

## فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق اطار (coso) في التعليم الجامعي الاهلي

بحث تطبيقي في كلية شط العرب الجامعة الاهلية

اشرف عبد ربة احمد \*

كلية شط العرب الجامعة الاهلية / البصرة

معلومات المقالة	المخلص
<p><b>تاريخ البحث</b> الاستلام : 2017/10/10 تاريخ التعديل : 2017/11/1 قبول النشر : 2017/11/13 متوفر على الأنترنت : 2018/6/28</p> <p><b>الكلمات المفتاحية :</b> تقويم نظام الرقابة الداخلية اطار (COSO) التعليم الجامعي الاهلي الجوانب الادارية والتنظيمية قانون (SOX)</p>	<p>تهدف هذه الدراسة الى مدى امكانية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على وفق اطار coso في التعليم الجامعي الاهلي / كلية شط العرب الجامعة الاهلية ، الذي هو جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه الكلية لتنظيم وتوجيه عملياتها ، وليس نظاماً مستقلاً بحد ذاته، وهو مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها، بحيث يضع أساسه وينفذه ويراقبه ويطوره الأفراد على كافة المستويات بالكلية، كما يجب أن يراعى في تصميمه عنصري العائد والتكلفة . لا يشمل نظام الرقابة الداخلية على الأمور والإجراءات المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فقط ، بل يمتد ليشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية ، بداية من الخطط وبرامج الكلية مروراً بالهيكل التنظيمي وانتهاء بالوسائل والأدوات اللازمة لتحقيقها ، وان من اهم الاستنتاجات أظهرت الدراسة ضرورة الالتزام والاهتمام بالإطار المتكامل والفعال لأنظمة الرقابة الداخلية والذي يلي أهداف قانون (SOX) لما لهذا الإطار المتكامل من اثر في إضفاء الثقة والشفافية في التقارير المالية بالصورة التي تمكن مستخدمي تلك التقارير من الاعتماد عليها عند اتخاذ قراراتهم ، على الرغم من أن الأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية المطبقة في الكلية الجامعة اعلاه لم تسهم بشكل كفاء وفعال في تحقيق الأهداف الرقابية ، لذا يجب أن يكون هناك توصيف وظيفي دقيق للوظائف كافة (الفنية ، الإدارية ) في الكلية الجامعة يحدد من خلاله الوظائف والمواصفات الكاملة لشاغلي تلك الوظائف ، كون إسناد الوظائف لأفراد غير متخصصين وغير مؤهلين علمياً ومهنياً لا يحقق النتائج المطلوبة.</p>

© 2017 جامعة المنى . جميع الحقوق محفوظة

### Abstract

This study aims at the possibility of examining and evaluating the internal control system according to the coso framework in the university / private college of Shatt al-Arab University, which is an integral part of every system used by the college to organize and direct its operations, not a separate system in itself, which occur continuously within them, so as to lay the foundation and implemented and monitored and developed by individuals at all levels of college, and must take into account the design of the elements of return and cost. The system does not include internal control of matters and procedures related to the functions of the accounting system and financial reports only, but extends to the administrative and organizational aspects, from the plans and programs of the college through the organizational structure to the means and tools necessary to achieve them. The main conclusions of the study showed the need to adhere to the integrated and effective framework for systems Internal control that meets the objectives of the SOX Act. This integrated framework has the effect of providing confidence and transparency in financial reporting so that users of these reports can rely on them when making their decisions, Although the structural methods of internal control applied in the above-mentioned college did not contribute efficiently and effectively to the achievement of the supervisory objectives, there must be a precise job description of all jobs (technical, administrative) in the university college, which defines the full functions and specifications of the occupants of those

\*  
Corresponding author : G-mail addresses : alsiefey@gmail.com .

jobs , The fact that the assignment of posts to non-specialists and not scientifically qualified and professional does not achieve the desired result.

## المقدمة

## منهجية البحث

### مشكلة البحث

تتلخص مشكلة البحث بالأسئلة التالية :

- ✓ السؤال الاول :كيف تعالج المنشآت الخاصة ضعف نظام الرقابة الداخلية وما يتولد منه من أخطاء و أخطار تحيط بالمنشأة .
- ✓ السؤال الثاني : هل يؤدي استخدام الاسلوب اليدوي لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للهيكل التنظيمي وما ينشأ عنه من تداخل بين المسؤوليات والصلاحيات وعدم وجود فصل واضح في خطوط السلطة والمسؤولية وكذلك عدم كفاية وكفاءة الموظفين القائمين بالأعمال فضلاً عن عدم تكامل النظام المحاسبي في ظل تلك الاسلوب اعطاء صورة غير واضحة عن طبيعة نظام الرقابة الداخلية الفعال .

### فرضية البحث

إن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق اطار COSO في كلية شط العرب الجامعة الاهلية سيؤدي إلى زيادة فاعلية النظام من خلال إخضاع كافة الأنشطة التخصصية لإجراءات رقابية .

### هدف البحث

يهدف البحث إلى عرض الإطار الفكري لنظام الرقابة الداخلية وكذلك إعطاء صورة واضحة عن طبيعة نظام الرقابة الداخلية في المنشآت الخاصة وطرق تقييمها ، فضلاً عن أن تطبيق الدراسة على كلية شط العرب الجامعة الاهلية يهدف إلى :

- ✓ بيان عناصر القوة والضعف في النظام المطبق حالياً .
- ✓ بيان الخلل أو الضعف في حالة عدم وجود خطة رقابة داخلية على الأقسام التخصصية.
- ✓ تقديم مقترحات لتطوير نظام الرقابة الداخلية في كلية شط العرب الجامعة الاهلية قيد البحث .

### أهمية البحث

إن التطور الحاصل في حجم الأعمال وتحول هدف التدقيق من الشامل إلى الاختباري كان من أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ، وتبرز الحاجة إلى دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية لضخامة الأموال التي تتعامل بها هذه الوحدات وبهدف المحافظة عليها وحاجة هذه الوحدات إلى بيانات دقيقة . ومن هنا تعدّ دراسة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لكلية شط العرب الجامعة

ازداد الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الخدمية والانتاجية وكذلك المنشآت الاهلية الخاصة، نظراً لتثعب الخدمات التي تؤديها هذه الوحدات وللتأكد من التزامها بالتخصيصات المعتمدة في الموازنة ، ولغرض تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في هذه الوحدات لا بد من إجراءات رقابية على هذه الوحدات بما لا يتعارض مع طبيعة نشاطها وإمكانية تقييم كفاءة الأنشطة في الوحدات أعلاه . ويعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية كبرى للإدارة السليمة والمحكمة للوحدات ، فعلى الإدارة العليا وما دونها من الإدارات ان تولي اهتماماً أكبر للرقابة الداخلية لكونها الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من اجل الوصول الى الاهداف التي تسعى لتحقيقها . ووفقاً لذلك فأحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائلها داخل الوحدة يمكن من ضمان الاستعمال الاحسن والامثل والكفاء للموارد البشرية والمادية للوحدة وتحقيق الفاعلية في نشاطها من خلال التحكم في الاجراءات الادارية والمحاسبية والمالية مما يؤدي الى التحكم بتكاليفها وتخفيضها عند حدودها الدنيا ، غير ان نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسناً في مردودية الوحدة فضلاً عن ذلك ان فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية له الاثر في تفعيل وتطوير نظام الرقابة الداخلية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة مما يعزز رفع مستوى الاداء الاداري والعلمي والعملية للوحدة والعاملين بها . ويتضح مما سبق ان لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة في الوحدات نظراً لدور هذا النظام في التأكد من التزام هذه الوحدات بالقوانين واللوائح المالية . ويجب أن يقوم النظام المحاسبي في أي وحدة على نظام رقابة داخلية كفوء ومتكامل يتناسب ونشاط هذه الوحدة ويراعي خصوصية نشاطاتها . ونظراً للدور الكبير لنظام الرقابة الداخلية في نجاح الوحدة سنحاول دراسة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في كلية شط العرب الجامعة الاهلية باستخدام اطار COSO . ولتحقيق هذه الدراسة قسم البحث الى اربعة محاور ، تناول المحور الاول منهجية البحث التي تتكون من المشكلة والفرضية والهدف والاهمية ومنهج البحث وخطته ، اما المحور الثاني فتناول الجانب النظري بعد مطالعة الكتب والمجلات والرسائل ذات العلاقة بعنوان البحث ويتكون من مبحثين ، المبحث الاول يتناول الاطار العام لنظام الرقابة الداخلية ، اما المبحث الثاني يختص بتوضيح فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على وفق اطار COSO ، والمحور الثالث تناول الجانب العملي، والمحور الرابع احتوى على الاستنتاجات والتوصيات .

✓ حماية موجودات الوحدة من السرقة والتلاعب وسوء الاستعمال .  
 ✓ التأكد من الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ، أي التأكد من صحة البيانات وخلوها من الخطأ أو التلاعب .

ب- وعرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) نظام الرقابة الداخلية بأنه : " خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الوحدة والتي تهدف إلى المحافظة على موجودات الوحدة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة (نصر ، شحاتة ، 2006 : 54 ) .

ت- وعرف أيضاً: بأنه "نظام يتطلب ليس فقط الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي وإنما كل نظم الرقابة المالية وغيرها والتي توضع من قبل إدارة الوحدة ضماناً لحسن سير العمل ، وحماية الموجودات ودقة وسلامة البيانات المحاسبية . (محمد ، 2003 : 219 ) .

ث- وعرف النظام من قبل هيئة خبراء المحاسبين المقبولين الفرنسية عام 1977 بأنه : "مجموعة الضمانات من تعليمات مالية وقرارات إدارية وطرق محاسبية مساهمة في توجيه الوحدة والهادفة إلى ضمان المحافظة على موجوداتها ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة في تطبيق تعليمات الإدارة وتدعيم تحسين الأداء من جهة أخرى . وتنبثق طرائق كل نشاط وإجراءاته في المحافظة على استمراريتها (Raymond , Danziger ,1983 :153) .

ج- وعرف بموجب الدليل المحلي العراقي بأنه : (انواع السياسات والاجراءات التي تتخذها الادارة التي تكفل تحقيق اهداف المنشأة وتضمن التنفيذ المنتظم والعملية للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الادارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف الاخطاء ودقة القيد واكتمال السجلات وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعول عليها في الوقت المناسب)،(ديوان الرقابة المالية /دليل رقم 4/2000/ص2).

ح- وعرفت AICPA نظام الرقابة الداخلية كما يأتي : ( هو العمليات التي تحصل في ادارة الوحدات الاقتصادية لتزويد تامين معقول بخصوص )، ( Lary F.Konrath , 2001:205)

اولا : الرقابة التشغيلية ؛ التي تتعلق بفعالية استخدام مصادر الوحدة الاقتصادية .

الاهلية ضرورة ملحة كون نشاط الكلية نشاط خدمي يتركز أساساً في الأقسام التخصصية ، وبقيّة الأقسام الأخرى .

### منهج البحث

اعتمد المنهج الوصفي في إعداد الجانب النظري بالاستعانة بالوثائق الرسمية والرسائل الجامعية والدوريات والكتب العربية والأجنبية وموقع الشبكة الدولية (الإنترنت) ذات العلاقة بموضوع البحث ، كما تم تعزيز الجانب النظري بجانب تطبيقي في كلية شط العرب الجامعة الاهلية ، إذ تم اعتماد المنهج التحليلي عن طريق إجراء مسح على أقسام وشعب الكلية وتحليل بياناتها .

### خطة البحث

لغرض تحقيق أهداف البحث تم تقسيمه إلى مقدمة واربعه محاور ، يشتمل المحور الأول على منهجية البحث والمحور الثاني الجانب النظري ، أما المحور الثالث فيتضمن الجانب التطبيقي، فضلاً عن المحور الرابع للاستنتاجات والتوصيات .

✓ الحدود المكانية : البصرة – كلية شط العرب الجامعة الاهلية متمثلة بعمادتها واقسامها العلمية وشعبها الخدمية .

✓ الحدود الزمنية : السنة الدراسية : 2016/2017

### الاطار النظري

#### الاطار العام لنظام الرقابة الداخلية :

1- مفهوم وتعريف نظام الرقابة الداخلية : لقد خضع مفهوم نظام الرقابة الداخلية للعديد من التطورات وذلك استجابةً للتغيرات الحاصلة في نظم الرقابة الداخلية ، وزيادة اهتمام الوحدات الحكومية في الوقت الحاضر بالتوجه نحو الاستخدام الامثل للموارد المتاحة، ونتيجة لذلك تطور مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل الطرائق والاساليب للارتقاء بالكفاية الانتاجية الى جانب حماية الموارد المادية والبشرية وحماية موجودات الوحدة بصفة عامة وضمان الدقة الحسابية للعمليات وبهذا توسع مفهوم الرقابة الداخلية واصبح اكثر شمولاً وتجلى ذلك في التعاريف التالية :

أ- فقد عرّف نظام الرقابة الداخلية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين في عام 1936 على أنه : "مجموعة من الطرق والمقاييس التي تتبناها الوحدة بقصد حماية النقدية والموجودات الأخرى ، وكذلك لضمان الدقة المحاسبية للعمليات المثبتة في الدفاتر . ( الخطيب ، الرفاعي ، 1998 : 194) وعليه ، فإن الهدف من فكرة نظام الرقابة الداخلية في ذلك الوقت هو :

عن الإدارات الفعلية بسبب كثرة عددهم وضخامة حجم الأنشطة . لذلك نراهم (ممثلين في الهيئة العامة للمساهمين) يسندون الإدارة إلى عدد منتخب منهم (مجلس الإدارة) ، ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة على سلامة العمل بالوحدة ، ومن هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية، (عبدالله ، 2000 : 166 ) .

### 3- عوامل تطوير نظام الرقابة الداخلية

تتلخص العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية بما يلي :

أ- **اتساع حجم الوحدات** : إن كبر حجم الوحدات بأنواعها المختلفة وتعدد عملياتها جعل من الصعب على إدارة الوحدة التعرف على أوجه نشاطاتها المختلفة ونتائج أعمالها عن طريق الاتصال الشخصي فأصبح لزاماً على القائمين بإدارتها الاعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارتها إدارة رشيدة ، وقد وجدوا في التقارير والكشوفات التحليلية والموازنات وما تحويه من بيانات محاسبية خير وسيلة تعينهم على رسم الخطط ومراقبة تنفيذها ، وكان لا بد من التأكد من صحة ما تحويه هذه التقارير والكشوفات من بيانات وأرقام ومن خلوها من أي خطأ أو تلاعب . ومن هنا ظهرت فكرة الرقابة الداخلية على الحسابات والدفاتر ، ( الخطيب ، الرفاعي ، 1998 : 194 ) .

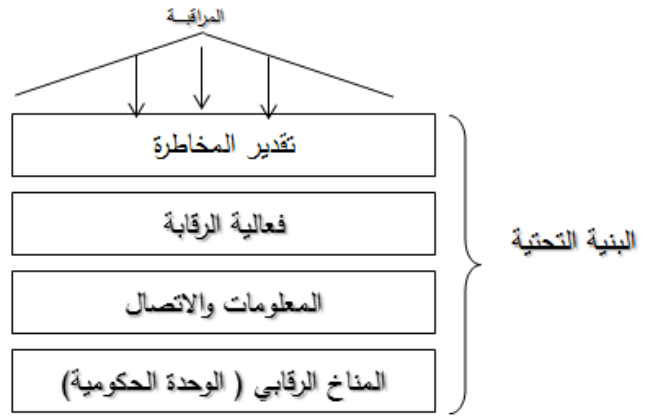
ب- **اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالوحدة** : أن هذا واضح تماماً في الشركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارات الفعلية بسبب كثرة عددهم وضخامة حجم الأنشطة . لذلك نراهم (ممثلين في الهيئة العامة للمساهمين) يسندون الإدارة إلى عدد منتخب منهم (مجلس الإدارة) ، ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة على سلامة العمل بالوحدة ، ومن هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية، (عبدالله ، 2000 : 166 ) .

ت- **تطور الشكل القانوني للوحدات** : نتيجة كبر حجم الوحدات ظهرت الرغبة في البحث عن الأموال الضخمة لزيادة الاستثمار ، فظهرت الشركات التجارية ثم تحول شكل هذه

ثانياً : رقابة التقارير المالية : التي تتعلق بتحضير الكشوف المالية المعدة والموثقة .

ثالثاً : الالتزام بالرقابة : التي تتعلق بقوانين الوحدة الاقتصادية الموضوعية القابلة للتطبيق .

ومن التعريف السابق يمكن بيان مكونات نظام الرقابة الداخلية بشكل يوضح ( المناخ الرقابي ، تقدير المخاطرة ، المعلومات والاتصال ، فعالية الرقابة ، المراقبة ) . والشكل التالي يبين هذه المكونات .



العلاقة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية ( Lary F. Konrath ، 2001:205 ) .

### 2- عوامل تطوير نظام الرقابة الداخلية

تتلخص العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية بما يلي :

أ- **اتساع حجم الوحدات** : إن كبر حجم الوحدات بأنواعها المختلفة وتعدد عملياتها جعل من الصعب على إدارة الوحدة التعرف على أوجه نشاطاتها المختلفة ونتائج أعمالها عن طريق الاتصال الشخصي فأصبح لزاماً على القائمين بإدارتها الاعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارتها إدارة رشيدة ، وقد وجدوا في التقارير والكشوفات التحليلية والموازنات وما تحويه من بيانات محاسبية خير وسيلة تعينهم على رسم الخطط ومراقبة تنفيذها ، وكان لا بد من التأكد من صحة ما تحويه هذه التقارير والكشوفات من بيانات وأرقام ومن خلوها من أي خطأ أو تلاعب . ومن هنا ظهرت فكرة الرقابة الداخلية على الحسابات والدفاتر. ( الخطيب ، الرفاعي ، 1998 : 194 ) .

ب- **اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالوحدة** : أن هذا واضح تماماً في الشركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال

عليها مهمة وضع نظام محكم للرقابة الداخلية والعمل على تطويره وتحسينه وسلامة تطبيقه، إذ إن نجاح الإدارة أو فشلها يقاس بمدى قيامها بواجباتها ومن أهمها حماية موجودات الوحدة (عبدالقادر ، 2002 : 53) .

خ- **اختلاف نطاق التدقيق** : عندما كانت الوحدات صغيرة الحجم كان نطاق عمليات التدقيق يتمثل في جميع البيانات الخاصة بالوحدة ، أي أن التدقيق كان يتم بصورة كاملة لجميع البيانات والمستندات والدفاتر ، وذلك بسبب قلة هذه البيانات أو الدفاتر ، إلا أنه مع تطور التدقيق الذي نجم عن كبر حجم الوحدات ، أصبح التدقيق الكامل لجميع البيانات عملية غير ممكنة ، لذا ظهر أسلوب التدقيق الجزئي للعمليات والبيانات وذلك باختيار عينات وتدقيقها ، فإذا ثبت عدم وجود أخطاء أو غش في هذه العينات ، فإنه قياساً عليها يمكن للمدقق الحكم على صحة وسلامة العمليات التي لم تخضع لعملية التدقيق . لذا فقد قلّ اعتماد إدارة الوحدة على مدقق الحسابات لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والمستندات من غش أو تلاعب، وزاد اهتمامها بنظام الرقابة الداخلية لتدقيق ومتابعة جميع العمليات في الوحدة .(الرمحي، 1987 : 61) .

#### 4- انواع نظام الرقابة الداخلية : تتمثل الاتواع الثلاثة للرقابة الداخلية في :-

أ. **نظام الرقابة الادارية** : هي تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والاجراءات الهادفة التي تستعملها الوحدة الحكومية لتحقيق أكبر قدر ممكن من كفاءة انتاج الخدمة عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الادارية ، والاستخدام الاقتصادي للكفاء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات ، ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف الإحصائية ، دراسة الوقت والحركة ، تقارير الاداء ، رقابة الجودة ، الموازنات التقديرية والتكاليف المعمارية ، استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية (عبدالله ، 1998 : 229) ، فضلاً عن ان الرقابة كوظيفة ادارية تعمل على اعتماد وممارسة الملاحظة العملية لأداء وسلوك العاملين في الوحدة الحكومية من جهة ، وملاحظة حالة سير الامور المتعلقة بعناصر انتاج الخدمات الاخرى من جهة ثانية وفق التخطيط والتنظيم اللذان يحكمان تلك الانشطة ( العتيبي ، 2005 ، ص239 )

ب. **نظام الرقابة المحاسبية** : هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الاجراءات المتبعة والمستخدم من اجل حماية أصولها ، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة امكانية الاعتماد عليها ، ولكل وحدة حكومية سواء كانت انتاجية أو

المشاركات من شركات أشخاص إلى شركات أموال ، وظهرت الشركات المساهمة التي تميزت بانفصال الإدارة عن الملكية، وصاحب هذا التطور تطوراً في نظرية الوكالة ، حيث كانت الإدارة تمارس عملها وكياً عن المساهمين ، إذ تقوم بإدارة المشروع لمصلحتهم وتعمل بوحى من القرارات التي تصدرها الجمعية العمومية للمساهمين في اجتماعاتها الدورية ، وهي بذلك في إظهار مدى نجاحها في المهمة الموكلة إليها، وفي سبيل ذلك عليها أن تتخذ مجموعة من التدابير أهمها. وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد المفتاح لفاعلية الإدارة والوسيلة التي تمكنها من انجاز مسؤولياتها تجاه الاطراف المعنية بنشاط الوحدة (سالم ، 2002 : 193) .

ث- **حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة** : تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول الوحدات المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وحصر الكفاءات العلمية وما شابه . فإذا ما طلبت هذه المعلومات من وحدة ما ، فعليها تحضيرها بسرعة ودقة ، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المعتمد قوياً ومتماسكاً (عبدالله ، 2000 : 166) . وللجهات الحكومية حاجة إلى بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط هذه الوحدات وآثارها في الاقتصاد القومي ، ومدى التزامها بمسؤولياتها تجاه المجتمع (كالمساهمة في خطط التنمية وتحمل جزء عادل من أعباء المجتمع في صورة ضرائب ، واستيعاب قدر من العمالة ، والمساهمة في حماية البيئة من التلوث) (عثمان، 1999 : 66) .

ج- **الحاجة إلى بيانات دقيقة وموثوق بها** : تحتاج الإدارة إلى بيانات دورية عن سير العمل داخل الوحدة وعن مدى ما تمّ تحقيقه من أهداف وذلك للاطمئنان على حسن استخدام الموارد المادية واتخاذ القرارات التي تهدف إلى تصحيح الانحرافات أو الأخطاء التي تحدث أثناء التنفيذ ، هذا فضلاً عن البيانات التحليلية اللازمة لوظيفة التخطيط والمتابعة ، ولذلك كان لا بد من تحديد الوسائل التي يمكن للإدارة العليا بواسطتها متابعة عمليات التنفيذ ، وتتمثل هذه الوسائل في التقارير المختلفة التي يتم إعدادها بصورة دورية ، ولا بد أن تكون هذه التقارير متضمنة للبيانات والمعلومات الدقيقة لتوجيه الوحدة نحو الأهداف المتوخاة ، وهذا يتطلب نظاماً محكماً للتأكد من صحة وسلامة العمليات المالية وعدم حدوث الأخطاء أو التزوير في البيانات المالية المتعلقة بالوحدة . (الرمحي ، 1987 : 60-61) .

ح- **مسؤولية الإدارة عن حماية موجودات الوحدة** : نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة أصبحت الإدارة مسؤولة بشكل كامل عن حماية موجودات الوحدة ، ويتطلب ذلك وضع إجراءات تكفل الحفاظ على هذه الموجودات ، ولكي تتمكن الإدارة من القيام بواجباتها تجاه الملاك أو المساهمين فإنه يقع

أ- **حماية اصول الوحدة الحكومية :** ان النظام الفعال للرقابة الداخلية لا بد ان يهدف الى المحافظة على ممتلكات الوحدة الحكومية ، وهذا الهدف لا يشمل فقط الاصول المادية (المخزون ، العقارات ، المعدات والادوات ) بل لا بد من ان يضمن سلامة بعض العناصر الاخرى والمتمثلة في :

اولا : العنصر البشري وهو اهم عنصر الوحدة الحكومية وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل نسبة الخطر التي قد يتعرض لها .

ثانيا : صورة الوحدة الحكومية تجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار بسبب حادث مفاجئ راجع الى الادارة والتحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها .

ثالثا : الحفاظ على كل المعلومات السرية المتعلقة بالوحدة الحكومية .

#### ب- ضمان مصداقية ودقة المعلومات المالية والتشغيلية :

تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المالية، المحاسبية والتشغيلية المعدة من قبل موظفيها والمعبرة عن نشاطات الوحدة الحكومية وهذا بوجود استناد هؤلاء الموظفين على مجموعة من المبادئ الأساسية في ذلك، كما أن صورة الوحدة الحكومية تعكس معلوماتها المالية المقدمة لمحيطها الخارجي ، والمتعلقة بالعمليات التي تقوم بها ، وبالتالي يجب أن تكون هذه المعلومات خالية من الأخطاء والغش والتلاعبات، وعلى الرقابة الداخلية التأكد من أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص التالية(146 – 145 : Jacques Renard , 2010) :-

ت- أن تكون المعلومات صادقة وحقيقية : لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها ويتأكد من دقتها كما يجب أن يتضمن كل نظام رقابي على نظام إثبات يعمل على إثبات صدق المعلومات المتحصل عليها.

ث- أن تكون المعلومات مفهومة وواضحة : لا يكفي أن تكون المعلومات دقيقة ما لم تكن كاملة ومفهومة، ولذلك فعلى نظام الرقابة الداخلية التحقق من أن المعلومات التي تم التوصل إليها قد استخرجت مع الأخذ بعين الاعتبار كل العناصر التي قد تآثر فيها أي دون إهمال أي بيان مهما كانت درجة أهميته .

ج- ان تكون المعلومات ملائمة وتتسم بالوفرة : هناك معلومات تصل متأخرة ومعلومات لا تصل بسهولة ، وعلى نظام الرقابة الداخلية تجنب هذه الأنواع والاعتماد على المعلومات الأنبية والتي تصل في الوقت المناسب، كما يجب على المعلومات المالية أن تكون مكيفة ومتلائمة مع أهداف الوحدة

خدمائية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة واثباتها محاسبيا ، ويجب ان تكون الاطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية ووظائف النظام المحاسبي ، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمساك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات او الاحتفاظ بالأصول ، وتتمثل وظائف ذلك النظام في ،( مهدي ، 2010 : 180 ) :-

اولا : تسجيل وتجميع المعلومات والارقام من اجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية .

ثانيا : فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات .

ثالثا : اعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي .

اما هيكل نظام الرقابة المحاسبية في الوحدات الحكومية فيعتبر النظام المحاسبي الاداة الرئيسية اللازمة لتنفيذ العمليات المالية المختلفة، ويرتبط بمجموعة من القواعد والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل الوحدات الحكومية ، ومجموعة من الاسس اللازمة لتحقيق الرقابة على العمليات المالية الحكومية،(سرايا واخرون ، 2000 : 109 )

ت- **نظام الضبط الداخلي :** يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والاجراءات الهادفة الى حماية اصول الوحدات الحكومية من الاختلاس والضياع او سوء الاستعمال ، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية ، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف اخر يشاركه تنفيذ العملية ، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات ، (عبدالله ، 1998 : 230)

وان لنظام الضبط الداخلي أهدافاً وعناصر واجراءات وان اهدافه هي حماية الموجودات ، ضمان سير العمل وانتظامه ، ضمان دقة البيانات والمعلومات ( دليل التدقيق رقم 4) .

اما عناصره فتحدد بالاتي : ( الصلاحيات والمسؤوليات ، وضع الاجراءات التفصيلية لتنفيذ الاعمال ، تصميم المستندات ووضع طرق الاثبات ، ثبات الاجراءات واستخدام موظفين أكفاء) ، (عثمان ، 1999 : 104)

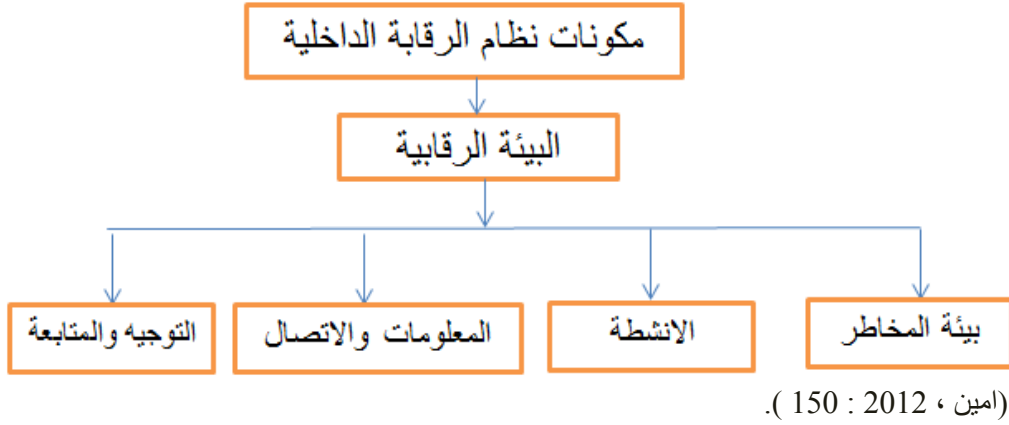
5- **اهداف نظام الرقابة الداخلية :** لنظام الرقابة لداخلية العديد من الاهداف ، بحيث ان كل هدف يسعى الى خدمة الوحدة الحكومية ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الاهداف العامة والخاصة وقد تطورت هذه الاهداف بتطور مفهوم الرقابة واصبحت اوسع واشمل مما كانت عليه في السابق ، وتتمثل في (اشتيوي، 2008 : 59) :-

- الحكومية . كما تهدف الرقابة الداخلية أيضاً إلى (مهدي ، 2010 : 181 ) :-
- ح- **الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية** : أي العمل على تجنب نواحي الإسراف في استخدام الموارد المتاحة للوحدة الحكومية، وهذا طريق تتبع مجموعة من الأساليب والطرق التي تساعد في ذلك مثل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية ودراسة الزمن والحركة .
- خ- **الالتزام بالإجراءات والسياسات الإدارية المرسومة** : أن أهداف الوحدة الحكومية يتم ترجمتها في شكل مجموعة من السياسات والإجراءات الإدارية المتكاملة والتي تغطي جوانبها المختلفة ، وتعمل الرقابة الداخلية على ضمان الالتزام بهذه السياسات والإجراءات أثناء الأداء .
- د- **توفير مصادر المعلومات** : توفر النظم الرقابية مصادر هامة للمعلومات بشأن أنواع ومخاطر التحريفات الجوهرية الممكنة متضمنة تحريفات الإدارة التي يمكن أن تحدث في تأكيدات القوائم المالية، كما تعد أيضاً المصدر الرئيسي للمعلومات الخاصة بالعمليات والسجلات والتقارير التي تستخدمها الوحدة الحكومية لإعداد تقاريرها المالية .
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق اطار COSO**
- 1- **التعرف بلجنة COSO** : لجنة COSO هي لجنة انبثقت بموجب قانون SOX الأمريكي حيث تتكون من اعضاء الهيئات المهنية المعنية بالأمر المالية والمحاسبية . اما المنظمات والهيئات الراعية التي لها اعضاء في تلك اللجنة هي :
- أ- معهد المراجعين الداخليين IIA .
- ب- عهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA .
- ت- جمعية المحاسبة الأمريكية AAA .
- ث- معهد المحاسبين الإداريين IMA .
- ج- معهد المحللين الماليين FEI .
- 2- **عناصر تقرير COSO** : يتضمن التقرير الصادر عن لجنة COSO عام 1992 تصورات شاملة لمفهوم الرقابة الداخلية وتقويمها ، ويمكن تحديد النقاط الأساسية الآتية لفهم الرقابة الداخلية وفقاً لتقرير COSO :
- أ- **تعريف الرقابة الداخلية** : وهي عملية تتأثر بكل من مجلس ادارة الوحدة ، الادارة التنفيذية وكل الافراد المعنيين العاملين في الوحدة ، وذلك يهدف تقديم تأكيدات معقول حول تحقيق العديد من الاهداف التي تتدرج تحت واحدة او اكثر من الاهداف . ( Henry Peter , 2012 : 25 )
- ب- **اهداف الرقابة الداخلية** : وتحدد بالآتي :
- ✓ اهداف ترتبط بكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية : وتحقق الكفاءة في التشغيل من تحقق الاهداف الفرعية للرقابة الداخلية والتي تتلخص بما يلي :
  - تحقق معدلات الاداء التشغيلي المخطط .
  - تحقق الهدف الاساسي للمنشأة المتمثل في تحقيق الربح .
  - رفع معدلات الاداء التشغيلي الفعلية .
  - تندية كل مصادر الاسراف والتبذير في الموارد المالية والاقتصادية المتاحة للمشاة ، وهذا يعني صراحة حماية اصول المنشأة من كل مصادر الاسراف والغش ومجالات نقص القيمة المتعمدة وغير المتعمدة .
  - ✓ اهداف تربط بدقة وموثوقية التقارير المالية : وتحقق هذه الاهداف المتمثلة في دقة المعلومات المالية بصفة عامة والمعلومات المحاسبية بصفة خاصة بما ينطوي على الاهداف الفرعية الآتية :
  - توثيق العمليات المالية للمنشأة .
  - الالتزام بالمعايير المحاسبية في القياس والافصاح .
  - حماية السجلات المحاسبية من الوصول غير المرخص لهم الى هذه السجلات .
  - استخدام الوسائل الرقابية التي تكفل محاسبة سليمة عن العناصر المحاسبية .
  - ✓ اهداف ترتبط بالالتزام بالنظم والقوانين والتعليمات السارية والتي تلتزم بها الوحدة : يرتبط هذا الهدف بالسياسات التي تفرض بالنظم والقوانين والسياسات التي تفرض على المنشآت كما يرتبط ايضا بالنظم والسياسات التي تضعها الادارة : ومن الاهداف الفرعية لهذا الهدف ما يلي :
  - الالتزام بالنظم السارية المنظمة للصناعة التي تعمل فيها المنشآت .
  - الالتزام بالتعليمات الحكومية التي تصدرها جهات حكومية معنية بالأشراف على المنشآت .
  - الالتزام بالنظم المعمول بها وفق للنظام الاساسي للمنشآت .
  - الالتزام بالسياسات والقرارات الادارية المنظمة للعمل . ( احمد، 2010 : 19-22 )

تبناها المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين AICPA . وتتمثل هذه المكونات في ( البيئة الرقابية ، تقدير المخاطر ، الانشطة الرقابية ، المعلومات والاتصال ، التوجيه والرقابة) وتعتبر البيئة الرقابية قاعدة للمكونات الاخرى، اي بمعنى اخر في حالة عدم وجود بيئة رقابية فعالة ومحكمة فان نتائج المكونات الاخرى لا تؤدي الى ضبط رقابي فعال وكفوء وذو نوعية عالية والمخطط والجدول التاليين يوضحان مكونات نظام الرقابة الداخلية ووصفها وعناصرها .

3- مكونات ومقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية : للرقابة الداخلية مجموعة من الاسس والقواعد التي تحكمها ، والتي من خلالها تستطيع تحقيق اهدافها وتمثل هذه الاسس في مجموعة من : ( المكونات ، الخصائص ، المقومات ، الإجراءات ) .

أ. مكونات نظام الرقابة الداخلية : حددت لجنة حماية المنظمات COSO خمس مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل اطار متكامل للرقابة الداخلية كما



جدول مكونات نظام الرقابة الداخلية ووصفها وعناصرها

عناصر نظام الرقابة الداخلية	وصف مكونات نظام الرقابة الداخلية	مكونات نظام الرقابة الداخلية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- القيم الاخلاقية والنزاهة .</li> <li>- الالتزام بالكفاءات .</li> <li>- فلسفة الادارة ونمط التشغيل .</li> <li>- الهيكل التنظيمي .</li> <li>- تحديد السلطات والمسؤوليات</li> <li>- سياسة الموارد البشرية .</li> </ul>	<p>السياسات والاجراءات والاتجاه العام والإدارة العليا واصحاب الوحدة الحكومية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية واهميتها .</p>	بيئة الرقابة
<ul style="list-style-type: none"> <li>• عملية تقدير المخاطر .</li> <li>• تحديد العوامل التي تؤثر على المخاطر .</li> <li>• إمكانية حدوث المخاطر .</li> <li>• قرار إدارة المخاطر .</li> </ul>	<p>تحديد وتحليل الادارة للمخاطر التي بإمكانها التأثير في إعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتدقيق ومراقبة الحسابات .</p>	تقدير المخاطر
<ul style="list-style-type: none"> <li>• أنواع الأنشطة الرقابية .</li> </ul>	<p>الاجراءات والسياسات التي تضعها الادارة للوفاء</p>	الانشطة الرقابية



- بأهدافها لأغراض التقرير المالي .  
الفصل الكافي في  
الواجبات .
- الترخيص الملائم  
للعمليات والانشطة .
- السجلات والمستندات  
الكافية .
- الرقابة المالية على  
الاصول .

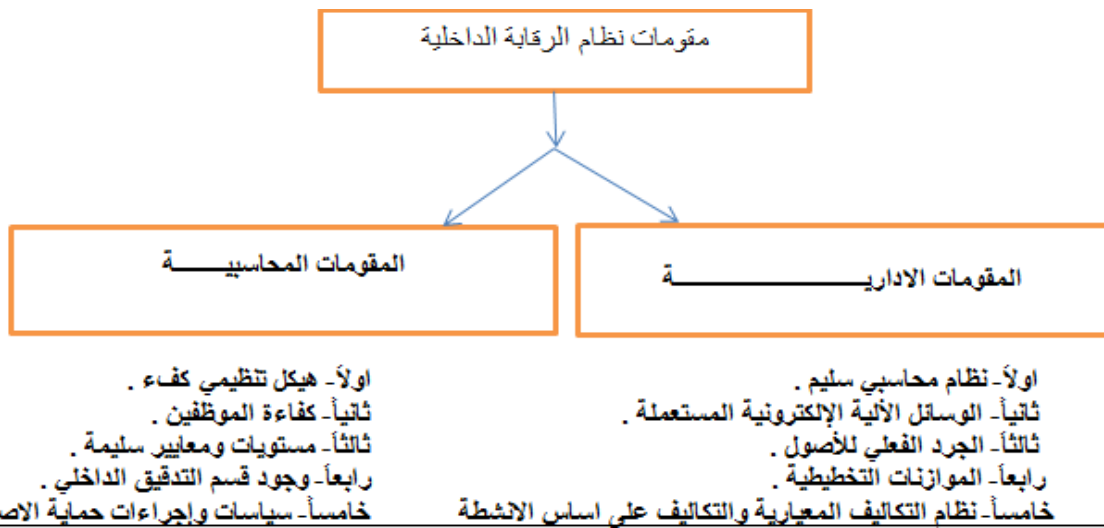
المعلومات والاتصالات الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل عمليات الوحدة الحكومية والتقرير عنها .  
❖ أهداف المراجعة المرتبطة بالتبويب ، التوقيت ، الترحيل ،  
وتخليص العمليات .

التوجيه والمتابعة التقييم المستمر والدوري للإدارة على فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواقع الضعف .  
❖ متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية في الوحدة الحكومية .

والتي من خلالها يمكن تحقيق الأهداف التي حددت ووضعت من أجله ، والشكل التالي يمثل المقومات المحاسبية والادارية لنظام الرقابة الداخلية :

(الغيان، 2010 : 11) .

ب. مقومات نظام الرقابة الداخلية : هناك مجموعة من المقومات والركائز التي يُبنى عليها نظام الرقابة الداخلية



(بلال، 2015 : 22) .

أساساً في كل من : ( الاجراءات التنظيمية والادارية ،  
الاجراءات المحاسبية ، الاجراءات العامة ) ، وكما موضح  
بالمخطط التالي .

ت. اجراءات نظام الرقابة الداخلية : تركز الرقابة الداخلية في  
الوحدات الحكومية على مجموعة من الاجراءات التي تساعد  
على التنفيذ الجيد للعمليات داخل الوحدة الحكومية ، وتتمثل



(بلال، 2015، :27).

علمية تضمن عدم تكرارها مستقبلاً ، على ان تقوم هذه الطريقة  
على معالجة الاخطاء الناجمة باقل كلفة واسرع وقت واقل جهد .

د- خصائص نظام الرقابة الداخلية : تتلخص خصائص  
نظام الرقابة الداخلية بما يلي (سعيد واخرون ، 2003  
: 136):

✓ الموضوعية

على الادارات الحكومية وكادرها الرقابي ان لا تكون  
اساليبها الرقابية شخصية لا موضوعية وبالتالي تؤثر سلباً في  
الحكم على الاداء ، كما ينبغي ان يكون النظام الرقابي قادر على  
الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الاداء وفي  
الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق  
والسجلات المحاسبية (توفيق ، 2004 : 371 )

4- معايير فاعلية نظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً في تحقيق الاهداف  
المرجوة منه لابد من توفر هذه المعايير ، حيث تتلخص معايير  
الفاعلية لنظام الرقابة الداخلية بالاتي (احمد ، 2010 : 35 )

أ. معايير ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة  
الداخلية

ينبغي ان تكون ادارة الوحدة الحكومية مدركة للهدف من  
وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية والمتمثل في ضمان اعداد  
تقارير مالية موثوقة يمكن تصديقها والاعتماد عليها ، كما على  
الادارة ان تدرك ان يشمل النظام ايضاً على رقابة دورة العمليات  
لان الدقة في حماية الموارد تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها  
وتحليلها .

✓ الملائمة

ينبغي على الوحدة الحكومية استخدام نظام رقابي كفء  
يناسب عملها وحجمها ، فالوحدة الحكومية الصغيرة يفضل لها  
اختيار اسلوب رقابي بسيط وغير معقد ، بل العكس في الوحدات  
الحكومية الكبيرة الحجم.

✓ مقارنة العائد بالتكاليف

على الادارة المسؤولة عن صرف الاموال في الوحدة  
الحكومية مقارنة العائد المادي او الخدمي او المعنوي بالتكاليف  
حتى تتمكن الوحدة من تحقيق الربح المناسب ، وينبغي على  
الوحدات ان تأخذ بنظر الاعتبار عنصر العائد والتكاليف عند  
تصميم نظامها الرقابي .

✓ المرونة

تعني المرونة تناسب اسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات  
الوحدة الحكومية ، بحيث ينبغي التعديل والتطوير المستمر في  
هذه الاساليب كلما استوجب ذلك وبالتالي يمكن متابعة التغيرات  
ومواكبتها.

✓ الفاعلية

يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على  
اكتشاف الاخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بطريقة

تصميم واستخدام مستندات كافية، حماية الموجودات والسجلات والمعلومات، الفصل الملائم بين المهام والانشطة الكاشفة وتتمثل بالتحقق من خلال الجرد الفعلي والمراجعة التحليلية والمطابقة، مقارنة البيانات الداخلية مع مصادر خارجية، فحص المستندات والعمليات المالية والتشغيلية والأنشطة التصحيحية) (36 : 2012 , Henry Peter).

✓ **فاعلية عنصر المعلومات والاتصال :** المعلومات والاتصال

هما من الامور الأساسية لتحقيق كافة نظام الرقابة الداخلية، إذ أن المعلومات ضرورية ومطلوبة عند كافة المستويات داخل الوحدة الحكومية وعليه يجب توفير القدر الكافي من الرقابة عليها. لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً يجب أن يكون لدى الوحدة الحكومية معلومات ملائمة وموثوقة فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والخارجية التي قامت بها، كما يجب إيصالها إلى المستويات الإدارية التي هي بحاجة إليها في شكل وإطار زمني معين لتمكنهم من القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم بأفضل وجه، كما يجب وجود وسائل اتصال ملائمة سواء داخل الوحدة الحكومية أو خارجها.

(الدوغي ، الخيرو ، 2012 : 407 )

✓ **فاعلية عنصر المراقبة :** هي المكون الأخير في مكونات

نظام الرقابة الداخلية، يتضمن هذا العنصر عملية تصميم وتشغيل هذا النظام، ودراسة ما إذا كانت مكوناته تعمل طبقاً لما هو مرغوب ومصمم لها، فضلاً عن تعديلها بشكل يلائم التغيرات التي قد تحدث في الظروف المحيطة بالوحدة الحكومية، ويجب أن تتميز بـ(الاستمرارية، التقييم المنفصل).

ش. لتصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد من الاستخدام الأمثل والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات ، ومن أمثلة ذلك تسجيل العمليات اليماً ، التحقق من دقة التشغيل اليماً وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال شبكة المعلومات العلمية " الانترنت " (احمد ، 2010 : 45).

ج. **معيار كفاءة ادارة المراجعة الداخلية :** لا شك ان وجود ادارة

مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية بالمؤسسة ، وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها اداة من ادوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم ، تشغيل ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ، خاصة اذا كانت تلك الادارة مستقلة في الهيكل التنظيمي وتابعة مباشرة الى مجلس الادارة ، وتلعب ادارة ادارة المراجعة الداخلية دورا كبيرا في مساعدة الادارة على تقييم مدى فعالية نظامها الرقابي . كما انه من اهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية (احمد ، 2010 : 45 )

### الاطار العملي

1- نبذة تعريفية عن كلية شط العرب الجامعة : تأسست كلية شط العرب منذ العام الدراسي 1993 – 1994 بأقسام علميه

ب. **معايير تكامل مكونات واجزاء نظام الرقابة الداخلية :** ان نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمس مكونات كما ذكرت في الجدول السابق وهي : ( الرقابة ، تقييم المخاطر ، أنشطة الرقابة ، المعلومات والاتصال ، التوجيه والمتابعة ) وينبغي ان تكون الادارة في الوحدات الحكومية قادرة على تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته الخمسة بصورة متكاملة ومتماكة .

ت. **معايير فاعلية كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية :**

لقد حددت لجنة حماية المنظمات COSO مجموعة من المميزات والخصائص لكل مكون من مكونات النظام لكي تكون هذه المكونات فاعلة بمساحة واسعة وكفؤة . وتتمثل هذه المكونات في (10-11 : 2012 , Henry Peter )

✓ **فاعلية بيئة الرقابة :** الأساس التي يركز عليه نظام الرقابة

الداخلية من دون بقية المكونات هي البيئة الرقابية ، فإن عدم فاعليتها يؤدي بالتأكد إلى نظام رقابة داخلية غير فعال حتى في حالة وجود المكونات الأربعة الأخرى ، وهناك عدة عوامل تساعد على فاعلية بيئة الرقابة، والتي يمكن أن تستخدم كمؤشرات للحكم على جودتها ، كما تنقسم هذه العوامل إلى عوامل داخلية وتتمثل في كل من العوامل التي لها صلة مباشرة بالإدارة مثل الاستقامة والقيم الأخلاقية وفلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل المتبع ، بالإضافة إلى العوامل الخاصة بتنظيم المؤسسة مثل الهيكل التنظيمي والتحديد الواضح لخطوط السلطة والسياسات المتعلقة بالموارد البشرية والالتزام بمقومات الكفاءة العلمية والعملية وأخرى خارجية تتمثل في الممارسات التي تتم من قبل أطراف خارج المؤسسة ويكون لها تأثير على العمليات التشغيلية مثل القوانين ، التشريعات، المعايير الاخلاقية ومتطلبات التنظيم الحكومي وما ينعكس منها بشكل مباشر أو غير مباشر على نظام الداخلية .

✓ **فاعلية تقييم المخاطر والاستجابة لها :** هي عملية تهدف إلى

التعرف على المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف الوحدة الحكومية وتحليلها وتحديد الوسائل اللازمة والواجب توفرها من أجل معالجتها ، فإن جوهر عمل نظام الرقابة الداخلية هو تحديد المخاطر التي قد تواجهها الوحدة الحكومية خلال أدائها والتي قد تعرقلها في تحقيق أهدافها ، وتحديد أولويات إدارة تلك المخاطر، كما تتم عملية تقييم المخاطر والاستجابة لها من خلال ثلاثة مراحل هي (تحديد المخاطر، تحليل وتقييم المخاطر، الاستجابة للمخاطر) .

✓ **فاعلية أنشطة الرقابة :** أنشطة الرقابة هي السياسات

والإجراءات التي تساعد على التأكد من أن توجيهات الإدارة يتم العمل بها، وتصنف هذه الأنشطة إلى ثلاث فئات هي (الأنشطة الوقائية وتتمثل بإجراءات التفويض والموافقات،

المحاسبية السليمة للارتقاء بإداء الكلية الى مراحل متطورة تتماثل والحالة العامة للمهنة وواجبات شعبة التدقيق الداخلي التي تقوم بمهمة التدقيق المستندي للمخرجات الوحدة الحسابية وتأشير الاخطاء ان حصلت وتقويمها . كذلك من مهماتها عملية الاشراف عن حركة المواد داخل الكلية متمثلة بالمراجعة الدورية المستمرة للسجلات وحركة المواد فيها . كذلك الاشراف الميداني على فقرة مهمة من حركة المواد متمثلة بالوقود والزيوت ومتابعة الحركة والارصدة المتحركة فيها . ومتابعة تنفيذ سير المحاضرات في الاقسام العلمية كافة من خلال متابعة اوامر التكلفة الخاصة بلقاء المحاضرات من قبل اساتذة الكلية من هم الملاك والخارجيين منهم ومتابعة عقود المحاضرين الخارجيين من ناحية التنفيذ.

2- قائمة الفحص المقترحة الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية لقطاع التعليم ( الكليات الاهلية) على وفق اطار ( COSO )

ثلاث وتم تطويرها لاحقا بفتح دراسات مسائية وفتح اقسام جديدة وانشاء مختبرات علمية الى ان وصلت الى مستواها العلمي المتمثل بخمسة اقسام علمية ( القانون ، اللغة الانكليزية ، الحاسبات ، المحاسبة ، ادارة الاعمال ) وللدراستين الصباحية والمسائية مع التوسع الحاصل في القاعات الدراسية والمختبرات وتجهيزاتها فضلاً عن تطوير الكوادر الدراسية فيها بهدف الوصول بالكلية الى مراحل متقدمة في مجال عملها العلمي والتربوي ورافق هذا التطور الحلقات العلمية في مجالي الحسابات والتدقيق اضافة الى الجانب الاداري والمحاسبي المتمثل في الشعب التالية ( مكتبة الكلية ، المحاسبة ، التدقيق الداخلي ، الموارد البشرية ، شؤون الطلبة ، الوثائق والشهادات ، الأمنية ، والخدمات ) ، ومن مظاهر هذا التطور استهداف شعبة مستقلة للتدقيق الداخلي المرتبط عموديا في عمادة الكلية لإعطائها الاهمية العلمية لضمان سير العملية المالية وفق المعايير والمبادئ

الاجابة	مكونات أو عناصر الرقابة الداخلية
لا	مفهوم المكونات أو العناصر الرقابية
نعم	

تتمثل بيئة الرقابة الداخلية بـ ( شفافية ونزاهة الإدارة ومراعاتها للقيم الأخلاقية لموظفيها) .

- 1- هل هناك تطوير مستمر للمهارة والكفاءة المهنية للموظفين .
- 2- هل هناك فلسفة ايجابية للإدارة بتقبل المخاطر والعمل على تجاوزها.
- 3- هل ان الهيكل التنظيمي ملائم لطبيعة نشاط الكلية .
- 4- هل ان الصلاحيات تناسب مع المسؤوليات .
- 5- هل توجد سياسة فعالة لإدارة الموارد البشرية في الكلية من توظيف ، ترقية ، تدريب ....الخ)

بيئة الرقابة الداخلية

هل توجد أهداف محددة للكلية بموجب نظامها الداخلي تسعى إلى تحقيقه مع التعرف على الأحداث التي تواجه الكلية والتي قد تؤثر على إمكانية تحقيق تلك الأهداف سواء كانت أحداث خارجية (مثلا أحداث تتعلق بالمنافسين ) أو أحداث داخلية (مثلاً أحداث تتعلق بكفاءة الموظفين) .

تحديد الهدف

هل يوجد تحديد للأحداث الداخلية (مثلاً إحداه تشغيلية ، أحداث نقص تمويل ، أحداث نقص وضعف الكوادر الوظيفية) .

تحديد الأحداث

هل يوجد تحديد للأحداث الخارجية (أحداث تتعلق بالمنافسة) .

هل يوجد تحديد للأحداث تتعلق بالتطورات التكنولوجية للمعدات والمكانن .

هل توجد أحداث تتعلق بجوانب تنظيمية وقانونية ( والتي تؤثر على تحقيق أهداف

الكلية ، بحيث يسعى إلى التعرف عليها وتحديدتها بدقة من اجل التميز بينها فما هو الحدث الذي يمثل مخاطر على الشركة والذي ينبغي التصدي له وبين ما يمثل فرصة للكلية .

هل يعتبر تقييم المخاطر التي تتعرض له الكلية وسيلة لقياس مدى احتمالية تأثير الأحداث والمعاملات المالية وغير المالية في تحقيق أهداف الكلية .

هل يوجد أساس يتم من خلاله تحديد الكيفية التي يجب أن تدار بها نشاط الكلية خلال الفترة الزمنية التي وقعت فيها الأحداث لمعالجة عدم التعرض لها مستقبلاً مع وضع مجموعة الإجراءات والأساليب المناسبة والتي تقلل تلك المخاطر .

من الضروري الاستجابة للمخاطر لتجنب وقوعها مستقبلاً ، وعند حصولها يتم السعي في تخفيض آثارها ، والحد منها .

هل هناك مجموعة من الإجراءات المناسبة وذلك عن طريق تنسيق المخاطر التي تتعرض له الكلية مع الاتجاهات التي تعمل عليها وذلك من خلال (تخفيض المخاطر ، قبول المخاطر ، مشاركة الآخرين بالمخاطر، تجنب المخاطر) وبالتالي تصميم وتنفيذ أنظمة رقابة داخلية فعالة للكلية .

هل توجد مراقبة السياسات والإجراءات المقررة مع الفصل بين المسؤوليات .

هل توجد سياسة خاصة لحماية الموجودات والمستندات والوثائق المهمة.

هل يوجد تقييم أداء الموظفين لضمان سير العمل مع ضمان الانسياب الفعال لتحقيق أهداف الكلية على مستوى جميع الأنشطة التي تزاولها .

هل هناك اتصال فعال من خلال التعرف على المعلومات ذات الصلة بالكلية عن طريق وجود قنوات اتصال متعددة (أنظمة معلومات الالكترونية مثلاً ، تقارير دورية من المستويات الإدارية تقدم لمجلس الإدارة) بهدف انسياب المعلومات وتدققها من خلال المستويات التنظيمية للكلية سعياً وراء تحقيق الأهداف أي الحصول على معلومات موثوقة وبالوقت المناسب

هل هناك مراقبة مستمرة من قبل عمادة الكلية لجميع المعاملات المالية وغير المالية.

هل هناك فحص ومراقبة التعديلات على الخطط الموضوعية مسبقاً وذلك عن طريق التقييم المستمر والفعال للكلية بين الخطط الموضوعية والنتائج الفعلية المتحققة وتشخيص الانحرافات والعمل على معالجتها.

تقييم المخاطر

الاستجابة للمخاطر

الأنشطة الرقابية

المعلومات والاتصالات

المتابعة (المراقبة)

3- من خلال دراسة واقع كلية شط العرب الجامعة الاهلية لتقييم

نظام الرقابة الداخلية باستخدام القائمة المقترحة في اعلاه يتبين الاتي :

أ. بيئة الرقابة الداخلية :

- هناك تطوير مستمر للمهارة والكفاءة المهنية للموظفين في مختلف اقسام الكلية متمثلاً باشتراك الموظفين في دورات مستمرة (لغة انكليزية ، مهارات الحاسبة) .

- سرعة ودقة انجاز الحسابات الختامية من قبل شعيتي الحسابات والتدقيق الداخلي ( 2003 ولغاية 2010 لم تنجز الحسابات الختامية .
- هناك فلسفة ايجابية للإدارة بتقبل المخاطر والعمل على تجاوزها .

### ج- الاستجابة للمخاطر :

- ان الهيكل التنظيمي ملائم لطبيعة نشاط الكلية باستثناء عدم احتواءه على شعب مهمة مثل (القانونية والاعلام).
- ان الصلاحيات تناسب مع المسؤوليات .
- توجد سياسة فعالة لإدارة الموارد البشرية في الكلية من توظيف ، ترقية ، تدريب ....الخ) وذلك من خلال اختبار المتقدمين للتعيين لاختيار الافضل بينهم .
- من الضروري الاستجابة للمخاطر لتجنب وقوعها مستقبلا ، وعند حصولها يتم السعي في تخفيض آثارها ، والحد منها .
- هناك مجموعة من الإجراءات المناسبة وذلك عن طريق تنسيق المخاطر التي تتعرض له الكلية مع الاتجاهات التي تعمل عليها وذلك من خلال (تخفيض المخاطر ، قبول المخاطر ، مشاركة الآخرين بالمخاطر، تجنب المخاطر) وبالتالي تصميم وتنفيذ أنظمة رقابة داخلية فعالة للكلية .

### ب- تحديد الهدف :

- توجد أهداف محددة للكلية بموجب نظامها الداخلي تسعى إلى تحقيقه مع التعرف على الأحداث التي تواجه الكلية والتي قد تؤثر على إمكانية تحقيق تلك الأهداف سواء كانت أحداث خارجية (مثلا أحداث تتعلق بالمنافسين ) والمتمثل (باستحداث جامعات او كليات اهلية ) حيث عملت الكلية بكل طاقاتها لتحقيق اهدافها والتي اثمرت بحصول الكلية على شهادة الايزو وحصولها على عضوية الاتحاد الدولي للجامعات .
- اما الأحداث الداخلية (تتعلق بكفاءة الموظفين وتطوير مهاراتهم ) والتي تم التطرق لها في (1) .

### ت- تحديد الاحداث :

- توجد في الكلية موازنة تخطيطية تشمل الانفاق المتوقع انفاقه والايرادات المتوقع استلامها للسنة القادمة ويتم تحديد تلك المصروفات والايرادات وفقا للأحداث المتوقع حصولها مستقبلا.

### د- المتابعة (المراقبة) :

- يوجد تحديد للأحداث تتعلق بالتطورات التكنولوجية للمعدات والمكانن وذلك من خلال استخدام الائمة في بعض الانشطة داخل الكلية (اعداد الحسابات الختامية ، جرد الموجودات الثابتة والمخزنية ومطابقتها مع السجلات المحاسبية ، ...).

### ث- تقييم المخاطر :

- من الضروري تقييم المخاطر التي تتعرض لها الكلية وبذلك تعتبر وسيلة لقياس مدى احتمالية تأثير الأحداث والمعاملات المالية وغير المالية في تحقيق أهداف الكلية .

## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

1. أصبحت أنظمة الرقابة الداخلية إمام تحديات كبيرة في ظل العولمة وتقنيات المعلومات والتقارير المالية التي تقلل من فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية نتيجة للعديد من التحولات والتغيرات الاقتصادية والتجارية في ظل بيئة الأعمال والتقنيات الحديثة ، كما إن عدم سن قوانين وأنظمة رقابية تنظم هذه الأعمال يمكن اعتماده كمرجع قانوني ومهني يمكن الاسترشاد بها والاعتماد عليها وهذا ما جاءت به تشريعات قانون (SOX).

2. وجود علاقة تفاعلية مباشرة بين أحكام أو بنود قانون (SOX) وحوكمة الشركات التي أدت إلى زيادة أهمية الرقابة مع متطلبات هذا القانون وبالتالي يمثل توسيع لمتطلبات الحوكمة بالنسبة لكل من فاعلية المراجعة والمراجعة الخارجية والإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق بالإضافة إلى دور التدقيق الداخلي باعتبارها طرفاً في حوكمة الشركات .

3. إن تطور الأساليب الهيكلية لأنظمة الرقابة الداخلية ومدى إمكانية الاعتماد في تضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية في ظل قانون (SOX) ، إذ كان تقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق الأسلوب التقليدي إي يتم من خلال فحص وتقويم الرقابة المحاسبية ، ولكن بعد ظهور مفهوم تقدير وتحليل المخاطر أصبح الأسلوب المعاصر للتقويم يتم من خلال فهم وتحليل المكونات الخمسة والتي تشكل الإطار الفعال لأنظمة الرقابة الداخلية وما تحويه هذه المكونات من مقومات التي تم التطرق لها في المبحث الثالث من الفصل الثاني والمتمثلة بـ (بيئة الرقابة الداخلية ، تقدير وتحليل المخاطر ، الأنشطة الرقابية ، المعلومات والاتصالات ، المراقبة أو المتابعة ) والتي عمل القانون بموجب نصوصه القانونية على وفق هذه المكونات الرقابية .

4. أن مبدأ الإفصاح والشفافية وفق ما شار إليه قانون (SOX) في بنوده يهدف إلى إعطاء صورة واضحة وحقائقية لمستخدمي التقارير المالية عن المركز المالي، نتائج أعمالها ، إذ يضمن هذا المبدأ حصول كل الفئات على المعلومات الموثوقة وبدون تأخير ، إذ إن المعلومة تكون ملائمة لاتخاذ القرارات كونها تقدم كاملة وبدون غموض أو تضليل وفي الوقت المناسب .

5. تشريعات قانون (SOX) تؤثر على كل الشركات العامة والخاصة ومكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات من خلال بنوده التي تتعلق بتنفيذ القوانين والتعليمات ، وبصفة عامة البنود التي تتعلق بالمسؤولية الإجرامية لتلف الوثائق والمستندات

والسجلات المالية والإحصائية ، وزيادة العقوبات الجنائية في حالة الغش والتلاعب وتظليل التقارير المالية ، علاقات مراقبي الحسابات ، لجنة التدقيق ، حوكمة الشركات ، التقارير المالية. أظهرت الدراسة ضرورة الالتزام والاهتمام بالإطار المتكامل والفعال لأنظمة الرقابة الداخلية والذي يلبي أهداف قانون (SOX) لما لهذا الإطار المتكامل من أثر في إضفاء الثقة والشفافية في التقارير المالية بالصورة التي تمكن مستخدمي تلك التقارير من الاعتماد عليها عند اتخاذ قراراتهم ، على الرغم من أن الأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية المطبقة في الشركة لم تسهم بشكل كفاء وفعال في تحقيق الأهداف الرقابية .

### التوصيات

1. يتطلب وجود اهتمام من قبل الكلية بالبيئة الرقابية والتي تسهم في وجود الأجواء التي تمكن الأفراد من تحمل مسؤولياتهم ، كون أن البيئة الرقابية العنصر الأكثر أهمية ضمن إطار (COSO) والقسم (404) من قانون (SOX) ، إذ تعد البيئة الرقابية القاعدة الأساسية التي تركز عليها كافة أنواع الرقابة والتي تتحرك من الأعلى إلى الأسفل والتي أكدها القانون (SOX) في متطلباته وبنوده .

2. العمل على تحليل وتقدير المخاطر من قبل الكلية باعتبارها تشكل تهديداً في تحقيق أهداف الكلية ، وبالخصوص مخاطر التمويل ، ومخاطر عدم الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية التي قد ينجم عنها مخالفات إدارية ومالية ، وبالتالي اتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر والسيطرة عليها .

3. أن تقوم الكلية بتصميم أنظمة رقابية ليس فقط لتحقيق هدف رقابي فحسب والذي يعتبر هذا النهج ايجابي ، وإنما على إدارة الشركة أن تقوم بتصميم أنظمة رقابية لتقليل المخاطر التي يتعرض لها قطاع التعليم والذي يعتبر هذا النهج سلبي كون أن تصميم ضوابط الرقابية باستخدام النهج السلبي (المخاطر) يركز الجهود الرقابية في الشركات على الحلقات الضعيفة سواء كانت مخاطر داخلية أو مخاطر خارجية ، من خلال وجود وتفعيل عمل إدارة المخاطر (إدارة الأزمات) في الكلية ، إذ إن تشريعات (SOX) ركزت على ضرورة وجود إدارة مخاطر للسيطرة على خطر الفضائح المالية وتصرف الشركات غير القانونية من خلال مخالفتها للأنظمة والقواعد والمعايير ، كون وجود إدارة المخاطر يعد عنصر مهم في الحوكمة المؤسسية .

4. تعزيز الأنشطة الرقابية باعتبارها عموداً أساسياً لنظام الرقابة الداخلية ، عن طريق الاهتمام بالفصل بين المهام والمسؤوليات ، مع ضرورة توفير الصلاحيات المحددة لكل مستوى إداري ، فضلاً عن وضع إجراءات رقابية فعالة على موجودات وموارد الشركة وتوفير الحماية المادية

الأمن عجب مصطفى هلدني ، ثائر محمود الغبان .(2010). دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي . مجلة العلوم الانسانية ، جامعة بابل المجلد 7 العدد 45 .

العتيبي ، صبحي جبر .(2005). تطوير الفكر والانشطة الادارية ، الطبعة الاولى . الاردن : دار الحامد للنشر والتوزيع .

تغريد سالم الليلة . ( 2002 ) . تأثير استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية . رسالة ماجستير غير منشورة . كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .

ثامر محمد مهدي .(2010). اثر استخدام الحاسب الالكتروني على انظمة الرقابة الداخلية . مجلد جامعة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، مجلد 12 العدد 4 .

جميل احمد توفيق .(2004). مبادئ الادارة بين النظرية والتطبيق . الاسكندرية ، مصر : دار الجامعة الجديدة .

خالد امين عبدالله .(1998). التدقيق والرقابة في البنوك ، الطبعة الاولى . عمان : دار وائل للطباعة والنشر .

خالد امين عبدالله . (2000) . علم تدقيق الحسابات ( الناصية النظرية والعلمية ) . عمان ، الاردن : دار وائل للنشر .

خالد راغب الخصيب ، خليل محمود الرفاعي .(1998). الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات . عمان الاردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع .

ساكر ظاهر عمر امين .(2012). تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الالكترونية . مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 2 ، العدد 2 .

سرايا والسيد ، محمد وسعيد كامل .(2000). المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، والازرطة . الاسكندرية 2000 .

عبدالرزاق محمد عثمان . (1999) . اصول التدقيق والرقابة الداخلية . جامعة الموصل : مديرية دار الكتب للطباعة والنشر .

عبد الكريم الرمحي .(1987). الاصول العلمية لتدقيق الحسابات : مطابع الدستور التجارية .

عبدالوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة . (2006) . الاضافة والمراجعة الحديثة في بيئة تكنولوجيا للمعلومات وعولمة سواق المال . الاسكندرية ، مصر : الدار الجامعية .

عثمان عبدالرزاق محمد .(1990). اصول التدقيق والرقابة الداخلية . الموصل ، العراق : دار الكتب للطباعة .

عثمان عبد الرزاق محمد .(1999). اصول التدقيق والرقابة الداخلية ، جامعة الموصل ، مكتبة الادارة والاقتصاد ، الطبعة الثالثة .

والالكترونية لموجودات وسجلات الكلية، وكذلك ضرورة وجود رقابة مستقلة لتقييم الأداء ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المتوقع والموازنات وأداء الفترات السابقة والتحرري عن الانحرافات واتخاذ الأفعال التصحيحية بصددها .

5. يجب أن يكون هناك توصيف وظيفي دقيق للوظائف كافة (الفنية ، الإدارية ) في الشركة يحدد من خلاله الوظائف والمواصفات الكاملة لشاغلي تلك الوظائف ، كون إسناد الوظائف لأفراد غير متخصصين وغير مؤهلين علمياً ومهنياً لا يحقق النتائج المطلوبة .

6. تقسيم العمل بما يكفل تحديد الاختصاصات والمسؤوليات تحديد اً واضحاً بحيث يعرف كل فرد من العاملين الواجبات والصلاحيات المسندة إليه وحدودها والأعمال والتصرفات التي تدخل ضمن صلاحيته ومسؤوليته ، فضلاً عن ضرورة الفصل بين الوظائف وبما يمنع تضارب الاختصاصات أو تداخلها بالشكل الذي يزيد من إجراءات الضبط الداخلي وبما يحقق رقابة فعالة على كل وظيفة من وظائف الكلية مع مراعاة مبدأ الدوران والمناقلة بين الموظفين وفق شروط الكفاءة والمهارة المطلوبة.

7. ضرورة أن تكون المستندات والسجلات الممسوكة من قبل الكلية ملائمة مع طبيعة نشاطات الكلية ، وان تكون العمليات كافة قد سجلت بشكل صحيح مع الاحتفاظ بالمستندات والوثائق والملفات الهامة والتي تعد كأدلة ضرورية للتحقق من تسجيل الموجودات والعمليات المالية بالاستناد إلى الوثائق والمستندات الثبوتية ، والتي ألزم قانون (SOX) بموجب بنوده (802 ، 804 ، 1102) بضرورة حيازة السجلات والوثائق والمستندات الهامة في الشركة والاحتفاظ بها حيث تتعرض إلى العقوبات الجنائية في حالة التلاعب بها أو إخفائها بغرض أتلأفها .

8. يتطلب وجود قنوات اتصال فعالة ضمن الهيكل التنظيمي لدى الكلية ، بحيث تكون المعلومات التي تحتاجها الجهات المعنية (مجلس الإدارة ، الإدارة العليا ، الموردون ، الجهات الحكومية ، المستثمرون ، ..الخ) متاحة وذات مستوى عال من الإفصاح والشفافية ، وهذا ما ألزمه قانون (SOX) بموجب القسم (408) و(409) من القانون بضرورة وجود آليات وقنوات اتصالات كفوءة يتم عن طريقها تزويد الجهات المعنية بالمعلومات الضرورية وفي الوقت المناسب

### المصادر

ديوان الرقابة المالية / دليل تدقيق رقم 4 / دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية 2000 .

ادريس عبد السلام اشتيوي .(2008). المراجعة معايير واجراءات ، الطبعة الخامسة . بنغازي ليبيا : دار الكتب الوطنية .



علي حسين الدوغجي وايمان مؤيد الخيرو ، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق النموذج COSO . مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والادارية ، والمجلد 19 ، العدد 70 ، العراق .

عمر سعيد واخرون .(2003). مبادئ الادارة الحديثة ، الطبعة الاولى . عمان الاردن : مكتبة دار الثقافة .

كبرى محمد طاهر .(2003). تقييم نظام الرقابة الداخلية في جامعة الموصل . مجلة تنمية الرافدين ، العدد 72 .

محسن باقي عبدالقادر . (2002) . صدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية . رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية .

وجداني علي احمد .(2010). دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة . رسالة ماجستير . جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير .

يرابح بلال . (2015). تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظم الرقابة الداخلية ، في المؤسسات الاقتصادية . رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس .

Henry Peter.(2012). le control interne : evolution et perspectives en Suisse, Memorie MBL ,universite de Geneve, faclte de droit la Suisse.

Jacques Renard.(2010). theorie et pratique de paudit interne, groupe Eyrolles, 7eme edition, paris, France .

Lary F.Konrath .(2001). Auditing arisk analysis approach .

Raymond Danziger .(1983) . Le control Du, Bilan Social, Revue Francias, Decom , ptabilte .