانتاجية).

(ستينبارت، رومني، ٢٠٠٩: ٢٧٧)

أهداف نظام الرقابة الداخلية

#### Objectives & Roles the System of Internal Control

يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية (في التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين واهداف المنشأة التشغيلية التي تسعى الى تحقيقها. (توماس وهنكي، ٢٠٠٩ : ٣٧١)

ويتم تحقيق الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية عن طريق عدد من الاهداف التشغيلية المساعدة

وهي:

١. حماية موجودات المنشأة من التلف والاختلاس والتلاعب والضياع والاسراف.

(الالوسي، ٢٠٠٣ : ٢٢٩)

٢. حماية سجلات ودفاتر وحسابات المنشأة من اي انحرافات او اخطاء متعمدة او غير متعمدة.

٣. التأكد من الحصول على بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية

والخارجية ويمكنها تلبية احتياجات كافة الجهات الداخلية والخارجية

(الصحن واخرون، ٢٠٠٦ : ١٥٢ - ١٥٣)





٤. تحقيق الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والتعليمات الموضوعية من قبل الإدارة والأجهزة الحكومية أو الرقابية التي تخضع لها المنشأة.
٥. تحقيق الكفاءة الانتاجية . (السرايا، ٢٠٠٧: ٨٦)

### مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال

#### Chrematistics Constituents of Effective System of Internals Control

من خلال تعريفات نظام الرقابة الداخلية التي تم تناولها يتضح وجود جوانب إدارية وأخرى محاسبية كمقومات لنظام الرقابة الداخلية السليم.

وهنا سيتم التركيز على نوعين من المقومات:

أولاً: المقومات الإدارية والتنظيمية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: المقومات المحاسبية والمالية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية.

وفيما يلي نعرض توضيحاً لأهم هذه المقومات اللازمة لخلق نظام رقابة جيد وفعال في الوحدة الاقتصادية.

#### أولاً: المقومات الإدارية والتنظيمية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية

يتضمن الجانب الإداري لنظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات التي تزيد من كفاءته ويمكن عرضها على النحو التالي:

##### ١. هيكل تنظيمي إداري كفي:

يعد وجود هيكل تنظيمي كفاء في أي وحدة اقتصادية هو أساس عملية الرقابة. فالهيكل التنظيمي هو الإطار العام لتوجيه نشاطات الوحدة وضبطها ويعد نقطة البداية لتحقيق نظام رقابة فعال. (الآلوسي، مصدر سابق: ٢٢٦).

##### ٢. كفاءة الموظفين Qualified Personnel

يعد الموظف أهم عنصر في نظام الرقابة الداخلية إذ إن الموظف الذي يتحلّى بالنزاهة قد تغني عن كثير من عناصر الرقابة الداخلية الأخرى، وإن الموظف الكفاء قادر على تقديم أعمال على مستوى عالٍ من الانجاز. (الصحن وآخرون، ٢٠٠٦: ١٨٢)

##### ٣. معايير أداء سليمة

توافر معايير لقياس أداء العاملين، وذلك في محاولة وضع معيار لأدائهم يكون الأساس الذي يقارن به الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات. (طواهر، صديقي، ٢٠٠٥: ١٠١)

## ٤ . نظام دقيق لمراقبة الأداء

## Good system for performance monitoring

يمثل تقويم الأداء شكلاً من أشكال الرقابة إذ يركز على تحليل النتائج التي تم التوصل إليها وبمختلف المستويات الإدارية بهدف الوقوف على مدى تحقيق الوحدة لأهدافها والكيفية التي يتم بها توظيف الموارد المتاحة. (ديوان الرقابة المالية، برنامج تقويم الأداء، ٢٠٠٩ ف٨)

## ٥ . مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الموجودات

من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وجود مجموعة من السياسات والإجراءات بقصد الحماية الكاملة للموجودات ومنع تسربها أو اختلاسها. (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢: ٢٧)

## ٦ . قسم التدقيق الداخلي

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم تنظيمي إداري داخل الوحدة الاقتصادية يطلق عليه قسم التدقيق الداخلي مهمته الرئيسية هي التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية. (الالوسي، مصدر سابق ٢٠٠٣: ٢٣٤)

## ثانياً: المقومات المحاسبية والمالية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الدعائم أو المقومات المحاسبية والمالية نوجزها بالتالي :

## ١ . نظام محاسبي سليم Good Accounting system

يعد وجود نظام محاسبي سليم يكفل للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من المقومات لنظام الرقابة الداخلية. (عثمان، ١٩٩٩: ٧٨).

يعتمد النظام المحاسبي السليم على مجموعة من السمات للرقابة المالية وهي:

## أ . المجموعة الدفترية:

وفق طبيعة الوحدة وانشطتها تعد مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية والشكلية في اعدادها. (السوافيري وآخرون، مصدر سابق: ٢٧).

## ب . الدورة المستندية:

يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الأثبات، ولذلك يجب عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية. (توماس، هنكي، مصدر سابق: ١٩١)

## ج . الدليل المحاسبي:

يعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات أجمالية لها أهميتها في مجال التحليل والمقارنات اللازمة لأغراض الرقابة حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية. كما ويتضمن الدليل شرح كيفية استخدام هذه الحسابات. (جمعة، ٢٠٠٥: ٨٥-٨٦).



## ٢. الوسائل الآلية الالكترونية المستخدمة

أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال كما هو الحال في آلات عد النقدية المحصلة. وتزايدت أهمية استخدام الحاسوب الالكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض أعدادها أو الإفصاح عنها. (الصحن، السوافيري، مصدر سابق، ١٩٣)

## ٣. الجرد الفعلي للموجودات

تتميز بعض عناصر الموجودات المملوكة للوحدة الاقتصادية بإمكانية جردها الفعلي وان نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالأرصدة الدفترية أما يوضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الموجودات. (الصحن، السوافيري، مصدر سابق: ١٩٣)

## ٤. الموازنات التخطيطية

ان الموازنة ما هي ألا تعبير مالي عن خطة معينة بالموازنة بالإضافة إلى دورها التخطيطي فان لها دور رقابي من خلال إجراء المقارنة بين الأداء الفعلي وبين ما تحتويه الموازنة من بيانات تقديرية موضوعة مسبقاً ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها. (الصحن، السوافيري، مصدر سابق: ١٩٣-١٩٤).

## ٥. نظام التكاليف المعيارية ونظام تكاليف الأنشطة

التكاليف المعيارية تمثل معايير محدد مسبقاً، إذ انها أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها، والتي تساعد في الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية. وازداد دور الأنظمة المتطورة لتخصيص التكاليف غير المباشرة المتمثلة بنظام تكاليف الأنشطة سواء صناعية أو غير صناعية، وذلك بهدف زيادة كفاءة وفعالية النظام المحاسبي. (الصحن، السوافيري، مصدر سابق: ١٩٤-١٩٥)

## المكونات الأساسية لهيكل الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO

سنعرض في هذا المبحث توضيح لكل مكونات هيكل الرقابة الداخلية وفقاً ل أنموذج COSO والذي يتكون من خمسة مكونات أساسية هي: (Thomas, 2010: 5)

أولاً: بيئة الرقابة	Control Environment
ثانياً: تقدير المخاطر	Risk Assessment
ثالثاً: أنشطة الرقابة	Control Activities
رابعاً: المعلومات والاتصال	Information And Communication
خامساً: المراقبة	Monitoring



## أولاً: بيئة الرقابة Control Environment

أعطى انموذج COSO أهمية كبيرة لبيئة الرقابة باعتبارها الأساس الذي تبنى عليه باقي مكونات هيكل الرقابة. (الصحن وآخرون، 2008: 24).

وتشمل بيئة الرقابة: التصرفات والسياسات والاجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمديرين لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة. (ارينز ولوباك، ٢٠٠٢: ٣٨٣)

## ثانياً: تقييم المخاطر Risk Assessment

تواجه جميع الوحدات الاقتصادية بغض النظر عن حجمها أو طبيعة عملها مخاطر عديدة سواء كانت هذه المخاطر من داخل الوحدة أو خارجها. (Warren ، 2002: 183)

وتقوم الإدارة بتقييم المخاطر كجزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية وتشغيله لتقليل الأخطاء والمخالفات. (ارينز ولوباك، ٢٠٠٢: ٣٨٥)

أنشطة الرقابة:

ويطلق عليها أيضاً اجراءات الرقابة وتمثل أنشطة الرقابة السياسات والاجراءات التي تحددها الإدارة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. (Arens, & Loebbecke, 2000: 295) فضلاً عن تلك السياسات والاجراءات الخاصة بالمكونات الأخرى والتي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر والتي تعيق تحقيق أهداف الوحدة. (ارينز ولوباك، ٢٠٠٢، ٣٨٥)

## المعلومات والاتصالات Information And Communication

تعني تحديد نظم المعلومات المحاسبية والاتصالات بانها مجموع الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتحليل العمليات المالية للوحدة، وتجميعها وتدوينها وتحليلها وتحديد المسؤولية عن الاصول المرتبطة بها. (ارينز ولوباك، ٢٠٠٢، ٣٨٩)

ولكي تكون الإدارة فاعلة يجب ان تكون كافة المعلومات ملائمة ومحددة ومقدمة في الوقت المناسب وتتسم بالدقة ومعدة بشكل يجعلها قابلة للاستخدام والمقارنة، فضلاً عن امكانية الوصول اليها ويمكن ان تكون هذه المعلومات مالية أو غير مالية ومتعلقة بعمليات سواء داخلية أو خارجية أو مرتبطة بظرف معين.

## المراقبة: Monitoring

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر او التقدير الفترى لجودة اداء الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد امكانية تفعيلها بما يتلائم مع التغير في الظروف المحيطة. (ارينز ولوباك، ٢٠٠٢، ٣٨٨).

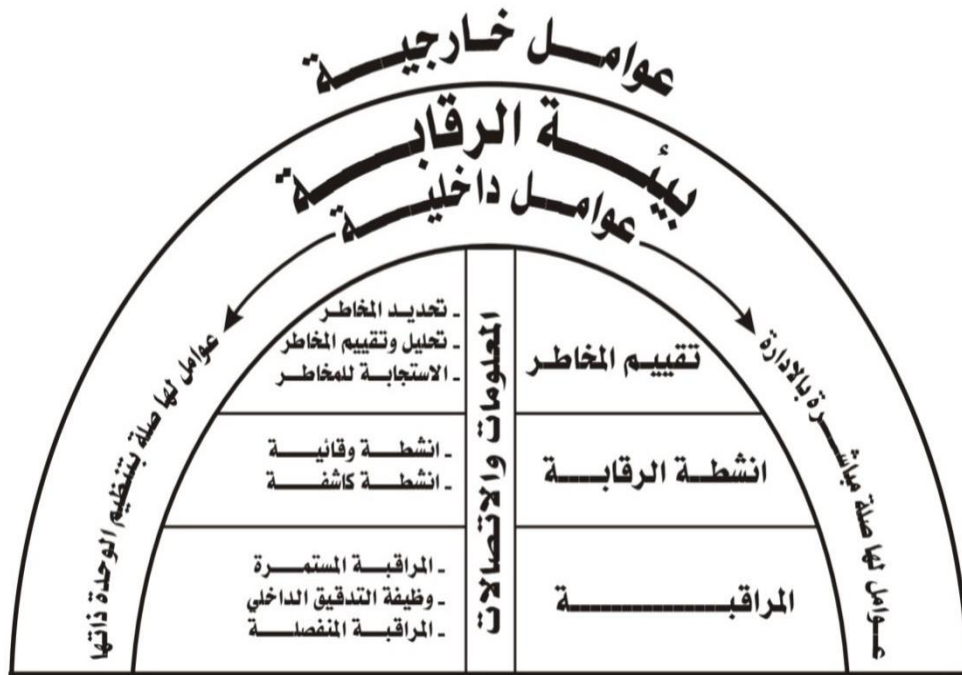
### المبحث الثالث

#### تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO

تمهيد:

ينبغي أن يرتقي دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية الى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقويم النشاطات المالية والادارية والتشغيلية، وتوفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها في تنفيذ إستراتيجيتها بشكل صحيح وكذلك تفعيل دور الرقابة الداخلية في الاطلاع على هذه الاستراتيجية ومنحه امكانية تدقيق تنفيذها او مدى تحقيق الأهداف المرجوة منها، وكذلك تحديد المخاطر التي تواجه الوحدة ومتابعة كيفية علاجها.

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية ذا فاعلية في تحقيق الأهداف التي تم تناولها سابقاً (المبحث الثاني)، لابد من توافر مجموعة مكونات اساسية لتحقيق هذه الفاعلية. اذ حددت COSO خمسة مكونات والتي تم التطرق اليها في عرض المكونات الاساسية من هذا المبحث، والان سيتم التطرق الى كيفية تحسين كل مكون من هذه المكونات الخمسة والشكل رقم (١) يبين الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO:



الشكل رقم (١)

الإطار العام للرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO

المصدر: دائرة المحاسبة العامة الأمريكية ٢٠١٠ وبتصرف



### أولاً: فاعلية بيئة الرقابة الداخلية

تعد بيئة الرقابة هي اساس نظام رقابة الداخلية بكامله، اذ انها توفر المناخ الذي يؤثر على الكيفية التي يتم بها وضع الاستراتيجيات والأهداف.

(رومني، ستبارت، ٢٠٠٩: ٢٨٧)، (INTOSAI, 2004:11)

ان عدم فاعلية بيئة الرقابة الداخلية يؤدي الى نظام رقابة داخلية غير فعال حتى في حالة جودة المكونات الاربعة الاخرى. (Arens, et al, 2005: 273)

هناك عدة عوامل تساعد بانجاح بيئة الرقابة والتي يمكن ان تستخدم كمؤشرات للحكم على جودة بيئة الرقابة تتكون هذه العوامل من:- (الصحن واخرون، ٢٠٠٨: ٢٤)

### أولاً: العوامل الداخلية: Information factors

أ- عوامل لها صلة مباشرة بالإدارة نفسها:

العامل الأول: الاستقامة والقيم الاخلاقية للإدارة والموظفين

العامل الثاني: فلسفة الإدارة واسلوب التشغيل

العامل الأول: الاستقامة والقيم الاخلاقية للإدارة والموظفين:

ان الاستقامة والقيم الاخلاقية تمثل عناصر جوهرية في بيئة الرقابة وتؤثر في تصميم المكونات الاخرى، وتحدد الاستقامة والقيم الاخلاقية للإدارة والافراد العاملين في النظام الرقابي فاعلية ضوابط الرقابة الداخلية. (Whittington & Pany, 2004: 232)

ويتم التعرف على استقامة الإدارة والقيم الاخلاقية لها من خلال وجود لائحة للسلوك تركز على الاستقامة والقيم الاخلاقية، على ان يتم ابلاغها لكافة العاملين وفي جميع المستويات الادارية مع التحقق من اتباع هذه اللوائح بصفة دورية. (الصحن وآخرون، مصدر سابق: ٢٥)

وبشكل عام مهما بلغت فاعلية الضوابط الرقابية ونزاهة النظام فانه لن يتفوق على نزاهة ومصداقية من اوجده لذلك على الإدارة التمسك بالنزاهة والقيم الاخلاقية

(Whittington&Delaney:2006:139)

كما ان الاستقامة والقيم الاخلاقية تشمل التعامل ليس فقط على مستوى الوحدة ولكن مع الجهات

الخارجية مثل المجهزين والمعلماء وغيرهم. (GAO,2001:11)

العامل الثاني: فلسفة الإدارة واسلوب التشغيل:

ويقصد بفلسفة الإدارة: اتجاه الإدارة وموقفها من اهمية الرقابة الداخلية. فاذا كانت تعتقد بأهمية الرقابة سوف يشعر بقية موظفي الوحدة بأهميتها وسوف يتجاوبون بوعي وادراك مع الضوابط الرقابية الموضوعية، ولكن اذا شعر الموظف بان الضوابط الرقابية لا تشكل اهمية لإدارة الوحدة فمن المؤكد جداً الا تتحقق الأهداف الرقابية بفاعلية. (INTOSAI, 2004: 14)



اما المقصود بأسلوب التشغيل او النمط التشغيلي للإدارة فيتعلق بجانبين هما:-

- أ. نمط تشغيل العمليات اما ان تميل الإدارة الى المركزية او اللامركزية في تشغيل الوحدة واتخاذ القرارات. (Pfistor, 2009:151)
- ب- مدى تبني الإدارة سياسة قبول المخاطر:  
فالإدارة التي تتبنى سياسة قبول مخاطر هامة تختلف نظرتها للرقابة الداخلية عن الإدارة التي تتبنى سياسة متحفظة. (ارينز ولوباك، ٢٠٠٢: ٣٨٤)
- ب. عوامل لها صلة بتنظيم الوحدة الاقتصادية ذاتها:  
العامل الأول: الهيكل التنظيمي:

يعد الهيكل التنظيمي السليم احد المتطلبات الاساسية لبنية رقابية ايجابية والطريق نحو هيكل رقابة داخلية فعال باتجاه تحقيق أهداف الوحدة. اذ يعد الهيكل التنظيمي القائم بشكل سليم نقطة البدء لتحقيق الرقابة الادارية والمحاسبية الفعالة. (عثمان، ١٩٩٩: ٧٠)

العامل الثاني: التحديد الواضح لخطوط السلطة والمسؤولية:

- ان تفويض السلطات وتحديد المسؤوليات بشكل دقيق يعد اساس تقويم بيئة الرقابة الداخلية
- اذ ان التحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات من شأنه زيادة فاعلية الرقابة على الوظائف والمهام المختلفة في الوحدة ولتحقيق ذلك فإن الامر يتطلب توافر الجوانب التالية:-
١. تحديد وتوصيف واضح لطبيعة كل وظيفة وتحديد مؤهلات وخبرات الفرد الذي يشغلها.
٢. تحديد واضح لمسؤولية كل موظف عن مجموعة محددة من العمليات او مجموعة محددة من الموجودات.
٣. ان يتم تخويل الصلاحية بالقدر المقبول والتي تتعلق بعملية اتخاذ القرارات وبالمقابل يتم مساءلة الافراد عن هذه الصلاحيات وكيفية استخدامها لصالح الوحدة.
٤. يجب على العاملين معرفة الاجراءات الرقابية ذات العلاقة بهذا التخويل.
٥. يتم تعيين السلطة والمسؤولية في جميع انحاء الوحدة وابلاغ ذلك لجميع العاملين بموجب اوامر رسمية. (GAO, 2001: 17-18)

العامل الثالث: السياسات والممارسات المتعلقة بالموارد البشرية

يتمثل الجانب الأهم في الرقابة الداخلية عموماً وبيئة الرقابة بصورة خاصة في الأفراد. فإذا كان الأفراد العاملين أكفاء وموثوق بهم يمكن أن توجد عناصر الرقابة الأخرى ومع ذلك يمكن أن ينتج قوائم مالية يعتمد عليها، إذ يستطيع الأفراد الأكفاء العمل بمستوى عالٍ من الجودة على الرغم من وجود عناصر قليلة في النهاية تدعمهم. (لظفي، ٢٠٠٩: ١٨٩)

ان تطوير البيئة الأخلاقية يتم من خلال التطورات المهنية اذ تمثل السياسات والاجراءات المتعلقة بالموارد البشرية كل ما يتعلق من سياسات وإجراءات وطرق لتعيين، تدريب، توجيه العاملين ضمن الأمور الرئيسية التالية:



### أولاً: توفير موظفين اكفاء

وذلك عن طريق وضع سياسة سليمة وملائمة لتعيين وترقية الموظفين

(الدهراوي والسرايا، ٢٠٠٦: ٢٦٧)

### ثانياً: الاحتفاظ بنظام معلومات خاص بالموارد البشرية

يجب على الإدارة الاحتفاظ بنظام معلومات خاص بالموارد البشرية وتغذيته بكافة المعلومات والتغيرات المتعلقة بالعاملين اول باول حتى يكون لدى إدارة الموارد البشرية قاعدة معلومات عن العاملين يمكن الرجوع اليها في اتخاذ القرارات. (Thomas:2007:18)

ثالثاً: التأمين ضد خيانة الامانة:

من اجل تقليل خسائر السرقات والاختلاس تقوم الوحدة بالتأمين ضد خيانة الامانة على الموظفين الذين بعهدتهم موجودات(نقد، اوراق مالية) وبذلك تنقل الوحدة جزء من مخاطر تلك الخسائر الى شركات التأمين. (لطفي، ٢٠٠٩: ٢٣٢)

### رابعاً: فصل الوظائف ذات العلاقة

ويقصد بالفصل الواضح بين الوظائف اي ان لا يجمع موظف بين وظيفة حيازة الموجودات وتداولها وغيرها من الوظائف اللازمة لتوفير حماية كافة الموجودات. وبنفس الوقت اكساب العاملين المهارة التخصصية. (السرايا، ٢٠٠٧: ١٠٩)

### خامساً: وضع سياسات عادلة للترقية

وذلك من خلال اشراك العاملين في دورات تدريبية تؤهلهم الى الانتقال الى وظائف اعلى وتكون الترقية استنادا الى تقييم الاداء. (الصحن واخرون، ٢٠٠٦: ١٨٢)

### سادساً: تقييم الاداء

يجب على الموظفين ان يحصلوا على تقديرات اداء دورية لمساعدتهم في معرفة نقاط ضعفهم وقوتهم ويتم ذلك بمقارنة الاداء الفعلي مع المخطط على كافة المستويات.

(INTOSAI:2004:15)

### سابعاً: تدوير الموظفين

يعد دوران الموظفين في العمل من اهم مؤشرات سياسات وممارسات الموارد البشرية اذ ان ابقاء الموظف بنفس العمل فترة طويلة (خاصة العمل في دوائر التدقيق والحسابات) يؤدي الى ارتكابه الغش والمخالفات والتلاعب واخفائها. (GAo, 2001: 18)

### ثامناً: دليل اجراءات المهام

وتتضمن اجراءات تنفيذ المهام اذ يعد دليل لعمل الموظفين وارشاد وتوجيه الموظف كما انه دليل

رقابة على كيفية تنفيذ العمل وبالتالي تطوير العمل. (GAo, 2001: 18)





العامل الرابع: الالتزام بمقومات الكفاءة العلمية والعملية:

يقصد بالكفاءة المعرفة والمهارات العلمية والعملية الضرورية لتحقيق الهام التي تصف وتحدد كل وظيفة داخل الوحدة. (دحدوح والفاضي، 2009:283)، (Messier, 2000: 182) وتقع على عاتق الإدارة مسؤولية تحديد مستوى المهارة والمعرفة المطلوبة لكل وظيفة إذ ان ضعف المهارات وقلة المعرفة بالنسبة لمن يشكل جزء من مجموعة مسؤولة عن اعداد وتنفيذ الرقابة الداخلية يؤثر سلباً على فاعلية التنفيذ والاداء. (Bondar & Hopwood, 2004:114) كما يتعين على المديرين والموظفين الاحتفاظ بمستوى من الكفاءة يسمح لهم فهم اهمية تطبيق وتطوير رقابة داخلية والمحافظة عليها سعياً الى تحقيق الأهداف العامة للرقابة الداخلية وأهداف الوحدة. (INTOSAI, 2004: 13)

العامل الخامس: حوكمة الشركات واهميتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

مدخل تعريفى بمفهوم حوكمة الشركات وأهدافها ومزاياها:

ان تبني حوكمة الشركات هو ضمان لتحقيق اهداف الشركة عموماً وتفعيل نظام الرقابة الداخلية لذا ستقوم الباحثة بالتطرق لمفهوم واهداف ومزايا الحوكمة.

عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)

الحوكمة: بانها الوسائل الداخلية التي تدار بها الشركات وتراقب، والتي تشتمل على مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة وبقية اصحاب المصالح، وتوفر كذلك حوكمة الشركات الهيكل الذي تضع في اطاره أهداف الشركة ووسائل تحقيق هذه الأهداف اذ ان محور اهتمام هذا التعريف هو التركيز على أهداف الشركة ووسائل تحقيقها. (التميمي، ٢٠٠٨: ٧٤) وهكذا تصبح الاطراف المسؤولة عن نظام الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتشغيل والحفاظ على زيادة فاعلية النظام وفقاً لمفهوم حوكمة الشركات كالتالي:

أولاً: مجلس الإدارة

ثانياً: الإدارة العليا (الإدارة التنفيذية ويمثلها المدير العام في العراق)

ثالثاً: لجنة التدقيق

رابعاً: لجنة التعيينات

خامساً: التدقيق الداخلي

أهداف حوكمة الشركات: (علي وشحاتة، ٢٠٠٦: ٥١٤، ٥١٥)

١. تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها
  ٢. فرض الرقابة الفعالة على اداء الوحدات الاقتصادية ودعم المساءلة المحاسبية.
  ٣. ضمان مراجعة الاداء التشغيلي والمالي للوحدة الاقتصادية.
  ٤. تقويم اداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة فيها.
  ٥. تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها.
  ٦. تعظيم ارباح الوحدة الاقتصادية.
  ٧. تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.
  ٨. تغير الدور التقليدي للتدقيق الداخلي.
- ويضيف Lim الى الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات تحقيقها:



١. تعظيم اداء مستويات الشركات ومراجعة الاداء المالي للشركة وحسن استعمال اموال الشركة وتقليل المخاطر الى الحد الادنى.
  ٢. وضع الانظمة الكفيلة بتجنب الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة مالياً وادارياً واخلاقياً.
  ٣. وضع القواعد والاجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة والتي تضمن تحقيق أهدافها. (Lim, 2006: 3- 4)
- والان سنتناول بوضوح مفهوم ودور ومسؤوليات كل طرف من الاطراف المسؤولة عن الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات ودوره في فاعلية نظام لرقابة الداخلية.
- أولاً: مجلس الإدارة
- يعد مجلس الإدارة الهيئة العليا التي تحكم الوحدة الاقتصادية وهو مسؤول عن مراقبة أهداف الوحدة ويتم تعيين رئيس واعضاء مجلس الإدارة بموجب القوانين واللوائح من اعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين<sup>(١)</sup>. (فوزي، ٢٠٠٣: ٣١)
- يلعب مجلس الإدارة النشط والمشارك دور مهم في الرقابة الداخلية فعلى مجلس الإدارة ان يراقب الإدارة ويدقق خططها وادائها وانشطتها ومراجعة النتائج المالية والتدقيق السنوي لسياسات الشركة. (ستينبارت، رومني، ٢٠٠٩: ٢٨٨)
- مهام مجلس الادارة:
- ان مهام مجلس الإدارة تتضمن التالي:
١. مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية وان يضع أهداف الاداء ويتابع تنفيذ اداء الشركة.
  ٢. يجب ان يعمل اعضاء المجلس على اساس توافر كامل المعلومات وسلامة القواعد المطبقة.
  ٣. ضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبية للشركة ومن متطلبات ذلك وجود مدقق مستقل ويجاد نظم الرقابة الملائمة وبصيغة خاصة متابعة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بالقوانين.
  ٤. يجب ان يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة وان يجري ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية.
  ٥. كي يتحقق الاضطلاع بهذه المسؤوليات يجب ان يكفل الاعضاء والمجلس امكانية الحصول على المعلومات الدقيقة وادراك ذات الصلة وفي الوقت المناسب.
- (مركز المشروعات الدولية الخاصة، ٢٠٠٣: ٣٣)

(١) عضو مجلس الإدارة التنفيذي: هو العضو الذي يكون موظف في الوحدة الاقتصادية او يتقاضى راتب منها. عضو مجلس الإدارة غير التنفيذي: هو العضو الذي لا يكون موظف بالوحدة او لا يتقاضى راتب منها. (مركز المديرين المصري، ٢٠١١: ٣)



## ثانياً: الإدارة العليا:

هناك القاب مختلفة يتم اطلاقها على الشخص الذي يتولى الإدارة التنفيذية مثل المدير العام، المسؤول التنفيذي الرئيسي، (علي شريف، ٢٠٠٧: ١٤، ١٥)

## مهام الإدارة العليا:

تشمل وظائف الإدارة العليا الوظائف التقليدية المتمثلة في التخطيط والتنظيم، التوجيه والرقابة والتي تحدد الاطر التي تعمل فيها الإدارة العليا. (الشرقاوي، ٢٠٠٢: ١٠٨)

بالإضافة الى المهام التالية: (ماهر، ١٩٩٩: ٤٣)

- اتخاذ القرارات التنفيذية حتى يجعل من السهل تنفيذها
- يقوم بتتبع الظروف المحيطة بالوحدة وقياس تأثيرها على الخطط الاستراتيجية وتنفيذها.
- متابعة استخدام الموارد المتاحة بكفاءة.
- توقيع العقاب على اي تقصير او اهمال في تنفيذ الخطط.
- تقييم البيئة الداخلية والخارجية وتحديد نقاط القوة والضعف.

اما علي فيرى اهم مسؤوليات الإدارة هي:

تصميم والحفاظ على نظام رقابة داخلية سليم والتأكد من فاعلية رفع تقرير كذلك الى مجلس

الإدارة. (علي، ٢٠٠٩: ٤٦)

## ثالثاً: لجنة التدقيق:

تتطلب المادة ٣٠٣ من القسم ٤٠٤ من قانون Sarbance- oxley من جميع الشركات العامة ان يكون لديها لجنة تدقيق.

لجنة التدقيق: وهي لجنة منبثقة عن مجلس الادارة ومؤلفة من عدد من الاعضاء غير التنفيذيين وتكون هي المسؤولة عن الاشراف على بيئة الرقابة الداخلية للوحدة واجراءات تقريرها المالي او امتثالها للقوانين والمعايير واللوائح. (ستينبارت، رومني، ٢٠٠٩: ٢٨٩، ٢٨٨) اذ ان مجلس الإدارة يشكل لجنة التدقيق وتكون من ثلاثة اعضاء على الاقل. (يوسف، ٢٠٠٧: ١٩)

وتتحدد مهام لجنة التدقيق باربعة مجالات رئيسية:

- أ. دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه.
  - ب. دعم وظيفة التدقيق الداخلي.
  - ج. دعم وظيفة التدقيق الخارجي.
  - د. دعم حوكمة الشركات.
- ( Chahill:2006:111)
- أ- مهام لجنة التدقيق فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية:
- تعد لجنة التدقيق عامل مهم في فاعلية بيئة الرقابة الداخلية.



- اهم الانشطة التي تقوم بها لجنة التدقيق وتساهم في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية هي:
١. تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل في إدارة الوحدة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي
  ٢. مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والانظمة المطبقة مع كل في ادارة الوحدة بالمستشار القانوني للوحدة.(حمادة، ٢٠١٠:١٠٦)
  ٣. مسؤوليتها عن دقة التقارير المالية: وذلك بان تقوم لجنة التدقيق بتوفير ضمان كافي بعدم قيام إدارة الوحدة بإصدار تقارير احتيالية. (الرحيلي، ٢٠٠٨:٢٠٦)
  ٤. التحقق من كفاية تصميم الانشطة الرقابية في الوحدة وفاعلية تصميمها بطريقة مناسبة تمكن من الحد من وقوع الغش والاطعاء واكتشافها فور وقوعها. وفاعلية تنفيذ الانشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ الانشطة الرقابية والثبات في تنفيذها.(الرحيلي، ٢٠٠٨:٢٠٦)
- ب. دعم وظيفة التدقيق الداخلي:
- يعد التدقيق الداخلي اداة من ادوات الرقابة الداخلية وتحديد بيئة الرقابة وانشطتها، ودور لجنة التدقيق في دعم وظيفة التدقيق الداخلي ينبع من اهمية التدقيق الداخلي في الوحدة.
- ان قسم التدقيق الداخلي يعد من اهم مصادر المعلومات التي تحصل عليها اللجنة والتي تساعد في تنفيذ مهامها بفاعلية، كما تعد لجنة التدقيق بالنسبة لإدارة التدقيق الداخلي حارساً لها من تدخل الإدارة في شؤونها، مما يؤدي الى زيادة استقلالها عن طريق امكانية التقرير المباشر لها عن الاخطاء التي تكتشفها اثناء عملية التدقيق. (دحوح، ٢٠٠٨: ٢٦٨- ٢٧٠)
- ج- دعم وظيفة التدقيق الخارجي:
- تؤدي لجنة التدقيق دور مهم في دعم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يستطيع ان يؤدي مهامه دون ضغط او تدخل من إدارة الوحدة.
- اذ ان مهمة لجنة التدقيق هي التأكد من استقلالية مدقق الحسابات الخارجي خاصة وانه على درجة عالية من الحياد والاستقلال الا ان لجنة التدقيق تقوم بتوفير ضمان عدم تأثر مدقق الحسابات الخارجي بأي ضغوط من جانب مجلس الإدارة او إدارة الوحدة. (سامي، ٢٠٠٩: ١٨)
- د- دعم حوكمة الشركات:
- تم التطرق الى المجالات الرئيسية التي تقوم بها لجنة التدقيق ودورها في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية لما تؤديه من دور في تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته مع كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي. ودورها في تقديم التوصيات لمجلس الإدارة والتي من شأنها تطوير النظام بما يحقق أهداف الوحدة. وبذلك تمثل لجنة التدقيق الداخلي محور الارتكاز في فاعلية نظام الرقابة.(الرحيلي، ٢٠٠٨:١٩٧)
- وعليه يمكن القول بان لجنة التدقيق تعد احد اهم ادوات الرقابة الداخلية وتعد احد اهم دعائم حوكمة الشركات اذ انها تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.(Gendron & Bedard, 2006: 239)

## رابعاً: لجنة التعيينات:

يجب ان يتم تعيين اعضاء مجلس الإدارة من بين أفضل المرشحين والذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة في الوحدة ولضمان الشفافية في تعيين اعضاء مجلس الإدارة فقد وضعت لجنة PSCGT مجموعة من الواجبات هي: (التميمي، ٢٠٠٨: ١٧)

١. يجب على لجنة التعيينات ان تضع اليات شفافة للتعيين بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين.

٢. ان تقوم اللجنة مع بقية اعضاء مجلس الإدارة بتقييم المهارات المطلوبة للوحدة باستمرار.

## خامساً: التدقيق الداخلي:

ان نطاق عمل التدقيق الداخلي تغير من التركيز على الجوانب المالية ليشمل الجوانب الادارية والتشغيلية وكافة اوجه النشاط ومساهمته في اضافة قيمة للوحدة<sup>(١)</sup> وكذلك تقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية. (سمير، ٢٠٠٨: ٩)

تعد وظيفة التدقيق الداخلي احدى الدعائم الاساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل.

(سمير، مصدر سابق، ٢٠٠٨: ٢٨)

ويؤكد معهد المدققين الداخليين انه لا بد لوظيفة التدقيق الداخلي ان تقوم بالتقييم والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة من خلال الانشطة الاستشارية والانشطة التأكيدية والتي تتمثل في التالي:

الانشطة التأكيدية: وهو تقييم عمليات الوحدة وابداء الراي الى الإدارة العليا حول:-

١. مدى مصداقية وتكامل البيانات.

٢. مدى الالتزام بالسياسات والخطط والاجراءات الموضوعية

٣. حماية موجودات الوحدة.

٤. الاستخدام الفعال للموارد المتاحة.

الانشطة الاستشارية: وذلك من خلال تقديم الاقتراحات من اجل تحسين تلك الاجراءات وتطويرها في الوحدة وبالتالي ايصالها الى درجة عالية من الكفاءة والفعالية. (الدوجي، ٢٠٠٩: ٣٤٢)

(١) اضافة قيمة للوحدة: هو تحسين الفرص لتحقيق أهداف الوحدة وتحديد فرص التحسينات في العمليات التشغيلية او تخفيض درجة التعرض للمخاطر عن طريق القيام بخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية. (الاشقر، ٢٠٠٨: ٣٢)



ثانياً: عوامل خارجية وتشمل : التأثيرات الخارجية

وتتمثل في ممارسات تتم من قبل اطراف خارج الوحدة ويكون لها تأثير على العمليات التشغيلية ذات صلة. وتضم عاملين عل الاقل:

أ- القوانين والتشريعات والمعايير الاخلاقية:(Meigs, 1989: 152)

ب- متطلبات التنظيم الحكومي وما ينعكس منها بشكل مباشر او غير مباشر على الرقابة الداخلية، تنوع الحكم وتقدم البلد وغيرها من العوامل. (Meigs, 1989: 152)

ثانياً: تقييم المخاطر والاستجابة لها: Risk Assessment And Risk Response

وهي عملية تهدف الى التعرف على المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف الوحدة وتحليلها وتحديد وسائل العلاج الملائمة.

ان جوهر عمل الرقابة هو تحديد المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف الوحدة ثم تحديد الاولويات لإدارة تلك المخاطر، لذلك فان وضع الأهداف والغايات يمثل جوهر عمل الرقابة الداخلية. (INTOSAI, 2004: 16)

ان عملية تقييم المخاطر والاستجابة لها تتم على ثلاث مراحل:

المرحلة الاولى: تحديد المخاطر

المرحلة الثانية: تحليل وتقسيم المخاطر

المرحلة الثالثة: الاستجابة للمخاطر او تطوير حلول لمواجهة للمخاطر

(Thomas, 2007: 13- 14) (انتوساي، ٢٠٠٧: ١٣-١٨)

المرحلة الاولى: تحديد المخاطر:

تقوم الوحدة بوضع أهداف عامة لها، اذ يتم وضع الاساس لأهداف الأذعان، واعداد التقارير المالي، والكفاءة الانتاجية، وحماية الموجودات.(انتوساي، ٢٠٠٧: ١٣)

ومن ثم تضع أهداف فرعية لكل مرحلة من مراحل العمل وتكون هذه الأهداف اكثر وضوحاً بالنسبة للمكلفين بتحقيقها، وصولاً الى تحقيق الأهداف العامة. (Thomas, 2007: 14)

المرحلة الثانية: تحليل وتقييم المخاطر:

بعد مرحلة تحديد المخاطر من قبل الإدارة فإنها تقوم بدراسة المخاطر وتحليلها ومعرفة المخاطر

المهمة منها ومدى احتمالية تكرارها وتحديد الاجراءات الواجب اتخاذها. (Thomas, 2007: 14)

وكذلك وضع اولويات للمخاطر على اساس تأثيرها واحتمال وقوعها وينبغي ترتيب المخاطر بطريقة

منطقية من اهم تلك المخاطر (عالية التأثير والاكثر احتمالاً ان تحدث) ثم التدرج الى الاقل تأثير والاقل احتمالاً

ان تحدث.(Arens et al, 2007: 277)

ونظراً لأن الظروف الحكومية الاقتصادية، القانونية، الصناعية والتشغيلية هي ظروف دائمة التغيير

فان عملية تقييم المخاطر يجب ان تكون متكررة ومستمرة اذ انها تعني ضمناً التعرف على الظروف والفرص والمخاطر المتغيرة (دورة تقييم المخاطر، وتحليلها وبالتالي تعديل الضوابط الرقابية الداخلية لمواجهة

المتغيرة.(ANTO SAI, 2004: 16)

المرحلة الثالثة: الاستجابة للمخاطر:



## تمسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO

نتيجة الاجراءات التي قامت بها الوحدة في تحديد وتحليل وتقييم المخاطر فإنها تكون قادرة على تكوين فكرة عن المخاطر التي تواجهها وبالتالي يمكن دراسة مختلف الوسائل لمواجهة المخاطر. وتقع الاستجابة للمخاطر او الرد على المخاطر ضمن الفئات التالية:

- أ. المشاركة (تحويل المخاطر): تقليل احتمالية المخاطر او تأثيرها بواسطة التحويل او المشاركة بمقدار من الخطر.
  - ب. التقليل (التخفيض): معالجة الخطر: يتم بموجب هذه الفئة توجيه اكبر عدد من المخاطر بهذه الطريقة.
  - ج. التجنب (تفادي): انهاء النشاط: اذ يتم تجنب المخاطر عن طريق عدم التورط في النشاط الذي ينتجها.
  - د. القبول (التحمل): لا يتم اتخاذ اي اجراء لتقليل احتمالية وتأثير المخاطر.
- (ستينبارت، رومني: ٢٠٠٩: ٣٠٠) (انتوساي، ٢٠٠٧: ١٨-١٩)

### ثالثاً: أنشطة الرقابة Control Activities

انشطة الرقابة هي السياسات والاجراءات التي تساعد على التأكد من ان توجيهات الإدارة يتم العمل بها. ان أنشطة الرقابة سواء (اليديوية او الالكترونية) لها أهداف متعددة وتطبق على المستويات التنظيمية الوظيفية المختلفة.

وان الاخذ بتصنيف الأنشطة الرقابية الى ثلاث فئات افضل الطرق لحصر الأنشطة الرقابية الاكثر شيوعاً والتي ستدرج ضمنها كافة الأنشطة الرقابية كل حسب ما يلانمه:

اولاً. الأنشطة الوقائية: وهي مجموعة اجراءات يتم وضعها بهدف منع وقوع اي اخطاء او انحرافات وتدرج ضمن هذه الفئة الأنشطة التالية:

١. اجراءات التفويض والموافقات (التصريح الملانم للعمليات المالية والأنشطة)
٢. تصميم واستخدام مستندات كافية.
٣. حماية الموجودات، السجلات، المعلومات.
٤. الفصل الملانم بين المهام الوظيفية (اليديوية، الالكترونية)
٥. الاشراف (توزيع المهام، الموافقة، الارشاد والتدريب)

ثانياً. الأنشطة الكاشفة: وهي الاجراءات التي يتم وضعها بهدف اكتشاف المشاكل فور وقوعها وتدرج ضمن هذه الفئة الأنشطة التالية:

١. التحقق: أ- (الجرد الفعلي)، ب- المطابقة (تسوية مجموعتين مستقلتين من السجلات، ج- المراجعة المستقلة، د- مراجعات تحليلية.
٢. تقارير الاداء الملانمة.
٣. مقارنة البيانات الداخلية مع مصادر خارجية.
٤. فحص المستندات والعمليات المالية والتشغيلية.
٥. دوران الموظفين.

ثالثاً. أما الأنشطة التصحيحية: فهي الاجراءات التي تعمل على حل المشاكل المكتشفة وتقع هذه الفئة من الأنشطة الرقابية ضمن المكون الخامس من مكونات الرقابة وهو (المراقبة)



رابعاً: المعلومات والاتصالات

ان المعلومات والتبليغ هما من الامور الاساسية لتحقيق كافة أهداف الرقابة الداخلية. إذ ان المعلومات ضرورية ومطلوبة على كافة المستويات داخل الوحدة حتى يتوافر لها رقابة داخلية فعالة وتتمكن من تحقيق أهدافها. (ANTOSAI, 2004: 26)

اولاً: المعلومات

يعد هذا المكون جزء اساسي من عملية الرقابة إذ ان الإدارة لا تستطيع ان تؤدي وظائفها بدون معلومات محدثة، ان تبادل المعلومات ذات الصلة الخاص بعملية الرقابة الداخلية تقدم مادة اساسية تستطيع الإدارة من خلالها ان تكون تقيّماتها فيما يتعلق بفاعلية عملية الرقابة (Sawyaer, 2003: 67) ولكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً يجب ان يكون لدى الوحدة معلومات ملائمة وموثوقة سواء المالية او غير المالية فيما يتعلق بالأحداث الداخلية وكذلك الخارجية. (GAO, 2001: 51) ثانياً: الاتصالات:

الاتصالات توفر فهم الادوار والمسؤوليات الفرعية ذات الصلة بالرقابة الداخلية على الإبلاغ المالي. (Wilkinson et al, 2000: 240) والاتصالات امر متأصل في نظم المعلومات إذ يجب توصيل المعلومات الى المستويات الادارية والذين هم بحاجة اليها في شكل واطار زمني معين بحيث يمكنهم من القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم، فضلاً عن توفير المعلومات الملائمة لنشر الثقافة المشتركة والتعامل مع التوقعات وتغطية مسؤوليات الافراد. (انتوساي، ٢٠٠٧: ٢٢)

كما انه هناك حاجة ايضاً لوجود وسائل اتصال ملائمة ليس فقط داخل الوحدة ولكن ايضاً خارجها، وخصوصاً التواصل الخارجي مع الجهات المستفيدة، الاتصال مع العملاء والمجهزين والجهات الحكومية. إذ ان المصادقية التي يتم الاتصال بها مع الجهات الخارجية يمكن ان يكون لها تأثير كبير على ثقافة الوحدة وعلى تحقيق سمعة جيدة للوحدة. (علي، ٢٠٠٩: ٣٧٦-٣٧٧)

المراقبة: Monitoring

تعد المراقبة المكون الاخير من مكونات نظام الرقابة الداخلية وتتضمن المراقبة تقويم عملية تصميم وتشغيل نظام الرقابة، وتنفيذ عملية المراقبة لدراسة ما اذا كانت مكونات الرقابة الداخلية تعمل طبقاً للتصميم الموضوع لها، فضلاً عن تعديلها بشكل يلانم حدوث تغيرات في الظروف المحيطة. (لطف، ٢٠٠٦: ٤٠٢)

ويرتبط هذا المكون بالاستمرارية ويقوم بمراقبة مكونات الرقابة الداخلية ومتابعتها والتأكد من انها تعمل بشكل ملائم. (الاركوازي، ٢٠٠٧: ٥٠)

وتتم عملية المراقبة من خلال عملية المراقبة المستمرة او عمليات تقييمات مستقلة (منفصلة) او المزج بينهما. (علي، ٢٠٠٩: ٥٨٠)

١. المراقبة المستمرة:

المراقبة المستمرة للرقابة الداخلية تتضمن ضوابط (أو اجراءات) يتم بناءها داخل أنشطة الرقابة الاعتيادية والمكررة بالوحدة وهي أنشطة دورية ادارية، (انتوساي، ٢٠٠٧: ٢٣)





## ٢. عمليات التقييم المنفصلة:

مجموعة من الأنشطة الرقابية تؤدي بشكل منفصل عن سير العمليات التشغيلية، وتتناول عمليات تقييمات منفصلة محددة تستند الى وجود اجراءات او أنشطة محددة مسبقاً تعد معايير يتم بموجبها عمليات التقييم. (GAO, 2001: 62)

## مسؤولية المدقق الداخلي والمدقق الخارجي عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية

## مسؤولية المدقق الداخلي عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية

الزم معيار التدقيق الداخلي الامريكي رقم ٢١٢٠ بضرورة وجود تدقيق داخلي مستقل وشامل وفعال يقوم بفحص وتقييم فاعلية وكفاية وتعزيز التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ومن ثم تحديد نقاط الضعف في هذا النظام. (القريشي، مصدر سابق، ٢٠٠٨: ٦٠). ان للتدقيق الداخلي اهمية بالغة باعتباره اداة رقابية فعالة وله الدور الاكبر في تحسين كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية. (القحطاني، ٢٠٠٩: ١)

يعرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي (بانه نشاط تأكيد واستشارة مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة الى عمليات الوحدة وتحسينها، انه يساعد الوحدة على تحقيق اهدافها عن طريق اعتماد منهج نظامي ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية ادارة المخاطر، الرقابة الداخلية، وعمليات الحوكمة). (انتوساي، ٢٠٠٩: ٢)

## اهداف التدقيق الداخلي:

يمكن تقسيم اهداف التدقيق الداخلي الى هدفين اساسيين هما:-

- ١- هدف الحماية: اذ يعنى هذا الهدف بحماية موجودات الوحدة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي حماية الوحدة من الاختلاس. (السواح، ٢٠٠٦: ١٩)
  - ٢- هدف التقويم او البناء (او الانشاء): وهذا الهدف امتداد للهدف الاول يتمثل في التأكد من ان كل جزء من نشاط الوحدة موضع مراقبة. اذ انه يدخل التحسينات والتعديلات اللازمة على الاجراءات الرقابية والادارية. (عبد الله، ٢٠٠٤: ١٨٢)
- نطاق ومجالات عمل التدقيق الداخلي:

واذا ما تم اعتماد اهداف التدقيق المتمثلة بتقويم نظام الرقابة الداخلية (المحاسبية، الادارية) ونشاط الوحدة التشغيلي، وتقويم الاداء فانه بالإمكان تحديد مجالات التدقيق لتحقيق تلك الاهداف والتي تشتمل على: (عبد الله، ٢٠٠٠: ١٣)، (Abbotle et al، 2007:803)



صور الممارسات للتدقيق الداخلي:

### أولاً: التدقيق المالي: Financial Audit

اذ ينقسم هذا النوع من التدقيق الى:- (Pickett:2006:54)

أ. التدقيق المستندي، ب. التدقيق الفني

ان المدقق عند قيامه بهذا النوع من التدقيق يكون قد قدم للوحدة خدمات وقائية.

الخدمات الوقائية: هي الخدمات التي تحقق الحماية الكاملة للموجودات والسياسات المحاسبية

المختلفة من تحريفها او تغييرها دون مبرر. (السرايا، ٢٠٠٧:١٢٨)

ثانياً: تدقيق الالتزام:

وان المدقق عند قيامه بهذا النوع من التدقيق فانه يقدم خدمات تقييمية للوحدة.

(التميمي، ٢٠٠٦:٢٤)

ثالثاً: التدقيق التشغيلي (تدقيق العمليات):- يشمل هذا النوع من التدقيق كل نشاطات الوحدة المالية

وغير المالية. (Pickett:2006:62)

وان المدقق الداخلي عند قيامه بهذا النوع من التدقيق يكون قد قدم للوحدة نوعان من الخدمات وهما:

أ- الخدمات الانشائية: تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لادارة الوحدة بتوفير البيانات في مجال تحسين

الانظمة الموضوعية. (السرايا، ٢٠٠٧:١٢٨)

ب- الخدمات العلاجية: وتتمثل بالتوصيات باجراء التحسينات على نقاط الخلل والنقص وعلاج اوجه

القصور في مختلف نظم الوحدة. (الدهراوي والسرايا، ٢٠٠٦:١٦٨)

رابعاً: التدقيق الاداري:- ويعني تدقيق اداء الادارة.

ان للتدقيق الداخلي دور هام في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال صور ممارسات التدقيق

الداخلي وكذلك الخدمات التأكيدية والاستشارية فضلاً عن عمليات التقييمات المنفصلة الدورية لنظام الرقابة

الداخلية فيما لو توافر لتدقيق الداخلي الاستقلال والموضوعية وتمتعه بالكفاءة والمهارة العلمية والعملية

وتلقيه الدعم الكافي من قبل إدارة الوحدة للقيام بمسؤولياته.

### ٣-٢-٣ مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي عن نظام الرقابة الداخلية

يتطلب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني من نشرات معايير المراجعة الصادرة عن المعهد

الامريكي للمحاسبين المصرح لهم في عام ١٩٧٢ من مدقق الحسابات الخارجي: (يجب التوصل الى فهم كاف

للمراجعة الداخلية لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة، توقيت، مدى الاختبارات التي يجب القيام بها.

(ارينز ولوباك، مصدر سابق، ٢٠٠٢:٤١)

اذ ان على المدقق الخارجي مسؤولية جوهرية لاكتشاف غش الادارة والعاملين ولذلك عليه الاهتمام

بعناصر الرقابة الخاصة بحماية الموجودات والأذعان للقوانين والقواعد التنظيمية اذا كانت تؤثر في عدالة

القوائم المالية،



كما تقع على المدقق الخارجي مسؤولية التأكد من عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بموثوقية البيانات المعدة للاستخدام الخارجي للتقارير مع عدم تجاهل عناصر الرقابة التي تؤثر في المعلومات الداخلية للإدارة إذ تعد هذه المعلومات مصادر هامة للأدلة التي تساعد المدقق الخارجي على تقرير مدى عدالة القوائم المالية او تتضائل فرص استخدامها كادلة . (ارينز ولوباك، مصدر سابق، ٢٠٠٢: ٣٨٠)

ويرى العديد من المدققين الخارجيين ان النشرة رقم (٧٨) الصادرة عن مجلس معايير المراجعة التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الامريكي (AICPA) سنة ١٩٩٥ والتي تم فيها تبين تعريف ووصف الرقابة الداخلية كما ورد في تقرير COSO ان هذه النشرة تعد اكثر المعايير تعقيد في مجال المراجعة وذلك لما تم ترتيبه من عبي اضافي على المدقق الخارجي في عملية المراجعة. (ارينز ولوباك، مصدر سابق، ٢٠٠٢: ٣٧٨)

تتلخص مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي عن نظام الرقابة الداخلية في العناصر الرئيسية التالية:-

العنصر الاول: الفحص المبني لنظام الرقابة الداخلية:-

بغرض الالمام بمعلومات كافية عن البيئة التي يعمل فيها النظام.

العنصر الثاني: نتيجة الفحص المبني

اذ يتوصل المدقق الى احد الاستنتاجين التاليين من خلال نتائج الفحص المبني.

الاستنتاج الاول: عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وهنا يتوقف المدقق عن اي دراسة او تقييم جديد لنظام الرقابة.

الاستنتاج الثاني: الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وهنا عليه الاستمرار في فحص وتقييم نظام الرقابة.

العنصر الثالث: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

اذ من خلال التقييم النهائي لنظام الرقابة يستطيع المدقق ان يحدد مقدار الادلة المفصلة التي سيعتمدها.

العنصر الرابع: المخاطر المحيطة بعملية المراجعة.

من خلال تقييم نظام الرقابة ومن خلال اعداد خطة ملائمة لجمع ادلة التدقيق يتوصل المدقق الى تحقيق الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر وهما:-

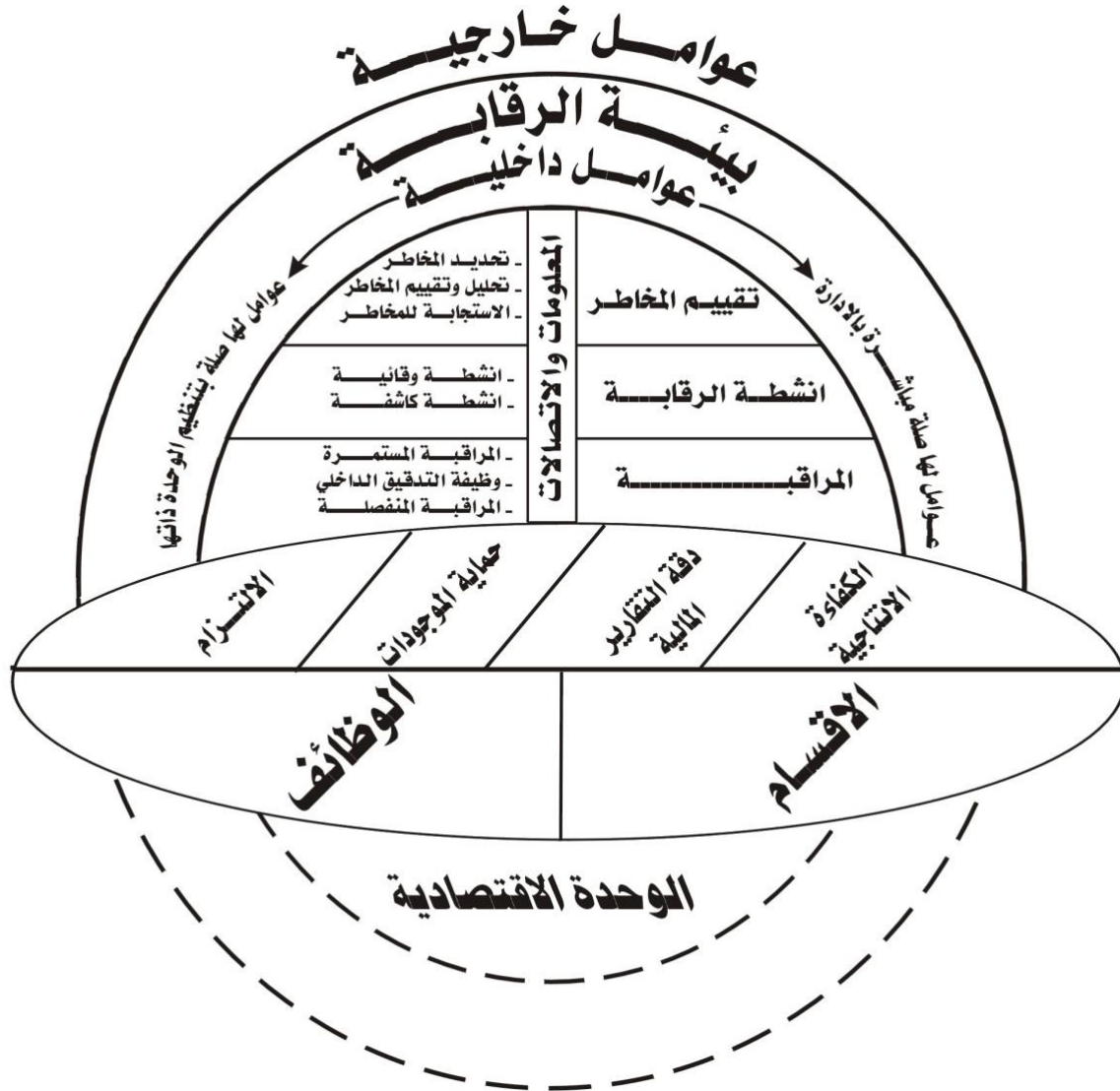
١- مخاطر وجود اخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية.

٢- مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الاخطاء.

(السرايا، مصدر سابق، ٢٠٠٧: ٩١، ٨٨)

وتأسيسا على ما سبق عرضه في المبحث الثالث فان الاعتماد على انموذج COSO كأساس لتقييم نظام الرقابة الداخلية سيمكن المدقق الخارجي من تحديد كفاءة وفاعلية النظام بدقة ومدى الاعتماد عليه في التخطيط لعملية التدقيق وجمع الادلة وابداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية.

ان الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO من شأنه أن يحقق أهداف الرقابة ويستجيب بفاعلية إلى التغير في الظروف فنظام الرقابة الداخلية ذو صلة وثيقة بنشاطات تشغيل الوحدة ويتم انشائه كمطلب أساسي لتسيير أعمال الوحدة والشكل رقم (٢) يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف الشركة.



الشكل رقم (٢) مكونات نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف الشركة

الشكل: من اعداد الباحثة

## الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الاستنتاجات

يسلط هذا المبحث الضوء على خلاصة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية وذلك في ضوء أهم المفاهيم التي تطرق إليها البحث.

١- تمثل المقومات الإدارية والمحاسبية للرقابة الحد الأدنى اللازم توافره لضمان وجود تطبيق نظام رقابة داخلية سليم يحقق الأهداف المنوطة به.

٢- فيما يتعلق بأنموذج البحث فقد تم تقسيم الاستنتاجات وفقاً لمكونات الرقابة وحسب أنموذج COSO. أولاً : مكون بيئة الرقابة الداخلية.

١- إن بيئة الرقابة هي أساس نظام الرقابة الداخلية بأكمله. إذ إن عدم فاعلية بيئة نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى نظام رقابة داخلية غير فعال حتى في حالة وجود المكونات الأربعة الأخرى.

٢- تعد حوكمة الشركات نظاماً رقابياً تتبناه الوحدات الاقتصادية لتوزيع الصلاحيات وتحديد المسؤوليات بين الأطراف المسؤولة عن نظام الرقابة الداخلية ووضع القواعد والإجراءات المتعلقة بشؤونها. ويعد تشكيل لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والذين لديهم المام ومعرفة بأنشطة الوحدة، من أهم الأدوات التي تسهم بشكل فعال في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها.

٣- إن نطاق عمل التدقيق الداخلي تغير من التركيز على الجوانب المالية ليشمل الجوانب الإدارية والتشغيلية وكافة أوجه النشاط ومساهمته في إضافة قيمة للوحدة وكذلك تقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية.

### ثانياً : مكون تقييم المخاطر والاستجابة لها

١- إن جوهر عمل الرقابة الداخلية هو تحديد المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف الوحدة ثم تحديد الأولويات لإدارة تلك المخاطر.

### ثالثاً : مكون الأنشطة الرقابية

١- إن الأنشطة الرقابية جزء هام من العملية التي تسعى الوحدة إلى تحقيق أهدافها وهي بمثابة اليات لإدارة تحقيق أهداف الوحدة.

٢- لاتعد فئات الأنشطة (الوقائية ، الكاشفة) شاملة ولكنها تعد الأنشطة الرقابية الأكثر شيوعاً.

### ثالثاً : مكون المعلومات والاتصالات .

١- لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً يجب أن يكون لدى الوحدة معلومات ملائمة وموثوقة سواء المالية أو غير المالية فيما يتعلق بالأحداث الداخلية وكذلك الخارجية.

٢- إن التبليغ الفعال يجب أن يتدفق عبر الوحدة نزولاً وصعوداً ويتخلل هيكلها وأجزائها بالكامل.

٣- هناك حاجة لوجود وسائل اتصال ملائمة مع الجهات الخارجية والعملاء والمجهزين والجهات الحكومية.



### خامسا : مكون المراقبة

- ١- يرتبط مكون المراقبة بالاستمرارية ويقوم بمراقبة مكونات الرقابة الداخلية ومتابعتها والتأكد من انها تعمل بشكل ملائم.
- ٢- ان من اهم أنشطة التدقيق الداخلي فحص وتقييم مدى ملائمة وكفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدة وجودة الاداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها.
- ٣- اذ ما تم اعتماد اهداف التدقيق المتمثلة بتقويم نظام الرقابة الداخلية ونشاط الوحدة التشغيلي وتقويم الاداء فانه بالإمكان تحديد مجالات التدقيق في الاتي(التدقيق المالي، تدقيق الالتزام، التدقيق التشغيلي).

### ثانيا: التوصيات

- في ضوء الاستنتاجات التي توصل اليها البحث ومن اجل النهوض بواقع الرقابة الداخلية في في الوحدات الاقتصادية الصناعية العامة نوصي بما يلي :-
- ١- ضرورة اعتماد ادارة الوحدة لنظام الرقابة الداخلية المبني على الاسس العلمية او الذي يتوافر فيه المقومات الادارية والمحاسبية والمطلوب توافرها كحد ادنى حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة الداخلية جيد وفعال في تحقيق الاهداف المنوطة به.
  - ٢- يجب ان يشمل هيكل الرقابة الداخلية على خمس مجموعات من الرقابات الداخلية تسال عنها الادارة مسؤولية كاملة عن تصميمها وتشغيلها وهي مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق انموذج COSO.
  - ٣- ضرورة تطبيق بعض اليات حوكمة الشركات كجزء هام من تصميم بيئة الرقابة في الوحدات الاقتصادية الصناعية العامة وادخال مبادئ الحوكمة وما يستجد عليها ضمن انظمة الرقابة الداخلية كي يرتقي ادائها التشغيلي اذ انه يضمن افضل الممارسات الرقابية على اعمالها من اجل تعزيز ادائها وتعظيم قيمتها السوقية مع ضرورة . تعميم فكرة لجان التدقيق على الوحدات الاقتصادية العامة لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في تلك الوحدات.
  - ٤- ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الاساسية لنظام الرقابة الداخلية تطبيقا واداءا بما في ذلك وضع سياسات سليمة وملائمة للتعين وحسن اختيار الرؤساء والمرووسين من ذوي الاختصاصات العلمية والكفاءة والخبرة والجدارة. مع ضرورة وضع نظام لتقييم الاداء و استخدام معايير محددة وواقعية لغرض قياس كفاءة الاداء لكافة مرافق الوحدة
  - ٥- يجب ان تقوم ادارة الوحدة بتقييم المخاطر ويتحقق ذلك من خلال قيامها بتحديد وتحليل المخاطر.
  - ٦- يجب ان تقوم ادارة الوحدة بتحديد الاهداف العامة والتي تكون ذات اهمية في نمو الوحدة واستمرارها.
  - ٧- على ادارة الوحدة ان تختار الفئة الانسب او الاجراء الانسب لمواجهة المخاطر التي تحقق الاهداف اذ يجب ان توازن بين تكلفة الاجراء ومنفعته.
  - ٨- يجب ان يتضمن هيكل الرقابة الداخلية مجموعة من الانشطة الرقابية التي تتكامل مع باقي المكونات بما يضمن ان الادارة تتخذ التصرفات اللازمة للوقوف على مخاطر تحقيق الوحدة لأهدافها.
  - ٩- يجب ان يتضمن هيكل الرقابة الداخلية الفعال انظمة للمعلومات والاتصال للتقرير عن عمليات الوحدة وتوفر مستوى ملائم من المساءلة.
  - ١٠- ضرورة قيام ادارات الوحدات بوضع سياسات واضحة ومحددة فيما يتعلق بإبلاغ الموظفين بالمعلومات الضرورية لتمكينهم من القيام بواجباتهم.



١١- ضرورة توفير وسائل اتصال ملائمة وفعالة مع الجهات الخارجية المتمثلة بالعملاء والمجهزين والجهات الحكومية من حيث ان الاتصال الفعال مع الجهات الخارجية يكون له تأثير كبير على ثقافة الوحدة وتحقيق سمعة جيدة للوحدة.

١٢- ضرورة اخضاع نظام الرقابة الداخلية وبصورة مستمرة للمراقبة والتقييم لان المتابعة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية تساعد على معرفة ما اذا كان هيكل الرقابة الداخلية يعمل وفقا للتصميم الموضوع له وما اذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض اجزاء او مكونات الرقابة الداخلية لتتمشى مع التغيرات في ظروف التشغيل.

١٣- ضرورة ان يعتمد هذا النموذج كأساس لتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية من قبل مراقب الحسابات الخارجي لما له من اهمية في كشف نقاط الضعف الجوهرية في النظام واعطاء دليل قوي بمدى اعتماد النظام الرقابي المطبق في الوحدة عند اجراء اختبارات التدقيق الخارجي.

### المصادر والمراجع

#### أولاً: المصادر العربية

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد، قواعد اخلاقيات المهنة"، ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، ٢٠٠٧.
٢. انتوساي، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، معيار (Gov 9140)، "استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام"، فينا، ٢٠٠٩.
٣. انتوساي، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبية، "الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام (Gov 9130)، فينا، ٢٠٠٧.
٤. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، ديوان الرقابة المالية، قسم الشؤون الفنية والدراسات، برنامج تقييم الاداء الشامل، لسنة ٢٠٠٩.
٥. مركز المديرين المصري، وزارة الاستثمار، "دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر، القاهرة، فبراير/ ٢٠١١.
٦. ارينز، الفين، وجيمس لوباك، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة: محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ٢٠٠٢.
٧. الالوسي، حازم هاشم، "الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، ٢٠٠٣.
٨. التميمي، هادي، "مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، ط١، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، ٢٠٠٦.
٩. توماس، ولیم، امرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتدقيق"، ترجمة: احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والطباعة، الرياض، السعودية، ٢٠٠٩.
١٠. حماد، طارق عبد العال، "حوكمة الشركات (المبادئ، المفاهيم، التجارب، تطبيقات الحوكمة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٥.
١١. دحدوح، حسين احمد، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة / الاطار النظري والاجراءات العملية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٩.
١٢. الدهراوي، كمال الدين مصطفى، سرايا محمد السيد، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة" المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.



## تمسيين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO

١٣. سرايا، محمد السيد، "اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.
١٤. السواح، نادر شعبان، "دور المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.
١٥. السوافيري، فتحي رزق، عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية، ٢٠٠٢.
١٦. ستينبارت، ج. بول، مارشال رومني، "نظم المعلومات المحاسبية"، ترجمة: قاسم ابراهيم الحسيني، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ٢٠٠٩.
١٧. الشرفاوي، علي، "العملية الادارية- وظائف المديرين"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٢.
١٨. الصحن، عبد الفتاح محمد، محمد السيد سرايا، عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٨.
١٩. الصحن، عبد الفتاح محمد، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.
٢٠. طواهر، محمد التوهامي، ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات: الاطار النظري والممارسات التطبيقية"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، ٢٠٠٥.
٢١. عبد الله خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية"، ط١، دار وائل للطباعة والنشر، الاردن، ٢٠٠٠.
٢٢. عبد الله، خالد امين، "علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الاردن، ٢٠٠٤.
٢٣. عثمان، عبد الرزاق محمد، "اصول التدقيق والرقابة الداخلية"، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٩٩.
٢٤. علي، شريف، عبد الهادي مسلم، محمد سعيد سلطان، "الادارة المعاصر"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.
٢٥. علي، عبد الوهاب نصر، "موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٩.
٢٦. علي، عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، "المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة المعلومات وعودة اسواق رأس المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٦.
٢٧. لطفى، امين السيد احمد، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.
٢٨. لطفى، امين السيد احمد، "دراسات تطبيقية في المراجعة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٩.
٢٩. ماهر، احمد، "دليل المدير خطوة بخطوة في الادارة الاستراتيجية"، الدار الجامعية الحديثة، الاسكندرية، ١٩٩٩.
٣٠. حمادة، رشا، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية- دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٦)، العدد (٢)، ٢٠١٠.



**تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO**

٣١. دحدوح، حسين احمد، "دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات- دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (١٢٤)، العدد (١)، ٢٠٠٨.



٣٢. الدوغجي، علي حسين، "فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (١٥)، العدد (٥٤)، ٢٠٠٩.
٣٣. الرحيلي، عوض بن سلامة، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات حالة السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز/ الاقتصاد والإدارة، مجلد (٢٢)، العدد (١)، جدة، السعودية، ٢٠٠٨.
٣٤. سامي، مجدي محمد، "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات واثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد (٤٦)، العدد (٢)، يوليو/ ٢٠٠٩.
٣٥. سمير، كامل محمد عيسى، "العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد (٤٦)، العدد (١)، ٢٠٠٨.
٣٦. فوزي، سميحة، "تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية"، ورقة عمل (٨٢) المركز المصري للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ٢٠٠٣.
٣٧. القحطاني، عبد الله خالد، "المحاسبية عامل مهم في تحديد مستوى التنافسية وتقديم حوكمة الشركات"، ندوة أكاديمية الشروق العلمية، مارس/ ٢٠٠٩.
٣٨. لطفي، امين السيد احمد، "اثر قانون Sarbanes-Oxly على المحاسب والمراجعة" المؤتمر الثالث عشر، التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، الجمعية المصرية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، القاهرة، ٢٠٠٧.
٣٩. يوسف، محمد طارق، ادوات الرقابة من البنوك والشركات الكبرى والمتوسطة في اطار حوكمة الشركات، المؤتمر الدولي الثاني لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، حول تحديات مهنة المحاسبة والمراجعة، الواقع والتطلعات، القاهرة، مصر، ٢٠٠٧.
٤٠. الاركواري، ليلي جيهان حسين، "دور الرقابة الداخلية في الحد من التلوث البيئي"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٧.
٤١. الأشقر، عمر إبراهيم محمود، "تقويم مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بفحص اعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي رقم (٦١٠) رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة، فلسطين، ٢٠٠٨.
٤٢. القريشي، أياد زكي جبار كاظم، "دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ومسؤوليته في الحد من ظاهرة الفساد الاداري في الدوائر الحكومية"، المعهد العربي، بغداد، ٢٠٠٨.
٤٣. التميمي، عباس حميد يحيى، اثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة"، اطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد، ٢٠٠٨.
٤٤. الركابي، ناجي شايب، "دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة للاسواق المركزية"، كلية ادارة واقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠١.
٤٥. السماعيل، احمد مكي عبد الله، "دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية"، المعهد العربي، بغداد، ٢٠١٠.
٤٦. مركز المشروعات الدولية الخاصة، "مبادئ التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات"، القاهرة، ٢٠٠٣. <http://www.oecd.org>





## ثانياً: المصادر الأجنبية

1. INTOSAI, Internal Control Standards Committee, (2004)"Guidelines for Internal Control Standards", Vienna,.
2. Thamas P.Dinapli State Comptroller·office of the New York State Comptroller, (Oct. 2007) "Standards for Internal Control". NewYourk, State Government, .
3. Thamas P.Dinapli State Comptroller·office of the New York State Comptroller· (2010)· "Management·s Responsibility for Internal Controls· New York.
4. U.S. GAO., United States General Accounting office. (2001) "Internal Control Management and Evaluation Tool", NewYourk,
- 5.Arens, Alvin A., and James K. Loebbecke, (2000), "Auditing : an integrated Approach", Prentice-Hall, international, Inc., (8<sup>th</sup> ed.).
- 6.Arens, Alvin A., Randal J. Elder, and Mark S., Beasley, (2005), "Auditing and Assurance Services: an integrated Approach", Prentice Education, Inc., (10<sup>th</sup> ed.).
- 7.Arens, Alvin, Randal J. Elder and Mark S. Beasley. (2007). "Auditing and Assurance Services: an integrated Approach", Pearson Education. Inc., (11<sup>th</sup> ed.).
- 8.Bodnar, George H., and William S. Hopwood, (2004), "Accounting information System", Prentice-Hally, Pearson Education, Inc. (9<sup>th</sup> ed.).
- 9.Meigs, Walter B. Mary Meigs and Mark Bettner, (1989), "Accounting information Systems", Principle-Hill, Inc. (9<sup>th</sup> ed.).
- 10.Messier, Jr., William F., (2000), "Auditing and Assurance Services Systematic Approach", McGraw-Hill, Companies, Inc., (2<sup>nd</sup> ed.).
- 11.Pfister, Jan A., (2009)"Managing Organization Culture For Effective Internal Control From Practice To theory Management", John Wiley and Sons, Inc.,.
- 12.Pickett, K. H., Spencer,( 2005)"the Internal Auditing", John Wiley and Sons, England,.
- 13.Sawyear, Dittenhofer, Scheiner, (2003)"the Practice of Modern Internal Auditing", the institute of Internal Auditors, IIA, (5<sup>th</sup> ed.).
- 14.Warren, Carl S., James M. Reeve, and Philip E. Fess, (2002), "Accounting", Thomson / South-Western, (20<sup>th</sup> ed.).
- 15.Whittington O. Ray and Delaney R. (2006), "Principles of Auditing and Other Assurance Services", John Wiley and Sons Inc, (16<sup>th</sup> ed.).
- 16.Whittington O. Ray and Kurt Pany, (2004), "Principles of Auditing and Other Assurance Services", McGraw-Hill/Irwin, Inc., (14<sup>th</sup> ed.).
- 17.Wilkinson, Joseph W., Michael J. Gerullo, Vasant, Raval and Bernad Wong-on-Wing, (2000), "Accounting information Systems", John Wiley and Sons, Inc. (4<sup>th</sup> ed.).
- 18.Abottle L., S. Parker, Peter G., and Rama, (2007), "Corporate Governance Audit Quality and the Sarbanes Oxley Act: Evidence From Internal Audit" the Accounting Review Journal, Vol. 82, Iss. 4.



19. Ashbaug Hollis, Daniel, Collins, and William R. Kinney, Jr (2006) "the Discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies Prior To Sox-Mandated Audits". Journal of Accounting and Economics.
20. Chahill, E. (2006) "Audit Committee and Internal Audit Effectiveness in Amultional Banks: A Case Study", Journal of Banking Regulation, London, Vol. 7, Iss. 1.
21. Compbell, David R., Mary Cambell and Gary W. Adams. (2006) "Adding Significant Value For Internal Control", the CPA Journal, Vol. 24, Iss. 6
22. Chioccola, Frank and Carolyn Muhlstein . (2005) "Internal Control and the Self Assessment Program", the CPA Journal, Vol. 12, Iss. 5.
23. Gendron, Y., Bedard, J (2006), "on the Cost Constitution of Audit Committee Effectiveness", Accounting Journal, Vol. 31, Iss. 3.
24. Lim, Jung Duk, (2006) "Structure : Behavior, Governance and Performance of Clusters Estimate of Performance By Date". Working Paper Series, Vol. 4, March,.
25. Paul, Jackw, (2005) "Auditing of Internal Control", the CPA Journal, Vol. 22, Iss. 6.
26. Rittenberg, Larry E., (2006) "Internal Control No Small Matter", the Internal Control Journal, Vol. 63, Iss. 5,.
27. Andrew J. Leone. (Sep 2007). "Factors Related To Internal Control Disclosur". Journal of Accounting and Economics, Volume 44, Issue 2,



## **Improving the Effectiveness of Internal Control System In Accordance with COSO Model**

### **ABSTRACT**

The research aims to improve the effectiveness of internal control system according to a model COSO, by identifying the availability of system components according to the model and then improve the effectiveness of each component by focusing on areas for improvement in each component, as it was addressed to a model COSO and then Maamth with the environment, the current Iraqi by introducing some improvements on the form of some mechanisms of corporate governance of the Council of Directors, and senior management, the Audit Committee, Committee appointments, especially that supplies application available in the laws and legislation, the current Iraqi, taking into consideration to make some modifications to become parallel to those systems in place in the developed world (U.S., EU countries and others), especially since Iraq is a country open to the world.

The most important conclusions reached by the research:

1. The requirements apply some mechanisms of corporate governance and of (the Board of Directors and senior management and Internal Audit Committee and the Committee on Appointments) are available through the provided materials, the Companies Act regarding the composition of the board members of executive and non-executives, which facilitates the formation of the Audit Committee and the Committee on Appointments, as is the formation of the Audit Committee members of the board of directors non-executive directors of the most important tools that contribute to improving the efficiency of the internal control system and its effectiveness
2. The scope of the audit of internal change of focus on the financial aspects to include aspects of administrative, operational, and all aspects of activity and its contribution to value added per unit of confirmation through the provision of services and consulting.

**Key Words/ American Institute of Certified Public Accountants- Institute of Internal Auditors- The Internal Control Standards Committee of International Organization of Supreme Audit Institutions- International Standard on Auditing- Organization for Economic Corporation and Development- Statement on Auditing Standards- Securities & Exchange Commission- Sarbance\_Oxley- United States General Accounting Office**