



جامعة الموصل  
كلية الإدارة والاقتصاد

تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO  
بالتطبيق في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية

جادالله خلف حميد رجب

بحث دبلوم عالي في التدقيق ومراجعة الحسابات

بإشراف

الأستاذ المساعد

الدكتور سنان زهير محمد جميل

م ٢٠٢٠

هـ ١٤٤٢

تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار

**COSO**

بالتطبيق في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية

بحث تقدم به

جادالله خلف حميد رجب

إلى

مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل

وهي جزءاً من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي التخصصي

في التدقيق ومراجعة الحسابات

بإشراف

الأستاذ المساعد

الدكتور سنان زهير محمد جميل

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

( وَكَانَ اللَّهُ عَلَيْهِ كُلُّ شَيْءٍ رَقِيبًا ﴿٥٢﴾ )

( سورة الاحزاب الآية ٥٢ )

صِرِّ اللَّهُ الرَّحِيمِ

### إقرار الخبير اللغوي

أشهد إن البحث الموسوم (تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالتطبيق في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية ) تمت مراجعته من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيه من أخطاء لغوية وتعبيرية وبذلك أصبح البحث مؤهلاً للمناقشة بقدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير.

التوقيع:

الإسم: ا. م. د. صالح ويس محمد

التاريخ: / / ٢٠٢٠

### إقرار المشرف

أشهد أن إعداد البحث الموسوم (تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالتطبيق في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية) قد جرى تحت إشرافي في جامعة الموصل/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة، وهو جزءاً من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي التخصصي في التدقيق ومراجعة حسابات.

التوقيع:

الإسم: أ. م. د. سنان زهير محمد جميل

التاريخ: / / ٢٠٢٠

### إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على التوصيات التي تقدم بها المشرف والمقوم اللغوي أشرح هذا البحث للمناقشة.

التوقيع:

الإسم:

التاريخ: / / ٢٠٢٠

### إقرار رئيس القسم

بناءً على التوصيات التي تقدم بها المشرف والمقوم اللغوي ورئيس لجنة الدراسات أشرح هذا البحث للمناقشة.

التوقيع:

الإسم:

التاريخ: / / ٢٠٢٠

## الإهداء

إلى من كان دعاؤهم سر نجاحي وتوفيقي أمي وأبي رحمهما الله رحمة واسعة

إلى إخواني وأخواني الأعزاء وإلى الذين دعموني ووقفوا بجانبني كل أفراد عائلتي

الحبيبة وإلى كل الأحباب والأصدقاء وإلى كل من قدم يد العون والنصح لكم مني كل

## التقدير والأعتزاز

إلى من اشتاقت عيني لرؤيته أخي الشهيد أبي الزهراء الذي حارب عصابات الظلم

## والدمار

وإلى كل شهيد وجريح الذين عطروا بدمائهم الزكية تراب الوطن

إلى من يذوبون كالشموع لينبروا طريقنا بالعلم والمعرفة أساتذتي الأفاضل

إلى وطني العزيز ... العراق

## شكر و عرفان

الحمد لله والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى محمد وعلى آله وصحبه وسلم. فامثالاً لقوله تعالى " لئن شكرتم لأزيدنكم " فإنني بداية أشكر الله الذي أمدني برعايته وتوفيقه لإتمام هذا البحث، وانطلاقاً من قول الرسول صل الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" فإنني أتوجه بالشكر والعرفان: إلى أستاذي الفاضل الأستاذ المساعد الدكتور سنان زهير محمد جميل على تفضله بقبول الإشراف على إعداد هذا البحث ولما قدمه لي من توجيه وإرشاد طيلة إعداد هذا البحث ومتابعته العلمية الرصينة الذي منحني الكثير من وقته الثمين على الرغم من عبء مسؤولياته الكثيرة... أسأل الله تعالى أن يرعاه بعنايته ويمنحه الصحة والعافية ليستمر في عطائه العلمي والإداري والتربوي.

كما أتقدم بعظيم الشكر لأساتذتي الأفاضل السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة الذين شرفوني بتفضلهم بمناقشة هذا البحث وعلى توجيهاتهم السديدة ونصائحهم العلمية ودورهم الكبير في إثراء وإغناء من علمهم وخبرتهم.

وشكري موصول لذلك الصرح الأكاديمي الشامخ جامعة الموصل وإلى عمادة كلية الإدارة والاقتصاد وأعضاء الهيئة التدريسية الموقرة في قسم المحاسبة.

ومن واجب العرفان بالجميل أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى جميع العاملين في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية ، وعلى رأسهم السيد المدير العام ومعاونيه والسيد رئيس قسم الرقابة الداخلية في الشركة لما قدموا لي من تسهيلات كان لها بالغ الأثر في إنجاح هذا البحث والتعاون في تسهيل الإجابة على استمارة الفحص.

ووفاءً وتقديراً لمن لا يتسع المقام لذكر اسمائهم ممن سألهم ومد يد العون. وما توفيقى إلا بالله عليه توكلت هو نعم المولى ونعم النصير.

الباحث

جاد الله خلفه حميد

## المستخلص

هدفت الدراسة إلى تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء/ المنطقة الشمالية وفقاً لإطار COSO وتحديثاته الأخيرة، وإيجاد أهم مواطن الضعف فضلاً عن أهم مواطن القوة في إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي من خلال الاعتماد على ما وفرته الكتب والرسائل العلمية والدوريات من معلومات أغنت الجانب النظري، فضلاً عن استخدام المنهج التطبيقي على عينة البحث لغرض تقييم إجراءات نظام الرقابة في شركة إنتاج كهرباء (المنطقة الشمالية).

وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها، إمكانية تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء/ المنطقة الشمالية وفقاً لإطار COSO. كما أظهرت الدراسة وجود مواطن ضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة عند مقارنتها مع عنصر تقدير المخاطر. أيضاً وجود مواطن ضعف في عنصر المعلومات والاتصال. ووجود مواطن قوة مع عناصر بيئة الرقابة، وأنشطة الرقابة، وأنشطة المراقبة والمتابعة، أي أن التقييم لهذه العناصر مطبق بدرجة كبيرة ويتوافق مع إجراءات نظام الرقابة.

كما أوصت الدراسة عدة توصيات أهمها، ضرورة متابعة تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء المنطقة الشمالية وفق مبادئ إطار COSO. والعمل على معالجة نقاط الضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية خاصة عنصر تقدير المخاطر، فضلاً عن ضرورة قيام الشركة بزيادة الإهتمام بعنصر تقدير المخاطر ووضع خطة لمعالجتها، ومعالجة مواطن الضعف في عنصر المعلومات والاتصال، العمل على تعزيز مواطن القوة في إجراءات نظام الرقابة بالبيئة الرقابية، وتعزيز مواطن القوة في الأنشطة الرقابية، وزيادة الإهتمام بعنصر المراقبة، على إدارة الشركة تشجيع العاملين في الرقابة الداخلية على تنمية مهاراتهم العلمية والعملية، وإيضاً ضرورة مراعاة المؤهل العلمي لمن يشغل وظيفة بالرقابة الداخلية.

## ثبت المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
--	شكر و عرفان
أ	المستخلص عربي
ب	ثبت المحتويات
ت	ثبت الجداول
ث	ثبت الأشكال
١	المقدمة
٩-٢	<b>الفصل الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة</b>
٤-٢	المبحث الأول: منهجية الدراسة
٩-٤	المبحث الثاني : الدراسات السابقة ذات صلة
٢٧-١٠	<b>الفصل الثاني: الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية</b>
١٣-١٠	المبحث الأول: (مفهوم نظام الرقابة الداخلية واهم مراحل تطورها وأهدافها)
٢٠-١٤	المبحث الثاني: (أهمية نظام الرقابة الداخلية- خصائصه- محدداته- أدواته وظائفه - خطواته - أنواعه)
٢٧-٢١	المبحث الثالث: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية
٤٣-٢٨	<b>الفصل الثالث: الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO</b>
٣٦-٢٨	المبحث الأول: نشأة الإطار المتكامل وفقاً لإطار COSO
٤٣-٣٧	المبحث الثاني: الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO
٥٧-٤٤	<b>الفصل الرابع: تحليل الدراسة الميدانية</b>
٤٦-٤٤	المبحث الأول: تحليل الدراسة الميدانية ووصف عينة الدراسة
٥٧-٤٧	المبحث الثاني: تحليل وتفسير النتائج
٥٩-٥٨	<b>الفصل الخامس: الإستنتاجات والتوصيات</b>
٥٨	الإستنتاجات
٥٩-٥٨	التوصيات
٦٤-٦٠	ثبت المصادر
--	المستخلص باللغة الانكليزية



ثبت الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
٣٤-٣٣	مبادئ مكونات الرقابة الداخلية بحسب الإصدار الثالث لإصدار COSO	١
٤٧	توزيع اسئلة الاستمارة	٢
٤٩	نسب وترتيب مواطن الضعف والقوة لإجراءات نظام الرقابة	٣
٥٠-٤٩	استمارة فحص إجراءات البيئة الرقابة	٤
٥٢-٥١	استمارة فحص إجراءات تقدير المخاطر	٥
٥٣	استمارة فحص إجراءات أنشطة الرقابة	٦
٥٥_٥٤	استمارة فحص إجراءات المعلومات والاتصال	٧
٥٦-٥٥	استمارة فحص إجراءات المراقبة والمتابعة	٨
٥٧	نسبة مواطن القوة وموطن الضعف الكلية	٩

## ثبت الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
٢٧	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	١
٣١	مكونات إطار COSO لسنة ١٩٩٢ للرقابة الداخلية	٢
٣٢	مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار ERM الإصدار الثاني	٣
٣٦	علاقة مكونات الرقابة الداخلية بأهدافها في ظل إطار COSO	٤
٤٦	الهيكل التنظيمي للشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية	٥

## المقدمة

تواجه الوحدات الاقتصادية تغيرات سريعة ذات آثار بالغة الأهمية، واستجابة لذلك تتحرك هذه الوحدات لتطوير هياكلها وإعادة هندسة عملياتها وتحسين أساليب الإدارة لديها لإضفاء المزيد من المعلومات الملائمة والموثوقة اللازمة لتحقيق أهدافها إذ تمثل الرقابة الداخلية مراقبة نظامية حديثة وفعالة، تهدف إلى التركيز على المخاطر التي قد تحول دون تحقيق تلك الأهداف، تأتي أهمية الرقابة الداخلية كونها أهم ركن من أركان الإدارة الحديثة، وتعد الذراع الرئيس للنهوض بالوحدات الاقتصادية، لتتماشى مع التطوير والتحديث وتحقيقاً لمستويات عالية من الكفاءة، ومما لا شك فيه أن وجود نظام قوي وفعال للرقابة الداخلية في أي وحدة، يساعد على اكتشاف أي إنحرافات أو أخطاء قبل حدوثها حتى يمكن تجنبها وهذا هو جوهر الرقابة الداخلية السليمة.

لذا فقد إهتمت بعض الوحدات الدولية بنظم الرقابة الداخلية، وتناولت موضوعاتها وعناصرها بشكل موسع ومفصل ووضعت عناصر وقواعد للرقابة الداخلية ومنها مفهوم الرقابة وفق إطار COSO. وفي ضوء إطار COSO فإن الرقابة الداخلية هي جزءاً لا يتجزأ من عمليات الوحدة إذ إن الرقابة الداخلية مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث خلال عمل الوحدة، وايضاً تهتم بتقديم تفسيرات لكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية إذ إن الوحدات تتطلب إطاراً جديداً لتقييم ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية فعال أم لا.

وتأتي هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية، وفقاً لإطار COSO، ذلك لتطوير أداء الرقابة الداخلية وتحقيق فاعلية أهدافها، ومدى مواكبة التطورات الحاصلة في مجال أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في الشركة.

ولغرض تغطية مفردات البحث فقد تم تقسيم البحث إلى خمسة فصول الفصل الأول تضمن منهجية البحث ودراسات سابقة والفصل الثاني تضمن دراسة الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية والفصل الثالث تضمن الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO، والفصل الرابع تناول الجانب العملي واخيراً فقد خصص الفصل الخامس لأهم الإستنتاجات والتوصيات الخاصة بالبحث.

## الفصل الأول

### منهجية البحث ودراسات سابقة

#### المبحث الأول

#### منهجية الدراسة

##### ١-١-١ مشكلة الدراسة:

يعد بناء أنظمة الرقابة الداخلية أمراً حيوياً وأساساً في بيئة الأعمال في العصر الحاضر، وإن نظام الرقابة الداخلية يعتبر صمام الأمان داخل الوحدة، إذ يعمل بدوره على مراقبة الأداء وتطبيق السياسات المالية والإدارية المناسبة والكشف عن الانحرافات لأنشطة الشركة ذلك لتحقيق الأهداف، ونظراً لوجود مشاكل عديدة تتعلق بضعف أنظمة الرقابة الداخلية في الكثير من الوحدات، الأمر الذي يتطلب تطوير إجراءات أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية وتقييم هذه الإجراءات وفقاً للمستجدات الحديثة ومن أهمها إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO.

مما تقدم يمكن للباحث تلخيص مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس الآتي:

ما مدى توافق إجراءات نظام الرقابة الداخلية في شركة إنتاج الكهرباء في المنطقة الشمالية مع مكونات إطار COSO؟

ويشتق من التساؤل أعلاه، التساؤلان البحثيان الآتيان:

١. هل هناك نقاط ضعف في إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية؟ وإذا كان هناك فماهي؟ وهل يمكن تلافياها؟

٢. هل هناك نقاط قوة في إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية؟ وإذا كان هناك فماهي؟ وهل يمكن تعزيزها؟

##### ٢-١-١ أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الحاجة إلى زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية لأنها من الوظائف الرئيسة في أي نشاط إداري، ومن خلال التعرف على التطورات العالمية الحديثة في تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية ومن أهمها الإطار الذي قدمته لجنة المنظمات الراعية COSO، بغرض الاسهام في مساعدة تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في شركة إنتاج الطاقة الكهربائية في المنطقة الشمالية، ان تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة سيساعد القائمين على تطوير أداء الشركة وفهم كيفية تحسين أداء أنظمة

الرقابة الداخلية وفقاً لمكونات إطار COSO، وكل ذلك سينعكس إيجاباً على تحسين نظام الرقابة الداخلية ويرفع كفاءتها وفعاليتها ومن ثم التأكد من تقليل حالات الفساد بأنواعه والذي ينعكس على قطاع الكهرباء في العراق بشكل عام.

#### ٣-١-١ أهداف الدراسة:

١. تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:
  ١. التعرف على إمكانية تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء/ المنطقة الشمالية وفقاً لإطار COSO وتحديثه الأخيرة.
  ٢. إيجاد أهم مواطن الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة عند تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.
  ٣. إيجاد أهم مواطن القوة في إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة عند مقارنة إجراءات نظام الرقابة الداخلية مع إطار COSO.
  ٤. الخروج بمجموعة من التوصيات التي تساهم في تطوير أداء نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومعالجة مواطن الضعف فيها وتعزيز مواطن القوة.

#### ٤-١-١ فرضية الدراسة:

استناداً لمشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها، يمكن صياغة فرضية الدراسة بالآتي:  
ان جزءاً كبيراً من إجراءات نظام الرقابة الداخلية في شركة إنتاج الكهرباء في المنطقة الشمالية تتوافق مع الإجراءات التي جاء بها إطار COSO؟

ويشتق من الفرضية الرئيسة أعلاه، الفرضيتان الفرعيتان الآتيتان:

١. هناك نقاط ضعف في بعض إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية.
٢. هناك نقاط قوة في الكثير من إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية.

#### ٥-١-١ منهج الدراسة:

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي من خلال الاعتماد على ما وفرته الكتب والرسائل العلمية والدوريات من معلومات أغنت الجانب النظري، فضلاً عن استخدام المنهج التطبيقي باستعمال استمارة فحص وتوزيعها على عينة البحث وإجراء المقابلات مع مسؤولي أقسام الرقابة، وذلك من خلال تطبيق الدراسة في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية.

### ٦-١-١ مجتمع الدراسة:

يمتد مجتمع الدراسة ليشمل مقر الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية والفروع التابعة لها الموزعة على ثلاث محافظات منها( فرع إنتاج كهرباء نينوى وفرع إنتاج كهرباء صلاح الدين وفرع إنتاج كهرباء كركوك)، كما تم تحديد عينة البحث بأقسام الرقابة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للشركة والفروع التابعة لها أذ تم تصميم استمارة فحص لجمع البيانات من هذه الاقسام والتي جرت أغلبها بالمقابلة الشخصية مع مسؤولين الرقابة الداخلية في مقر الشركة والفروع.

### ٧-١-١ خطة الدراسة:

تناولت خطة البحث موضوع الدراسة (تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية)، أذ يتكون البحث من المقدمة وخمسة فصول الفصل الأول يتضمن مبحثين الأول تناول منهجية الدراسة والمبحث الثاني الدراسات السابقة، اما الفصل الثاني تناول الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية وجاء بثلاثة مباحث الأول تضمن مفهوم نظام الرقابة الداخلية- مراحل تطور الرقابة- والأهداف، والمبحث الثاني أهمية نظام الرقابة الداخلية- خصائصه- محدداته- أدواته- وظائفه- خطواته- أنواعه، والمبحث الثالث مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، والفصل الثالث تناول الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO، يتكون من مبحثين الأول نشأة الإطار المتكامل وفقاً لإطار COSO والمبحث الثاني الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO، والفصل الرابع تناول الجانب العملي للبحث وتحليلات الدراسة واخيراً الفصل الخامس تناول الإستنتاجات ومن ثم التوصيات.

## المبحث الثاني

### دراسات سابقة ذات صلة

١-٢-١ الدراسات العربية:

١. دراسة (الخيرو، ٢٠١٨)، بعنوان: تحسين فاعلية الرقابة الداخلية وفق النموذج COSO.

هدفت الدراسة إلى تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق النموذج COSO وذلك من خلال التعرف على توافر مكونات النظام على وفق النموذج ومن ثم تحسين فاعلية كل مكون من خلال التركيز على مجالات التحسين في كل مكون، ومن ثم التطرق إلى النموذج COSO ، ومن ثم ملائمته مع البيئة العراقية الحالية وذلك بإدخال بعض التحسينات على النموذج منها بعض آليات حوكمة الشركات المتمثلة بمجلس الإدارة العليا، لجنة التدقيق، لجنة التعيينات، وأهم النتائج التي توصل إليها البحث ان مستلزمات بعض آليات حوكمة الشركات والمتمثلة (مجلس الإدارة و الإدارة العليا و لجنة التدقيق الداخلي ولجنة التعيينات) متوافرة من خلال ما توفره مواد قانون الشركات فيما يتعلق بتشكيل مجلس الإدارة من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين مما يسهل تشكيل لجنة التدقيق و لجنة التعيينات، وأن نطاق التدقيق الداخلي تغير من خلال التركيز على الجوانب المالية ليشمل الجوانب الإدارية والتشغيلية وكل أوجه النشاط و مساهمته في إضافة قيمة الوحدة من خلال تقديم الخدمات التأكديدية والاستشارية.

٢. دراسة (أحمد ، ٢٠١٨)، بعنوان: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على وفق إطار (COSO) في التعليم الجامعي الأهلي: بحث تطبيقي في كلية شط العرب الجامعة الأهلية.

هدفت الدراسة للتعرف على إمكانية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على وفق إطار COSO في التعليم الجامعي الأهلي/ كلية شط العرب الجامعة الأهلية في البصرة، ولتحقيق هدف الدراسة اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي عن طريق إجراء مسح على أقسام وشعب الكلية وتحليل بياناتها وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها انه أصبحت أنظمة الرقابة الداخلية أمام التحديات 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. ووجود 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.

٣. دراسة (جمعة، ٢٠١٧)، بعنوان: أثر تطبيق نموذج COSO على أداء برنامج المساعدات الغذائية بوكالة الغوث الدولية (الأونروا).

هدفت الدراسة لقياس أثر تطبيق نموذج COSO على أداء برنامج المساعدات الغذائية في وكالة الغوث الدولية من وجهة نظر العاملين، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وقد تمثل مجتمع الدراسة بكل العاملين الذين تربطهم صلة ببرنامج المساعدات الغذائية بوكالة الغوث الدولية في غزة سواء موظفي برامج الإغاثة والخدمات الاجتماعية أو موظفي دائرة المواصلات والتوريدات بالإضافة إلى موظفي وحدة الرقابة والتقييم والبالغ عددهم (٣٥٨) موظفاً وقامت الدراسة باستخدام طريقة العينة العشوائية الطبقية حسب الدرجة الوظيفية والاستبانة كأداة رئيسة للدراسة إذ تم توزيع (٢٠٠) استبانة على مجتمع وخلصت الدراسة إلى نتائج من أهمها توافر عناصر نموذج COSO الرقابي الخمسة (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، الرقابة والمتابعة) بشكل كبيراً في برنامج المساعدات الغذائية وكذلك وجود تأثير إيجابي لكل من عنصري الأنشطة الرقابية والرقابة والمتابعة في أداء برنامج المساعدات الغذائية وعدم وجود تأثير لكل من بيئة الرقابة وتقدير المخاطر والمعلومات والاتصالات في أداء برنامج المساعدات الغذائية بوكالة الغوث الدولية.

٤. دراسة (الظن، ٢٠١٦)، بعنوان مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO (دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة).

هدفت هذه الدراسة إلى: تقييم فاعلية دور التدقيق الداخلي ودوره في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، وقد شملت الدراسة عدد من المتغيرات المتعلقة بتطبيق الإطار وهي البيئة الداخلية ووضع الأهداف وتحديد الحدث وتقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر و أنشطة الرقابة وتقييم نظام الإبلاغ المالي والمعلومات والاتصالات والمراقبة، فضلاً عن الوقوف على مفهوم إدارة المخاطر وأنواعها وأسس إدارتها والإجراءات المتبعة للحد من المخاطر وكان من أهم نتائج الدراسة: غياب اللوائح المنظمة لأداء التدقيق الداخلي للقيام بدوره في تقويم إدارة المخاطر في القطاعات الحكومية في قطاع غزة، فضلاً عن غياب الدور الفاعل للتدقيق الداخلي في مراجعة التقنيات المستخدمة بتحديد المخاطر والفرص التي يتعرض لها وعدم فاعلية دوره بمتابعة تنفيذ إجراءات الرقابة على القطاع الحكومي.

٥. دراسة (البواب، ٢٠١٥)، بعنوان: دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي: دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين.



هدفت الدراسة إلى التعرف على دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي، وشمل مجتمع الدراسة المحاسبين القانونيين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن، وقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من ذلك المجتمع ، إذ تم توزيع (٧١) استبانة على أفراد العينة، وخلصت الدراسة إلى نتائج من أهمها أن هناك دوراً لعناصر الرقابة الداخلية في أداء المدقق الخارجي، وهذا يعني أن وجود أنظمة رقابة داخلية فعالة للشركات يساعد المدقق الخارجي على أداء مهمته، وكذلك أن مشاركة من لهم علاقة بالتحكم المؤسسي وكفاءة العاملين في الإدارة ووضوح الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات له دور بارز في أداء المدقق الخارجي، كما أن الفصل في المهام وتفويض مختلف الأعمال إلى أشخاص محددين بكل مستوى له دور على أداء المدقق الخارجي.

٦. دراسة (السعدون، ٢٠١٣)، بعنوان: تقويم نظام الرقابة الداخلة في ضوء معايير التدقيق المحلية والدولية الدراسة/ دراسة تطبيقية في دائرة صحة نينوى.

هدفت الدراسة إلى تحديد الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية في ضوء الدراسات والبحوث والإصدارات الحديثة والتعرض إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية في ضوء متطلبات ومعايير التدقيق المحلية والدولية ذات العلاقة بنظام الرقابة الداخلية، إلى جانب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في دائرة صحة نينوى للتعرف على مدى توفر متطلبات التدقيق المحلية فيه ومدى توافقه مع معايير التدقيق الدولية للوقوف على أوجه القصور في هذا النظام وتحديد أهم الإجراءات الواجب اتخاذها لتلافيها، من بين أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة في أن هناك العديد من نقاط الضعف في نظام الضبط الداخلي لدائرة صحة نينوى من أبرزها تداخل المسؤوليات ، وعدم وجود تأمين على الموجودات ولا على أمين الصندوق ضد خيانة الأمانة إلى جانب عدم وضوح خطوط السلطة والمسؤولية والنقص في الكوادر المتخصصة.

٧. دراسة (بدوي، ٢٠١١)، بعنوان: أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة الدراسة (دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة).

هدفت هذه الدراسة: إلى التعرف على أثر عناصر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة في المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة، ومن ثم التعرف على مدى تطور بقاء هياكل أنظمة الرقابة الداخلية في هذه المنظمات، أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة انه أظهرت الدراسة وجود اهتماماً كبيراً من قبل المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة بأنظمة الرقابة الداخلية، كما تبين أن المنظمات الأهلية تنتظر بدرجات إيجابية متفاوتة

الأهمية عناصر نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة والمتمثلة في تحقيق فعالية وكفاءة الأنشطة التشغيلية، ومصداقية التقارير المالية، وتعزيز الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية.

٢-٢-١ الدراسات الأجنبية:

١. دراسة (Bubilek، ٢٠١٧)، بعنوان:

### **Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization Case Study.**

**أهمية التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في المؤسسة.**

هدف الدراسة: تقدم هذه الدراسة مفاهيم التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في شركة فنلندية. تختبر دور وأهمية التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في الهيكل التنظيمي لهذه الشركة، وماهي قوانين التدقيق الداخلي التي تتعامل معها، أهم النتائج لهذه الدراسة انها أظهرت أن الإطار النظري وحالة الشركة يقدران التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية بالأهمية اللازمة، وهذا يعطي دوراً هاماً للسماح بتطبيق أهداف الشركة وواجباتها، من خلال عمليات تنظيمية فعالة أكثر وإدارة الخطر وتنفيذ القرارات.

٢. دراسة (William، ٢٠٠٣) بعنوان:

### **Auditing Risk Assessment and Risk Management Processes.**

**دراسة حالة تدقيق وتقييم المخاطر وإدارة عمليات المخاطر.**

تهدف هذه الدراسة التعرف على دور وظيفة التدقيق الداخلي في إضافة قيمة للمشروع من خلال تأكيدها على عملية التقييم الذاتي للمخاطر وأكدت الدراسة على أن توفير فريق من الأشخاص يركزون على التقييم الذاتي للمخاطر وزيادة الوعي يعمل على تحقيق الأهداف المرسومة للمشروع، ومن نتائج الدراسة أن نظام الرقابة الداخلي القوي يتطلب تحليل جميع المخاطر المرتبطة بالأنشطة المشروع، وأن نظام الرقابة الداخلية يتأثر بمنهجيات القياس والضبط لكل نوع من أنواع المخاطر، وعند التخطيط للرقابة على المخاطر يجب أن يتم تقييم مستوى كل خطر ويحدد الرقابة المناسبة لتخفيف المخاطر وتحديد مستوى الخبرة المطلوبة لتنفيذ تلك الأنشطة.

٣. دراسة (Ayagre, 2014) **The effectiveness of Internal Control Systems of**

### **Banks The Case of Ghanaian.**

هدفت الدراسة الى تقييم البيئة الرقابية والنشاطات الرقابية في انظمة الرقابة الداخلية في البنوك الغانية من خلال استخدام مبادئ اطار COSO، اما عينة الدراسة فقد شملت (٣٠) مديرا للتدقيق من اصل (٥٠) مديراً للتدقيق.

ولتحقيق اهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة اعدت خصيصاً للدراسة واختبار فرضياتها، وبعد اجراء عمليات التحليل الاحصائي توصلت الدراسة الى العديد من النتائج ابرزها وجود ضوابط قوية في بيئة الرقابة ومكونات الانشطة الرقابية في انظمة الرقابة الداخلية في البنوك الغانية، وأوصت الدراسة بضرورة الزام البنوك بتقييم وتحسين هيكل نظم الرقابة الداخلية.

#### ٤. دراسة (Muraaleetharan,2009) بعنوان الرقابة الداخلية وتأثير الأداء المالي للمنظمات.

هدفت الدراسة لمعرفة ما اذا كان لنظام الرقابة الداخلية وفق اطار COSO اثر في زيادة الاداء المالي وتحسينه تكونت عينة البحث (١٨١) شركة في سيريلانكا، وقد اظهرت الدراسة مجموعة نتائج منها ان اداء المؤسسات يرتبط بالرقابة الداخلية المطبقة وبالأداء المالي لها، وجود تأثير للرقابة الداخلية على الاداء المالي للمؤسسة ومنها عناصر الرقابة الداخلية التالية (تقدير المخاطر، الانشطة الرقابية، المراقبة والمتابعة)، وباقي العناصر لا يوجد تأثير لها وهي (بيئة الرقابة، والمعلومات والاتصال). وقد خلصت الدراسة لمجموعة نتائج منها انه ينبغي ايلاء اهتمام شديد لاعتماد نظام فعال لإدارة المعلومات وتدريب الموظفين

#### ما تميزت به الدراسة

بعد استعراض بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع دراستنا نجد أن أغلب الدراسات ركزت على مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق COSO وربطها بآليات الحوكمة وإدارة المخاطر وتحسين وتقويم نظام الرقابة الداخلية وقياس مدى فاعليتها، تتشابه دراستنا مع أغلب الدراسات السابقة التي تناولت إطار COSO بوصفه الإطار المستخدم في تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

وتأتي هذه الدراسة في سبيل التعرف عن إمكانية تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية وفق مكونات إطار COSO، وتأثير ذلك في تطوير نظام الرقابة الداخلية وتحقيق أهدافها في الشركة، ويمكن استعراض أهم ما تميزت به الدراسة بالنقاط الآتية:

١. تم التركيز في دراستنا على الإصدار الثالث والأخير لمكونات الرقابة الداخلية لإطار COSO ومبادئه من أجل تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

٢. استخدام استمارة الفحص كأداة للدراسة وتعزيزها بالمقابلات الشخصية للتأكد من صحة النتائج.

٣. كما تميزت الدراسة في أنها أجريت في بيئة الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية والفروع التابعة لها، هذا ما يعود بالنفع بشكل خاص على تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة، وأيضاً النهوض بتطوير قطاع الكهرباء في العراق بشكل عام.

## الفصل الثاني

### الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية

#### المبحث الأول

#### (مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهم مراحل تطورها واهدافها)

#### ١-٢-١ مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الاقتصادية تطوراً كبيراً نتيجة لتطور المشروعات الاقتصادية وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لضمان تحقيق كفاءة الفاعلية وتحقيق الاهداف. مفهوم الرقابة في اللغة: "تعني الحفاظ على الشيء وحراسته، والرقابة إسم مصدره رقب، وراقب مراقبة بمعنى حفظه وحرسه"

مفهوم الرقابة الداخلية إصطلاحاً: تعددت إتجاهات الباحثين حول مفهوم الرقابة ويرجع ذلك إلى تعدد المجالات والتخصصات التي تدخل فيها، ومن تعريفات الرقابة هي كالتالي: ( بدوي، ٢٠١١، ١٥-١٦).

١. الرقابة الداخلية: هي عملية تقييم وتصحيح الإنحرافات عن المعايير الموضوعية.
٢. الرقابة الداخلية: هي الإشراف والفحص والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها هذا الحق، للتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة، وللتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، ومن أن الموارد يتم استنفادها طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، وللتأكد من مدى تحقيق المشروع لأهدافه، وتحسين معدلات الأداء للكشف عن المخالفات والإنحرافات وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها وإقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلاً، سواء في ذلك الوحدات الخدمية أو الاقتصادية (الكفراوي، ١٩٩٨، ٢١).
٥. الرقابة الداخلية: هي مجموعة النظم والإجراءات والطرائق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المؤسسة ومدى دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الإلتزام بسياسات الإدارة الموضوعية (حليمي، ٢٠١٦، ٥).
٦. الرقابة الداخلية: هي مختلف الإجراءات و الضمانات، والضوابط الإدارية والمحاسبية وغيرها، التي تعدها وتنفذها المؤسسة تحت مسؤوليتها، من أجل حماية الأصول المالية (حليمي، ٢٠١٦، ٥).

٧. وتعرف الرقابة الداخلية بأنها: مراجعة وضبط وتقييم الأهداف والخطط والسياسات والنظم والإجراءات والأساليب المطبقة بالمنشأة بهدف حماية الموجودات وتحقيق الدقة في البيانات والمعلومات والاستخدام الرشيد للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف ( ابو صافي، ٢٠١٩، ٢٣).

٨. ويعرفها معيار التدقيق الدولي رقم ( ٣١٥ ) بأنها: عملية مصممة ومتأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة والتي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المتمثلة بتحقيق مصداقية البيانات المالية، وتحقيق كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية وتحقيق الإلتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة قد تم تحقيقها (الإتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٥ م).

٩. في حين يعرفها تقرير لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA بانها: تشتمل الرقابة الداخلية على الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المنشأة بقصد حماية الأصول، وضمان دقة البيانات المحاسبية ورفع الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية (المدهون، ٢٠١٤، ٦٥).

١٠. أما عالم الإدارة الفرنسي هنري فايول فإنه يعطي للرقابة أهمية وإهتماماً خاصاً ويعرفها بأنها التحقق من أن كل شيء قد تم طبقاً للخطة التي اختيرت والأوامر التي أعطيت والمبادئ التي أرسيت بقصد توضيح الأخطاء والانحرافات حتى يمكن تصحيحها وتجنب الوقوع فيها مرة أخرى وإظهار أهمية الرقابة الإدارية في سياق الوظائف الإدارية الأخرى المترابطة مع بعضها (منصور، ٢٠٠٩، ٢٤٠).

١١. الرقابة الداخلية: ومن التعاريف الأكثر شمولية الذي تبنته الجمعيات المهنية في العالم هو تعريف لجنة رعاية المؤسسات (COSO) (Committee of Sponsoring Organization) إذ عرفت الرقابة الداخلية بانها: هي عمليات تتأثر بمجلس الإدارة والأفراد الآخرون في المؤسسة والتي يتم تصميمها لتعطي تأكيد معقول وليس مطلقاً أو تاماً حول تحقيق المؤسسة لأهداف كفاءة العمليات ومدى الإلتزام بالقوانين والأنظمة ومدى الاعتماد على التقارير (حلمي، ٢٠١٠، ٧٤).

ويعرف الباحث الرقابة الداخلية بانها: مجموعة من العمليات والسياسات والإجراءات المتبعة من قبل الإدارة والموظفين المنتمين لبيئة العمل داخل المؤسسة للتخفيف من المخاطر التي تشكل عائقاً أمام تحقيق الأهداف وإعطاء تأكيد معقول حول كفاءة العمليات ودقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وضمان الإلتزام بالقوانين وتحقيق جودة تبادل المعلومات.

## ٢-١-٢ مراحل تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد تطور تعريف مفهوم الرقابة الداخلية حتى يساير التطور الذي حصل للنشاط الاقتصادي وما صاحب ذلك من تطور ونمو في حجم المشاريع والوحدات الاقتصادية من حيث إتساع نطاقها وحجمها ويمكن أن نلخص المراحل التي مرت بها الرقابة الداخلية بالآتي:

**المرحلة الأولى:** تسمى هذه المرحلة بالرقابة الشخصية التي تتناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة والتي سادت آنذاك الضيق للرقابة الداخلية واقتصر تعريفها على أنها ( مجموعة من الوسائل التي تضمنت المحافظة على النقدية من السرقة والاختلاس وبعد ذلك شملت بعض الموجودات كالمخزون (هلندي والغبان، ٢٠١٠، ٦-٧).

**المرحلة الثانية:** وهي مرحلة الضبط الداخلي تتميز هذه المرحلة بالنمو في حجم المؤسسات وزيادة أنشطتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي فالرقابة الداخلية تمثل مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها ودقة وصحة العمليات الحسابية المثبتة بالسجلات والدفاتر الرسمية، ومن أهم التعاريف لهذه المرحلة هو ما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين لسنة ١٩٣٦ وهو (مجموعة من الإجراءات والطرانق المستخدمة في المؤسسة من أجل المحافظة على الأصول والدقة المحاسبية) (محمد، ١٩٩٠، ٣٥).

**المرحلة الثالثة:** وهي مرحلة الكفاءة الإنتاجية في هذه المرحلة توسع مفهوم الرقابة الداخلية فشمّل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية وكذلك تشمل الإهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية مع الحفاظ على أصول المؤسسة وضمان الدقة المحاسبية في تسجيل العمليات (الحدرب، ٢٠١٠، ١٣٥).

**المرحلة الرابعة:** وهي مرحلة نظام الرقابة الداخلية وتشمل المفهوم الحديث للرقابة الداخلية إذ تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية باعتبارها أكثر شمولية وهي مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعية بما يوفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف المؤسسة يتم تحقيقها (هلندي والغبان، ٢٠١٠، ٧).

**المرحلة الخامسة:** مرحلة الإطار المتكامل للرقابة الداخلية: هذه المرحلة تبنتها ( COSO ) لجنة رعاية المنظمات (Sponsoring Organization of the Trade Way Commission) والتي تتكون من خمسة مكونات هي بيئة الرقابة - تقدير المخاطر - أنشطة الرقابة - المعلومات والاتصالات - أنشطة المراقبة ويكون تعريف الرقابة بأنها عمليات تتأثر بفاعلية مجلس الإدارة في المؤسسة ، يتم تصميمها لتعطي تأكيد معقول حول تحقيق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالجوانب الثلاث الرئيسية وهي: كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية- إمكانية الاعتماد على التقارير المالية- الإلتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

**المرحلة السادسة:** مرحلة إدارة مخاطر المشروع (Enterprise Risk Management ERM) في عام ٢٠٠٢ عملت ( COSO ) على تطوير الرقابة الداخلية وربطها بالأهداف الإستراتيجية للشركة، فأصبحت المكونات الرقابية الخمسة التي سبق ذكرها مقسمة إلى ثمانية مكونات بعد إضافة المكونات الثلاثة الآتية: وضع الأهداف- تعريف الحدث- الاستجابة للمخاطر (الججاوي، ٢٠٠٦، ٤٠).

ويرى الباحث أن المراحل السابقة بينت مجموعة من الإجراءات والمراحل التي تمر بها الرقابة الداخلية وأن وظيفتها ليست المحافظة على الأصول فقط وإنما تعدت إلى أن لها دوراً إرشادي وتصحيحي لعمل الإدارة داخل الوحدة الاقتصادية، وتطوير مهارات العاملين في المؤسسة وتقييم ادائهم، ووضع الخطط الإستراتيجية وتحديد المخاطر والإستغلال الأمثل للموارد لغرض تحقيق الأهداف فضلا عن دورها للالتزام بالقوانين وتطبيقها.

## ٢-١-٣ أهداف نظام الرقابة الداخلية

يمكن تلخيص أهداف نظام الرقابة الداخلية في الآتي: (ابوكميل، ٢٠١٤، ١٦).

١. حماية الأصول من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام.
٢. التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، أذ تقع على عاتق الإدارة مسؤولية التأكد من أن البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية تم عرضها بعدالة وبما يتفق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.
٣. رفع الكفاءة الإنتاجية وتحقيق الفعالية أذ يجب على الإدارة توفير الإجراءات الرقابية التي تساعد في تعزيز الاستخدام الكفء والفعال للموارد الاقتصادية.
٤. تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والتلاعب.
٥. الإلتزام بالقوانين واللوائح الملازمة، أذ إن المنشآت مطالبة بإتباع العديد من القوانين منها قانون الضرائب والتأمين والمعاشات وقوانين الحريات العامة والمدنية وحماية البيئة (القضاة، ٢٠١٧، ٥٠٠).
٦. استباق ومنع حدوث الأخطاء والانحرافات وأعمال الغش والاختلاس والتزوير، واكتشاف ما يقع منها أول بأول وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها.
٧. التأكد من أن عملية التنفيذ تجري كما هو مرسوم لها وتعمل على تحقيق الأهداف الواردة في الخطة.
٨. التعرف على مدى واقعية الخطط من خلال مقارنة الإنجازات بالأهداف المرسومة (العلاق، ٢٠٠٨، ٣٤٥).

## المبحث الثاني

(أهمية نظام الرقابة الداخلية- خصائصه- محدداته- أدواته- وظائفه\_خطواته\_أنواعه )

### ٢-٢-١ أهمية نظام الرقابة الداخلية

تعد الرقابة هامة في تنظيم الحياة، تماماً كأهميتها في حياة المنظمات وبخاصة إذا تمت الأمور بسهولة ومثلما خطط لها فإنها تكون تحت الرقابة أو السيطرة، وتظهر أهميتها في كونها وظيفة إدارية اساس لجميع المدراء في جميع مستويات المنظمة فهي الوظيفة التي تراقب الأداء وتأخذ الإجراءات التصحيحي عند الحاجة.

كما أن الرقابة الإدارية تنبه المدير إلى احتمال حدوث المشاكل الخطيرة وتقوم بكشف وتحديد هذه المشاكل والمعوقات والسلبيات قبل وقوعها، فيرى هؤلاء أن كل أنواع الرقابة الداخلية مصممة لتجهيز المدير بالمعلومات المتعلقة بالتقدم والنمو والتي يمكن استخدامها للأغراض التالية: (ابوصافي، ٢٠١٩، ٢٥).

١. منع وقوع الأزمات: عن طريق إمام المدير بما يجري في المنظمة مما يجعله مسيطراً على المشاكل التي قد تتحول في النهاية إلى أزمة.

٢. تحديث الخطط: وذلك بمقارنة ما يحدث مع مخطط له مسبقاً.

٣. تقييم الأداء الوظيفي: إذ تساعد الوسائل الرقابية بإعطاء المدير المعلومات الموضوعية التي تتعلق بالأداء الوظيفي.

٤. المحافظة على موجودات المنظمة: تقوم الرقابة بحماية أصول المنظمة من سوء الاستعمال والإهدار وعدم تشغيلها بالطاقة الكاملة.

٥. التنظيم: ويتضمن التنظيم إعداد وتصميم الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وتحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة بالنسبة لكل مستوى إداري داخل المؤسسة (دحو، ٢٠١٨، ٥٥).

٦. التوجيه: ويهدف إلى وضع وتحديد التعليمات المختلفة واللوائح لمنظمة الأعمال مع إبلاغها الجميع العاملين في المؤسسة.

٧. الإشراف: ويدخل في نطاقه المتابعة والإشراف على أداء الأعمال والمهام بهدف إسداء النصائح ووضع التوجيهات اللازمة.

يتضح مما سبق أن الرقابة الداخلية تؤدي دوراً هاماً في تصحيح سير العمليات داخل المنشأة وذلك لتحقيق الأهداف وفق الخطط الموضوعية وإتخاذ قرارات فاعلة لتنفيذها وكذلك تحديد الانحرافات الإيجابية والسلبية ومعرفة أسبابها، أي إن أهمية الرقابة الداخلية لها علاقة بكل من عمليتي التخطيط



وإتخاذ القرارات أي إن الرقابة لا تقوم بدون خطط ذات أهداف ولا يمكن ان تحقق الأهداف بدون قرارات فاعلة.

## ٢-٢-٢ خصائص نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، وكفايته، وفعالته، ودرجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة، وتشمل هذه الخصائص والمميزات ما يلي: (مجلخ، ووليد، ٢٠١٨، ٧).

١. **الملائمة:** على المؤسسة إستعمال نظام رقابي ملائم يناسب طبيعة عملها وحجمها للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي غير معقد والعكس بالنسبة للمؤسسات كبيرة الحجم.

٢. **مقارنة العائد بالتكاليف:** إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلاً على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكلفتها أقل من عائداتها حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكل ما كان الفرق بينهما كبيراً كلما زادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصري العائد والتكاليف عند تصميم النظام الرقابي.

٣. **المرونة:** المقصود بالمرونة هو أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، إذ يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.

٤. **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.

٥. **الموضوعية:** تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعاً للمحددات واعتبارات شخصية مهمة جداً، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادراً على الحصول على معلومات صحيحة دقيقة وكاملة على الأداء وفي الوقت المناسب.

٦. **الوضوح وسهولة الفهم:** ليتحقق ذلك يجب أن يكون متناسباً مع الكفاءات الموجودة في المنظمة، أي ليست العبرة بوجود النظام بل بإمكانية تطبيقه ونجاحه، كما يجب أن يتضمن معايير رقابية يسهل فهمها (بدوي، ٢٠١١، ١٧).

٧. **إمكانية تصحيح الأخطاء:** فالنظام الرقابي الجيد ليس ذلك النظام الذي يكتشف الانحرافات فقط، بل أيضاً يمكنه تصحيح هذه الانحرافات في نهاية الأمر.

## ٢-٢-٣ محددات نظام الرقابة الداخلية

تقوم الرقابة الداخلية بتوفير تأكيدا معقولا وليس تأكيدا مطلقاً للإدارة بأن أهداف المنشأة ستتحقق، ولكن يوجد محددات ملازمة لتحقيق نظام الرقابة الداخلية وهي كالتالي: (ابو صافي، ٢٠١٩، ٢٨).

١. **أخطاء حكمية:** ربما تفشل الإدارة والموظفون أحيانا في إتخاذ القرارات الحكيمة أو أداء المهام الروتينية نسبة لعدم اكتمال المعلومات، أو ضيق الزمن أو أية ضغوط أخرى.
٢. **التواطؤ:** قيام موظف أو موظفين بإبطال إجراءات الرقابة الداخلية بالتواطؤ مع أطراف خارج أو داخل المنشأة وتخطي الإدارة للإجراءات الرقابية، وربما تقوم الإدارة بتجاوز السياسات والإجراءات المعتمدة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة ذاتية أو تحريف المعلومات، واحتمال تقادم السياسات والإجراءات بشكل كاف مع نسبة تغير الأحوال أو تدهور تطبيق الإجراءات مع مرور الزمن.
٣. **فهم الموظفين الخاطئ لتعليمات الإدارة:** أو لارتكابهم اخطاء نتيجة الإهمال، أو عدم التركيز، أو التغييرات المؤقتة والدائمة التي تحدث للموظفين (دحو، ٢٠١٨، ٥٥).

## ٢-٢-٤ أدوات نظام الرقابة الداخلية

- هناك عدة أدوات واساليب يعتمد عليها نظام الرقابة الداخلية ومنها: (العبادي، ٢٠١٤، ٢٧٢)
١. **الموازنات التخطيطية:** تشكل الموازنات التخطيطية أداة من أدوات الرقابة الداخلية أذ تحتوي على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة وكذلك الأهداف المنتظر تحقيقها.
  ٢. **الرسوم والبيانات والجداول الإحصائية:** وتكون على شكل رسوم وأشكال بيانية تبين الإنجازات أو جداول إحصائية تظهر البيانات مجمعة أو مقارنة مع أرقام مستهدفة، ويتم عرضها على الإدارة لإتخاذ القرار المناسب.
  ٣. **تقارير الكفاية الدورية:** وهي تقارير تقدم للإدارة على فترات زمنية دورية تتضمن مجموعة من البيانات التاريخية المقارنة مع بيانات تاريخية لفترات زمنية مختلفة أو مع أرقام مستهدفة ومن خلالها يمكن الحكم على كفاءة الإدارة.
  ٤. **دراسات الحركة والزمن:** وهي إحدى وسائل الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تنمية الكفاءة الإنتاجية للعاملين من خلال الدراسة العملية لكافة الخطوات والحركات المثلى للأداء والعمل على استبعاد الخطوات غير الضرورية من أجل تبسيط الإجراءات وخفض الكلف.
  ٥. **البرامج التدريبية للموارد البشرية:** وتهدف هذه البرامج إلى رفع الكفاءة الإنتاجية للموارد البشرية عن طريق إمدادهم بكل ما هو جديد ومتطور لمواكبة الحداثة.

٦. الرقابة على الجودة: وتكون عن طريق الرقابة الإحصائية على الجودة باستخدام خرائط الرقابة على الجودة.

٧. الملاحظة الشخصية: إن الأساليب الرقابية مثل الموازنات والخرائط تعد مفيدة جداً، ولكن لا يمكن للمدير أن يعتمد على هذه الأساليب ويظل جالساً في مكتبه لأن كثيراً من الأشياء لا بد أن تشاهد بالعين، لذلك يمكن القول أن أسلوب الملاحظة الشخصية مكمل لباقي الأساليب الأخرى للرقابة (بدوي، ٢٠١١، ٢١).

٨. المراجعة والفحص والتفتيش: وهي تعني فحص الحسابات والدفاتر والمستندات أذ يستطيع المراجع الاقتناع بسلامة المستندات والحسابات.

## ٢-٢-٥ وظائف نظام الرقابة الداخلية

لكي تحقق الوحدة الاقتصادية أهدافها تقوم الرقابة الداخلية بأربع وظائف أساسية هي: (دهيرب، ٢٠١٢، ٨)

١. الرقابة الوقائية: وهي الرقابة التي تمنع الإنحرافات قبل وقوعها وتسمى في بعض الأحيان بالرقابة المانعة لذلك من مهامها تعيين الموظفين الأكفاء وفصل الوظائف عن بعضها بصورة سليمة وكذلك تجنب الوقوع بالخطأ، كل هذه المهام تجعل من الرقابة الوقائية أداة فعالة ومهمة.

٢. الرقابة التصحيحية: تقوم بتصحيح الإنحرافات الرقابية التي تم اكتشافها ووضع الإجراءات لتحديد سبب الإنحرافات ومتابعتها وعدم تكرارها مستقبلاً من خلال تعديل النظام لتقليل الإنحرافات والتخلص منها وتصويب الأخطاء.

٣. الرقابة الكاشفة: وهي الرقابة التي تكشف إنحرافات الأداء عند وقوعها وفي وقت مبكر لكي يتم معالجتها ووضع الإجراءات والضوابط لمنع تكرارها والمسؤول عن هذا العمل هو جهاز التدقيق الداخلي يكون الأساس والضوابط الإدارية والمالية وكذلك المطابقات الحسابية (جميل، ٢٠١٤، ٢٩).

٤. الرقابة الرادعة: وتمثل الضوابط التي تشكل ردةً للأفراد وذلك منعاً من قيامهم بأية تجاوزات أو إنحرافات وتتمثل بوجود جهاز التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

## ٢-٢-٦ خطوات نظام الرقابة الداخلية

إن نجاح عملية الرقابة تتطلب وجود نظام إداري متكامل للتحقق من إنجاز متطلبات الرقابة وفق خطوات منطقية متسلسلة يمكن إيجازها بما يلي: (بدوي، ٢٠١١، ١٧-١٨)

١. **تحديد معايير الأداء:** أذ تعتبر هذه الخطوة نقطة البداية الصحيحة لأي نظام رقابي فبدون وجود المعايير يصعب الحكم على العمل المنجز. وقد قسم أحد الباحثين المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء إلى ما يلي: (العلاق، ٢٠٠٨، ٣٤٣)

أ . معايير كمية: بمعنى كمية الإنتاج بالوحدات.

ب . معايير نوعية: أي نوعية السلع المنتجة وجودتها.

ت . معايير زمنية: أي مقدار الوقت الذي يتطلبه إنتاج سلعة أو خدمة معينة.

ث . معايير التكلفة: أي النفقات المصروفة.

٢. **قياس الأداء الفعلي:** ويعني قياس النتائج المتحققة فعلاً، وتعتمد هذه الخطوة وإمكانية التقييم الموضوعي لها على الخطوة السابقة وعلى المعايير وسهولتها، وبشكل عام يجب أن يتوافر في عملية قياس الأداء الأصالة والإبداع، إذ إن كثيراً من الأعمال يصعب قياسها مباشرة مما يجعل اللجوء إلى وسائل غير مباشرة في الرقابة أمر ضرورية.

٣. **المقارنة بين الأداء الفعلي والمعايير (النعمي، ٢٠٠٨، ١٥٨).**

٤. **تشخيص الانحرافات والإيجابيات وتحديد أسباب كل منها، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تتضمن معالجة الأخطاء والانحرافات مما يعزز إيجابيات الأداء والتطور مستقبلاً.**

## ٢-٢-٧ أنواع نظام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى أربعة أنواع ويحتوي كل نوع على مجموعة من الإجراءات والتدابير بغرض تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية بشكل عام (دليل التدقيق العراقي رقم ٤، ٢٠٠٠، ١).

### ١. الرقابة المحاسبية

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لاختبار دقة البيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال إتباع نظام القيد المزدوج واستخدام حسابات المراقبة الإجمالية وإتباع موازين المراجعة الدورية وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، وجود نظام مستندي سليم ونظام التدقيق الداخلي، وفصل واجبات موظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين، ويتم تطبيق الرقابة المحاسبية من خلال الإجراءات التالية: (الياس، ٢٠١٧، ٥-٦).

ا- إصدار تعليمات تقتضي إثبات العمليات فور وقوعها بالدفاتر من أجل تقليل الغش.

ب- إصدار تعليمات تمنع إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من طرف المسؤولين عليها.

ج- استعمال المراقبة ومراجعة الحسابات.

د- القيام بجرد مادي مفاجئ ومقارنة نتائجه بالأرصدة المحاسبية.  
ه- اتباع طريقة القيد المزدوج في قيد العمليات، ووجود دورة مستندية لكل نشاط من أنشطة المؤسسة (الالوسي، ٢٠٠٣، ٢١٦).

و- مسؤولية المحاسبة على الأصول.

ي- القيام بإعداد القوائم المالية مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

## ٢. الرقابة الإدارية

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الإلتزام بالسياسات والقرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة، وتقارير الأداء، والرقابة على الجودة، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين (سلامة، ٢٠١٠، ١٥).

ويتم تطبيق الرقابة الإدارية من خلال الإجراءات التالية: (طواهر وصديقي، ٢٠٠٥، ٤٥)

ا- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام.

ب- إثبات كل موظف للعمل الذي يقوم به عن طريق توقيع المستندات.

ج- التقريب الجغرافي للأعضاء العاملين في نفس النشاط من أجل تسهيل العلاقات المهنية.

د- نوع من الروتينية تضمن القيام بكافة تفاصيل المهام.

ه- فصل المهام بطريقة تسمح بكشف مصدر الأخطاء وتقلل من احتمال التواطؤ.

و- دراسة الوقت والحركة وذلك لغرض تحديد الوقت المعياري لإتمام عملية معينة (الالوسي، ٢٠٠٣، ٢١٥).

ي- تقارير الأداء والرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية.

## ٣. الضبط الداخلي

ويشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية إذ يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤولية (عبدالله، ١٩٩٨، ٢٣٠).

ويتم تطبيق الضبط الداخلي من خلال الإجراءات التالية: (الياس، ٢٠١٧، ٦).

أ- تأمين موجودات المؤسسة من شتى أنواع المخاطر.

- ب- استخدام طريقة الرقابة المزدوجة ( خاصة في العمليات الهامة والتي تعنى بمبالغ ضخمة ).
- ت- تبني نظام متابعة البريد الصادر والمستلم.
- ث- استعمال الإعلام الآلي من أجل ضمان سرعة الأداء وإمكانية الحصول على المعلومات في ظروف زمنية قياسية والتقليل من نسبة الخطأ.

#### ٤. جهاز التدقيق الداخلي

هو جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعتبر أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على أن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من حماية أصول وأموال المنشأة والتحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم (دليل التدقيق العراقي رقم ٤، ٢٠٠٠، ١-٢).

## المبحث الثالث

### مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية

#### ٢-٣-١ مقومات نظام الرقابة الداخلية

حتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً ويعطي النتائج التي وضع من أجلها لا بد أن يعتمد على مقومات تساعد في إنجاحه، ويشترط في هذه المقومات أن لا يكون هناك قصور فيها لعدم التأثير على فعالية هذا النظام ومن هذه المقومات ما يلي: (الياس، ٢٠١٦، ٨).

١. **وجود خطة تنظيمية:** تكفل هذه الخطة سير العمل على الوجه الأحسن وتكرس إنتظامه وأداءه بالطريقة التي وضعتها وسطرتها الإدارة من قبل في خططها الإستراتيجية، ولا يتأت هذا إلا بوضع إجراءات وظيفية موثقة تشرح تسلسل الطرائق والكيفيات التقنية لإنجاز الأعمال والأنشطة ودلائل عملية تقدم نصائح وإرشادات لتحسين الأداء وضمان الجودة مكونة بذلك مرجعية توجه العاملين والمسؤولين على حد سواء خلال تأديتهم لمهامهم.

٢. **وجود مجموعة من الموظفين الأكفاء:** فوجود الكفاءات التقنية ذات التأهيل العالي والمتمرسة والتمكنة من اختصاصها ومجال عملها، سيرفع حتماً من الكفاءة التشغيلية للمؤسسة عموماً لكون الخبرة والكفاءة والتحكم في الجانب التقني أشياء مهمة لنجاح أي نشاط مهني ومساهم أساساً في نضج المؤسسة وتطور خبرتها.

٣. **وجود نظام مستمر لتدريب العاملين:** وهذا بهدف رفع درجة كفاءتهم التشغيلية وتحسين مستواهم لمجابهة كل التطورات والإستعداد لكل المنافسات ومواكبة الوسط الخارجي للمؤسسة.

٤. **التقسيم المفصل للعمل و المهام:** فهو يسمح لكل فرد بمعرفة حدود مسؤوليته ومجال تدخله لضمان أكبر قدر من المسؤولية و العدالة والشفافية فتداخل المهام يفتح الباب أمام الاتكال والتلاعب وعدم القدرة على تحديد المسؤوليات في حالات وقوع الأخطاء والتجاوزات.

٥. **وجود نظام محاسبي دقيق:** يتيح أمام القائم بالرقابة قاعدة معلومات منقحة وجيدة للقيام بالرقابة على أكمل وجه خصوصاً في الجانب المحاسبي .

٦. **وجود إدارة للرقابة الداخلية:** تتمتع بجانب كبيراً من الاستقلالية عن الإدارة وتضم موظفين أكفاء وعلى قدر كبيراً من الكفاءة والتأهيل العلمي وعلى دراية بالجوانب التشغيلية للمؤسسة.

٧. **وجود معايير واضحة لجودة الأداء:** مثل معايير فعالية بيئة الرقابة وفعالية تقييم المخاطر والمتابعة المستمرة وأنشطة الرقابة ونظام المعلومات (الغول، ٢٠١٥، ٥).

ومما سبق يجب على المدقق الذي يعمل في الرقابة الداخلية فهم مناسب لهذه المقومات وتأهيل مهني كامل وان يتمتع باستقلالية كافية تمكنه من إبداء رأي محايد.

## ٢-٣-٢ إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام عدة إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسة له، وتعتبر بمثابة الحجر الأساس للمبنى، لذا سنتطرق إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية وكالاتي: (حليمي، ٢٠١٦، ٦-٩).

- إجراءات تنظيمية وإدارية.
- إجراءات تخص العمل المحاسبي.
- إجراءات عامة.

### أولاً- إجراءات تنظيمية وإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، وتقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، وتوزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من الأصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، إذ لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة المسؤول، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية: (طواهر وصدقي، ٢٠٠٣، ٩٩-١٠٠).

١. **تحديد الاختصاصات:** عند الوقوف على الهيكل التنظيمي لمؤسسة ما يجب تحديد اختصاصات كل مديرية لهما اختصاصاتها ودخل كل مديريةية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي، بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات.



٢. **تقسيم العمل:** إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء السرقة والتلاعب كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

أ- الفصل بين أداء العمل و سلطة تسجيلها: إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية وبالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعد المعالجة.

ب- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تسجيله.

ج- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تقرير الحصول عليه: إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل والاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعبات والاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

د- تقسيم العمل المحاسبي: انطلاقاً من عدم إنفراد شخص واحد بالقيام بعملية محاسبية معينة من الضرورة الفصل بين العمليات والفصل بين الموظفين القائمين بها إذ يقوم موظف معين بعملية من العمليات في ذات الوقت القيام بعملية أخرى من المجموعة نفسها التي ينتمي إليها إذ لا يستطيع القيام بعملية محاسبية من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل كل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده، لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير ويزيد من فرص الكشف عنها حالة وقوعها.

٣. **توزيع المسؤوليات:** يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الأهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرية والأشخاص المسؤولين في ذات الوقت في المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، لأن تحديد المسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ إن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص من جهة، ومن جهة ثانية يضيفي الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره.

٤. **إعطاء تعليمات صريحة:** عادةً ما يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة لذلك ينبغي تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم المعلومة وتنفيذها على احسن وجه.

٥. إجراء حركة التنقلات بين العاملين: إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية كون هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء والتلاعب التي ارتكبتها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤولياته.

## ثانياً- إجراءات تخص العمل المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات الداعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من أحكام رقابة دائمة على عمل المحاسب من خلال التسجيل الفوري للعمليات والتأكد من صحة المستندات إجراء مطابقت دورية القيام بجدد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به، إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك سنتطرق إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية: (عبدالله، ١٩٩٨، ١٦٧).

١. **التسجيل الفوري للعمليات:** يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعتها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكّن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون:

أ- بدون شطب.

ب- تسجيل فوق تسجيل آخر.

ج- لا يلغى تسجيل معين، إلا وفق طرائق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل.

د- إثبات التسجيل الصحيح.

وعلى هذا يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لإتخاذ القرارات المناسبة.

٢. **التأكد من صحة المستندات:** تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات

قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساس عند تصميم هذه المستندات ومنها:

أ\_ البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.

ب\_ عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.

ج\_ ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.

د\_ يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات.

إن المبادئ السالفة الذكر تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن البيانات التي يحتويها وفي هذا الإطار لا بد أن يجمع المستند الشروط التالية:

أ\_ يجب أن يتم إعداده بدون شطب، وبشكل واضح ويحمل كل الايضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل.

ب\_ أن يكون ممضي عليه من طرف المسؤولين المؤهلين وأن يدخل في إطار اختصاصاتهم.

ج\_ أن يحتوي على التاريخ.

٣. إجراءات المطابقات الدورية: جاءت إجراءات الرقابة الداخلية لكي تكشف عن عدم صحة المستندات الخاصة بالمراجعة التي تكون غير صحيحة بما يؤثر سلباً على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وبالتالي القوائم المالية المحاسبية للمؤسسة تربط فعالية المقارنة بالشروط التالية:

أ- يجب إجراء المقارنات على الأقل مرة واحدة في الشهر.

ب- الشخص الذي يقوم بالمقارنة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك مباشرة وأن لا يدخل ضمن وظيفة تسيير الصكوك.

ت- الشخص الذي يقوم بالمقارنة يجب أن لا يقوم بالتسجيل المحاسبي في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك.

ث- اتباع طريقة واضحة لأجراء المقارنة.

ج- مقارنة دورية لحساب الموردين في المؤسسة باردتهم الحقيقية على مستواهم وذلك عن طريق اجراء عملية استبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقي وطبيعة الدائنين.

ح- مقارنة دورية كل من حسابات المخزون والاستثمارات عن طريق الجرد المادي.

خ- مقارنة كل من حساب الحقوق والديون المختلفة لما هو موجود فعلاً.

د- مقارنة المبيعات بما تم بيعه فعلاً.

ذ- مقارنة حسابات الأعباء بما تم تحمله فعلاً.

٤. عدم إشراك الموظف في عمله: يجب على النظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم الإشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظراً لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعب الممكن وقوعه، والتي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية فعند حدوث خطأ المحاسب عن جهل للطرف والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه

وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادراً عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال ويتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

٥. **القيام بجرد مفاجئ:** القيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمار ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

### ثالثاً- إجراءات عامة:

يعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها وتتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك نبين الإجراءات التالية: (حليمي، ٢٠١٦، ٨).

١. **التأمين على ممتلكات المؤسسة:** تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الاستغلال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها من كل الأخطار المحتملة، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها، أم بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات من أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر.

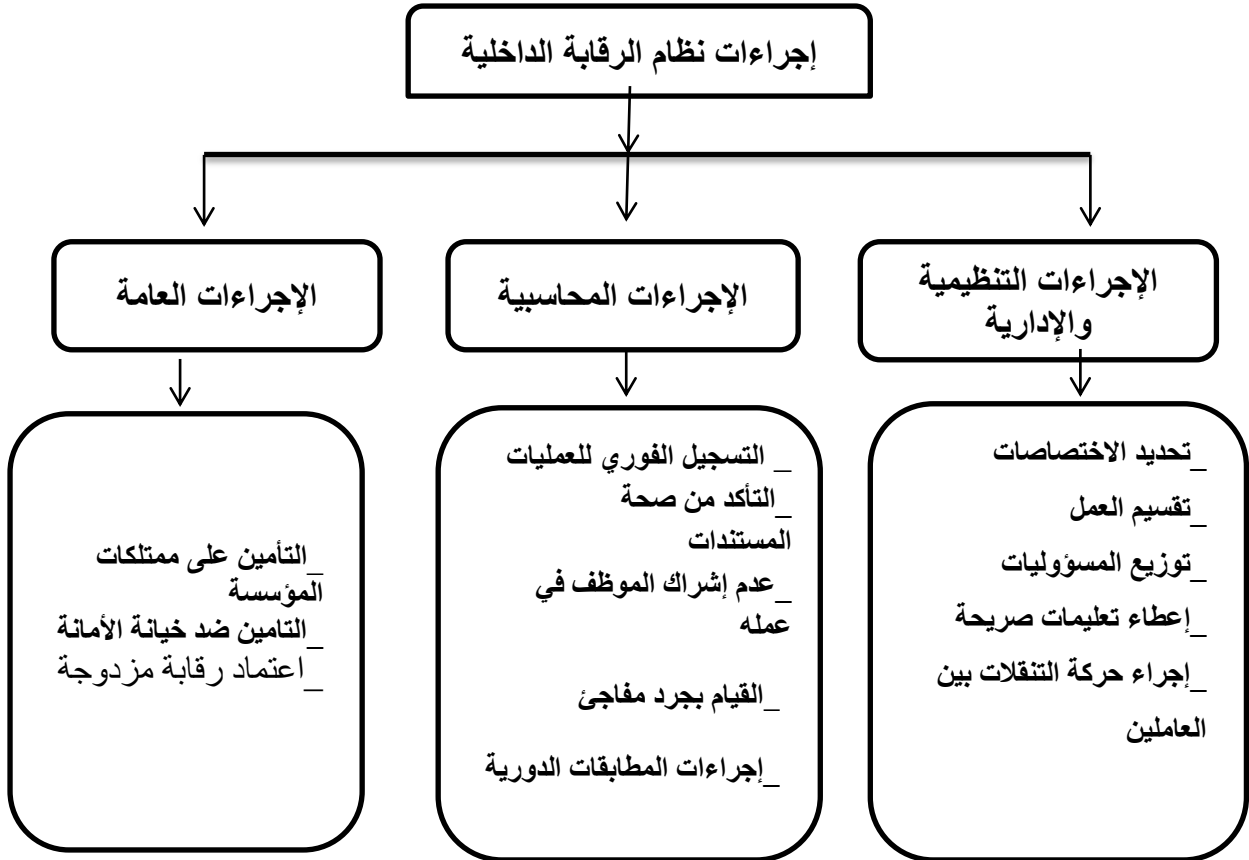
٢. **التأمين ضد خيانة الأمانة:** في ظل تدعيم نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين من خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم، إذ نجد من بينهم موظفاً معيناً يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلاً طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار التأمين عليه ضد خيانة الأمانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة والتي قد تؤثر على سيرها الطبيعي، وكذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين.

٣. **اعتماد رقابة مزدوجة:** يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضماناً للمحافظة على النقدية، وتفادي التلاعب والسرقة ولأجل إنشاء رقابة ذاتية، وإدخال الإعلام الآلي لأجل توليد معلومات للنظام بشكل سريع نظراً لحجم العمليات والسرعة في معالجة البيانات وتخفيض نسبة الخطأ في المعالجة وإمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة وفي الأخير تدعيم نظام الرقابة

الداخلية فعند شراء مادة معينة مثلاً ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات الموكلة لها ذلك، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيئاً ممضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابل للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:

- أ- تفادي التلاعب والسرقة.
- ب- إنشاء رقابة ذاتية.
- ت- تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

ويمكن تلخيص إجراءات الرقابة الداخلية كما في الشكل رقم (١)



الشكل رقم (١)

### إجراءات نظام الرقابة الداخلية

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، ٢٠٠٦، ١٢٣

## الفصل الثالث

### المبحث الأول

#### نشأة الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO

##### ٣ \_ ١ \_ ١ مفهوم الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

قبل التطرق إلى تعريف الرقابة الداخلية يجب أن نعرف ما معنى COSO؟ كلمة COSO هي اختصار لـ (Committee Of Sponsoring Organization of the Tread Way Commission) أي لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي، وهي اللجنة التي تتكون من الهيئات المهنية في الحقل المحاسبي والمالي في الولايات المتحدة الأمريكية المسماة لجنة رعاية المؤسسات بتقديم تصور شامل لمفهوم الرقابة الداخلية وتقييم الرقابة الداخلية، (الياس، ٢٠١٧، ٩).

وقد قامت لجنة COSO بتحديد المفاهيم المهمة التي ينطوي عليها نظام الرقابة الداخلية وهي: (بدوي، ٢٠١١، ٢٩).

١. الرقابة الداخلية هي جزءاً لا ينفصل من عمليات المنظمة.
٢. الرقابة الداخلية هي نظام تقوم مجموعة من الأفراد بوضعه وتنفيذه.
٣. تعطي الرقابة الداخلية تأكيدات معقولة وليست مطلقة.

##### ٣ \_ ١ \_ ٢ ظروف تشكيل لجنة COSO

فشلت العديد من الشركات الأمريكية سنة ١٩٨٥ م، وذلك نتيجة حدوث مشكلات في مراجعة حسابات هذه الشركات، مما إضطر الكونجرس الأمريكي وهيئة الأوراق المالية الأمريكية بتدشين حملة لإصلاح قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة ١٩٧٧ م، ولذلك تم تشكيل اللجنة الوطنية ( Treadway ) لمعالجة التقارير المالية الاحتياطية، وقد تكونت هذه اللجنة من عدد من الجمعيات والمعاهد المحاسبية في الولايات الأمريكية المتحدة والتي اشتملت على: (جمعة، ٢٠١٧، ١٥).

١. معهد المدراء الماليين ( FEI ) Financial Executives International.

٢. جمعية المحاسبين الأمريكيين ( AAA ) American Accounting Association.

٣. معهد المراجعين الداخليين ( IIA ) The Institute of Internal Auditors .

٤. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين The American Institute of Certified Public Accountants ( AICPA ).

٥. معهد المحاسبين الإداريين ( IMA ) Institute of Management Accountants .

تمت دراسة التقارير المالية ما بين عام ١٩٨٥ إلى عام ١٩٨٧ م من قبل لجنة المنظمات الراعية ( Tredway Commission )، وبعد ذلك أصدرت تقريراً بنتائج وتوصيات تحت عنوان " تقرير اللجنة الوطنية لإعداد التقارير المالية الاحتمالية" وقد ركزت لجنة COSO في تقريرها سنة ١٩٨٧ م بجانب المخاطر على أسباب مشاكل الرقابة الداخلية والتي ساعدت في فشل إعداد التقارير المالية، وقد حث التقرير الإدارة على تقديم تقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية، وركز على العناصر الرئيسية التالية: وجود أنظمة رقابة داخلية فعالة، بيئة رقابية قوية، مدونات لقواعد السلوك، لجان تدقيق متخصصة، إدارة قوية وإدارة المخاطر تم كتابة التقرير بواسطة تكليف شركة لإيجاد إطار رقابة داخلية متكامل، في سبتمبر ١٩٩٢ م، وبعد ذلك تم إصدار أربعة تقارير بعنوان " الرقابة الداخلية إطار متكامل" وهي كالتالي: ( على، شحادة، ٢٠٠٦، ٦٦).

١. الملخص التنفيذي ( Executive Summary ) وهو موجه للإدارة العليا والمشرعين، وفيه إطار عام عن الرقابة الداخلية.

٢. الإطار ( Framework ) يحتوي على تعريفات الرقابة الداخلية، ومكوناتها الرئيسية الأساس، وايضاً المعايير التي يمكن للإدارة من خلالها تقييم هذه الأنظمة الرقابية.

٣. التقرير إلى الجهات الخارجية ( Reporting to External Parties ) وهو تقرير تكميلي للمنظمات عن كيفية نشر تقاريرها علناً عن الرقابة الداخلية.

٤. أدوات التقييم ( Evaluation Tools ) وتم فيه توفير الأساليب التي تساعد في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

وكان هناك هدفان لتقرير لجنة COSO هما: (بدوي، ٢٠١١، ٢٩).

١. تكوين تعريف عام الرقابة الداخلية والذي يخدم العديد من الأطراف.

٢. إيجاد معيار للمنظمات تستطيع من خلاله تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لديها، وآلية تحسين هذه النظم.

يتضح للباحث مما سبق أهمية الرقابة الداخلية كونها تعمل على خطط موضوعة لتحقيق أهداف المؤسسة وتحافظ على سير عملها وذلك باستخدام مواردها بفاعلية وكفاءة وتعمل على إزالة المخاطر واكتشاف

الإنحراف قبل وقوعه وتزويد الإدارة بالتقارير اللازمة عن ما تم إنجازه وإصدار قوائم مالية محل ثقة ويمكن الاعتماد عليها.

### ٣ \_ ١ \_ ٣ مراحل تطور إطار COSO

مر إطار COSO بثلاث نسخ إبتداء من أول نسخة سنة ١٩٩٢ مروراً بالنسخة الثانية سنة ٢٠٠٤ وصولاً إلى النسخة الأخيرة سنة ٢٠١٣ وفيما يلي سنستعرض أهم ما جاء في تلك النسخ الثلاث، كان التركيز الأساس للجنة تريدواي على الأسباب الكامنة وراء مشاكل الرقابة الداخلية التي أسهمت في فشل إعداد التقارير المالية، وصدر تقرير اللجنة الأول سنة ١٩٨٧، أذ دعا الإدارة إلى أن تقدم تقريراً عن فعالية نظم الرقابة الداخلية وقد شدد على العناصر الرئيسية التالية: وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة رقابية قوية، مدونة لقواعد السلوك، لجنة التدقيق المختصة، إدارة قوية، إدارة مخاطر المشروع ومن هذه الإصدارات الثلاث الآتي:

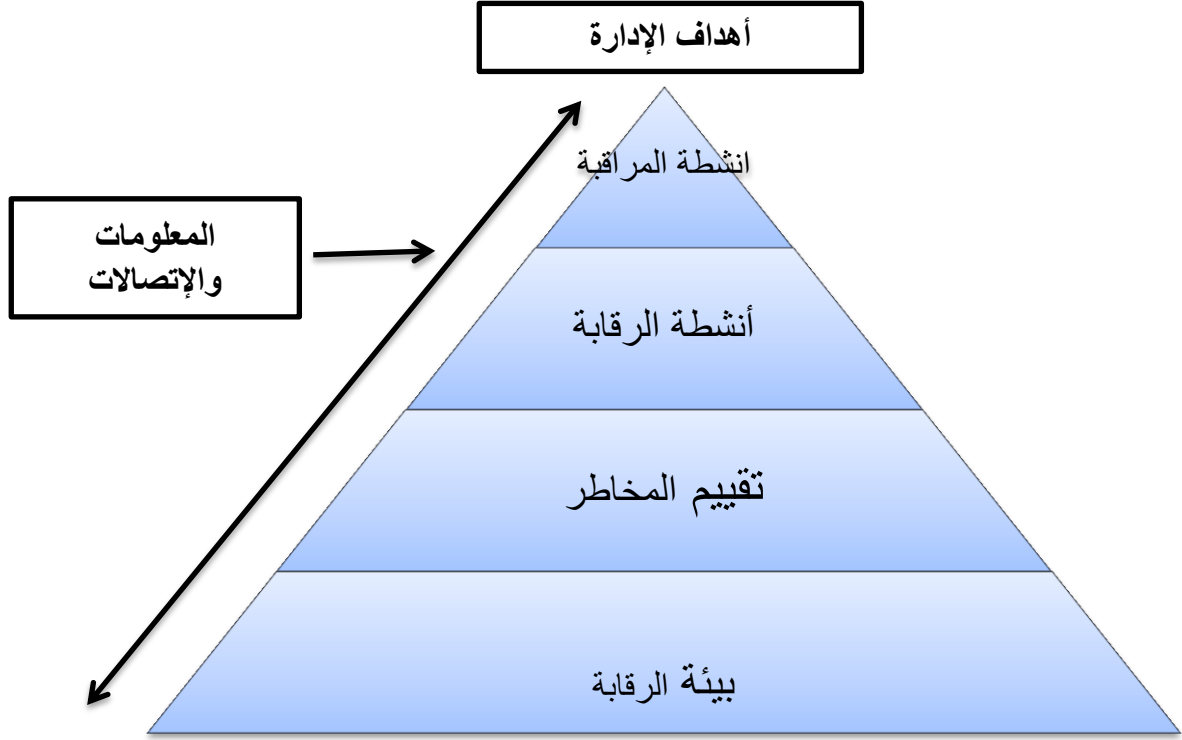
١. الإصدار الأول لإطار الرقابة الداخلية COSO سنة ١٩٩٢ والخاص بتقييم وتفعيل نظم الرقابة الداخلية ، وفي ظل هذا الإصدار فإن أهداف المنظمة تتمحور بثلاثة اتجاهات اساس: (الظن، ٢٠١٦، ٣١).

- الأهداف التشغيلية وهي التي تتعلق بالاستخدام الأمثل والفعال لكل موارد المنظمة.
  - أهداف التقارير المالية وهي التوجيه الاستخدام الإنتاج وتوثيقه بتقارير ترفع إلى الإدارة.
  - أهداف الإلتزام وهي التوجيه لمتطلبات الإلتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعات.
- ويركز هذا الإصدار الأول من هذا الإطار على خمسة مكونات اساس ويشمل كل منها عدة ضوابط، وتشمل هذه المكونات ما يأتي: (الياس، ٢٠١٧، ١٣).

- بيئة الرقابة Control Environment.
- تقدير المخاطر Risk Assessment.
- أنشطة الرقابة Control Activities.
- المعلومات والاتصالات Information & Communication.
- أنشطة المراقبة Monitoring .

ويمكن توضيح هذا الإصدار كما هو موضح بالشكل رقم (٢)





الشكل رقم (٢)

### مكونات إطار COSO لسنة ١٩٩٢ للرقابة الداخلية

المصدر: الظن، هيا مروان ابراهيم (٢٠١٦)، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، ٣٢

### ٢. الإصدار الثاني لإطار الرقابة الداخلية COSO سنة ٢٠٠٤

بعد أن استكملت لجنة المنظمات الراعية إطارها في عام ١٩٩٢ قامت بإضافة إطار جديد يغطي إدارة المخاطر سمي إطار إدارة مخاطر المشروع (ERM) Enterprise Risk Management ، فعلمية إدارة المخاطر يجب أن تطبق ضمن وضع استراتيجي تبدأ بالإدارة العليا وتدعم رسالة المنظمة، وفي ظل هذا الإصدار فإن أهداف الرقابة الداخلية أربعة أهداف وهي: (الأفندي، ٢٠١٨، ٦٥).

١. أهداف المستوى الأعلى: والتي يجب أن تتسق مع أهداف المنظمة وتكون متوافقة معها.

٢. الأهداف التشغيلية: وهي تتعلق بكفاءة وفاعلية عمليات المنظمة مثل أهداف الربحية وأهداف حماية الموجودات وأهداف الأداء.

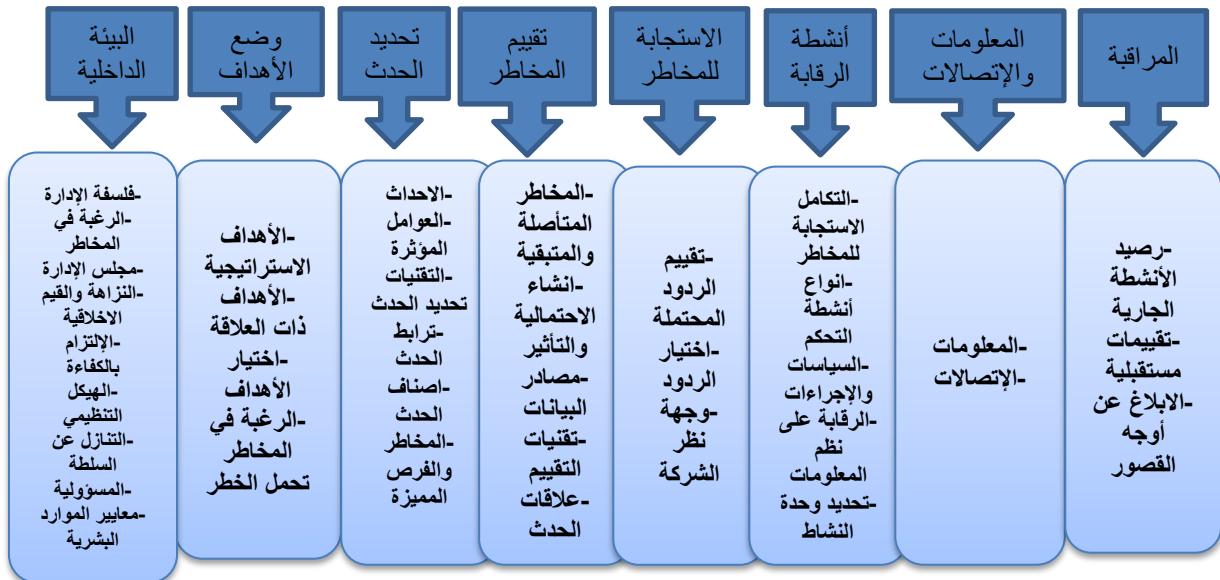
٣. الإبلاغ (التقرير): وهي تسهم في ضمان دقة واكتمال وموثوقية التقارير الداخلية للمنظمة والتقارير الخارجية سواء كانت هذه التقارير مالية أم غير مالية، كما تعمل على المساعدة في تحسين قرارات المنظمة ومناخها وأنشطتها وفاعلية هذه الأنشطة.

٤. الإلتزام: وهي تساعد المنظمة في الإلتزام والتقييد بالقوانين والأنظمة السارية، وغالبا ما تكون هذه القواعد والقوانين والأنظمة موضوعة من أطراف خارجية من الجهات المهمة في القطاع نفسه أو من الجهات الحكومية.

ويتضح مما سبق بان تطوير إطار ERM شمل إضافة هدف جديد وهو الهدف الاستراتيجي والذي يؤثر على قدرة الشركة على تنفيذ استراتيجياتها بتحقيق الأهداف والاستجابة لتقييم وإدارة المخاطر، واختلف هذا الإصدار عن سابقه بإضافة ثلاثة مكونات جديدة على المكونات السابقة لتصبح ثمانية مكونات وهي: ( Passenheim ١٢. ٢٠١٠ )

- البيئة الداخلية Internal Environment.
- وضع الأهداف Objective Setting.
- تحديد الأحداث Events Identification.
- تقييم المخاطر Risk Assessment.
- الاستجابة للمخاطر Risk Response.
- أنشطة الرقابة Control Activities.
- المعلومات والإتصالات Information & Communication.
- أنشطة المراقبة Monitoring Activiti.

ويمكن توضيح مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار ERM لإدارة المخاطر كما في الشكل رقم (٣).



الشكل رقم (٣)

مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار ERM

Resource : COSO ( 2004 ) Enterprise Risk Management - Integrated Framework . New York Committee of Sponsoring Organizations of the Tread Way Commission COSO.

### ٣. الإصدار الثالث لإطار الرقابة الداخلية COSO سنة ٢٠١٣

هذه النسخة قامت بترسيخ تعريف للرقابة وفق هذا الأصدار هي عملية ينفذها مجلس الإدارة، والعمال بغبة توفير ضمانات معقولة حول تحقيق الأهداف التشغيلية، عرض المعلومات المالية ومطابقة القوانين والتشريعات، بالإضافة إلى ذلك قام المرجع بتقديم ١٧ مبدأ تخص المكونات الخمسة للرقابة الداخلية ومقسمة بينها (بشير ونسيمة، ٢٠١٦، ٢٣٤)، ولكن قد يظهر للمؤسسة في مرحلة تصميم نظام الرقابة الداخلية أنّ بعض المواصفات ليست ملائمة لوضعها وأنّ مواصفات أخرى قد تبدو أكثر ملاءمة لها، ومن جهة أخرى فإن المرجع لا يجبر المؤسسة على تفعيل كل النقاط بصفة شاملة بل بالعكس فإدارة المؤسسة يمكنها أن تركز على النقاط التي تناسبها من أجل تصميم نظام رقابة فعال وتقييم مدى توفر ما نصت عليه المبادئ وهل تنشط بصورة صادقة، (الياس، ٢٠١٧، ١٢) وسوف نتناول مكونات الإصدار الثالث في المبحث الثاني من هذا الفصل بشيء من التفصيل.

يتضح للباحث مما سبق ان للرقابة الداخلية دور في متابعة سير الإجراءات بشكل سليم داخل المؤسسة وتحقيق كفاءة وفعالية الأنشطة ومدى تحقيق الأهداف الموضوعية بالاعتماد على مجموعة من المبادئ، وتعتبر الرقابة الداخلية هي جزءاً من النظام الذي تستخدمه الإدارة لتنظيم وتوجيه عملياتها كما أنها مصدر مهم لبيانات الإدارة العليا تساعد في إتخاذ القرارات وتطوير أداء المؤسسة. ويمكن توضيح مبادئ مكونات الرقابة الداخلية بحسب الإصدار الثالث لإطار COSO كما مبين بالجدول رقم (١).

جدول رقم (١) مبادئ مكونات الرقابة الداخلية بحسب الإصدار الثالث لإصدار COSO

المبادئ	مكونات الرقابة
١. الإلتزام بالنزاهة والقيم الاخلاقية. ٢. ممارسة مسؤوليات الرقابة. ٣. الهيكل التنظيمي والصلاحيات والمسؤوليات. ٤. الإلتزام بالمهارة. ٥. تعزيز المسائلة وتحديد التزام الفرد تجاه الرقابة الداخلية.	بيئة الرقابة
٦. تحديد الأهداف بشكل واضح. ٧. التعرف على المخاطر وتحليلها. ٨. تحديد مخاطر الاحتيال. ٩. تحديد وتحليل التغيرات الكبيرة التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية.	تقدير المخاطر

<p>١٠. اختيار وتطوير أنشطة الرقابة.</p> <p>١١. اختيار وتطوير الرقابة على التكنولوجيا.</p> <p>١٢. نشر سياسات وإجراءات الرقابة.</p>	أنشطة الرقابة
<p>١٣. استخدام المعلومات المناسبة والموثوقة ذات العلاقة.</p> <p>١٤. التواصل الداخلي مع الغير حول النقاط الضرورية.</p> <p>١٥. التواصل الخارجي.</p>	المعلومات والإتصال
<p>١٦. إجراء التقييمات المستمرة أو المنفصلة.</p> <p>١٧. تقييم وتوصيل أوجه القصور ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية.</p>	أنشطة المراقبة

Resource: Thomas G. Shack III, Comptroller Commonwealth Internal Control Guide.2015  
PWC, IFACI, COSO, 2013 an opportunity to optimize your internal control in a changing environment July p 32.

### ٣ \_ ١ \_ ٤ القواعد الرئيسية لمفهوم نظام الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO)

١. أن الرقابة الداخلية هي عمليات

أذ يجب أن تكون الرقابة جزءاً من عمليات المؤسسة وليست عمليات مضافة للإجراءات الاعتيادية.

٢. إن الرقابة الداخلية تتأثر بالأفراد

تتأثر الرقابة الداخلية بأفراد المؤسسة سواء كانوا أعضاء مجلس الإدارة الذين يعتبرون جزءاً مهماً من نظام الرقابة الداخلية والذين يقومون بإصدار التوجيهات ووضع الاستراتيجيات والسياسات العامة، أو أفراداً في المؤسسة أذ أنهم يقومون بتنفيذ السياسات والتوجيهات الصادرة عن مجلس الإدارة، لذلك يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحديد مهامهم وواجباتهم وصلاحياتهم ونطاق مسؤولياتهم والتي يجب أن يكونوا على إطلاع بها (ابو صافي، ٢٠١٩، ٣٥).

٣. إن الرقابة الداخلية تزود مجلس الإدارة والإدارة العليا بتأكيد معقول

أي إنها لا تزودهم بتأكيد تام حول تحقيق الأهداف وذلك للأسباب التالية: (دهيرب، ٢٠١٢، ٤).

- إمكانية وجود عيوب في نظام الرقابة الداخلية قد لا يمكنه من اكتشاف الإنحرافات.
- هناك بعض الجوانب قليلة الأهمية قد لا يتم شمولها ضمن نظام الرقابة.
- إمكانية اختراق نظام الرقابة الداخلية في حالة وجود تواطؤ بين موظفين اثنين أو أكثر.
- إمكانية تجاوز نظام الرقابة الداخلية من قبل الإدارة نفسها.

- أن الرقابة الداخلية تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها سواء الأهداف التشغيلية التي تتعلق بكفاءة وفعالية استخدام موارد المؤسسة أو الأهداف المالية المعنية بإعداد قوائم مالية ملائمة تعكس الوضع المالي الصحيح للمؤسسة أو الأهداف المتعلقة بتحقيق الالتزام بالأنظمة والقوانين.

### ٣ \_ ١ \_ ٥ أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

أصدرت لجنة ( Tredway Commission ) سنة ١٩٩٢ م أهداف نظام الرقابة الداخلية وفقاً لتقرير لجنة ( COSO ) ثلاث أهداف رئيسة هي: (البواب، ٢٠١٥ ، ٣٧٦).

#### ١. مصداقية التقارير المالية

تتمثل مسؤولية إدارة الشركة بإعداد التقارير والقوائم المالية للمستفيدين منها، والأطراف المتعاملة كالدائنين والمساهمين والمستثمرين، وعليه يتوجب على الإدارة تقديم المعلومات الفعلية والتي تخلو من الغش والتلاعب، ويتحقق هذا من خلال توفير نظام فعال للرقابة الداخلية.

#### ٢. الكفاءة والفعالية في العمليات

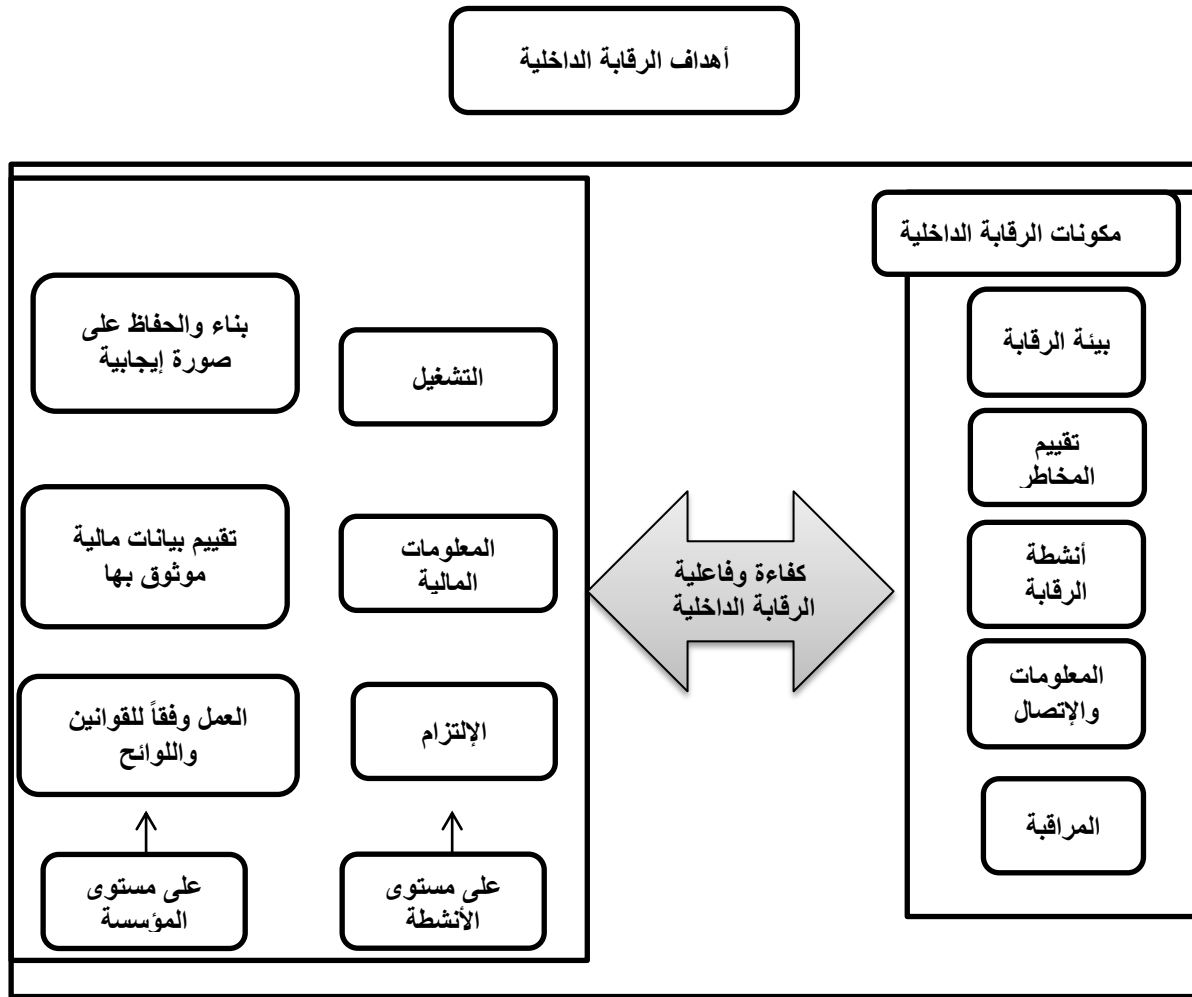
وتحدد الكفاءة والفاعلية من خلال نوعية المعلومات المقدمة سواء كانت مالية أو غير مالية، والتي تتعلق بعمليات وأنشطة الشركة، فكلما كانت حقيقة وواضحة أدى ذلك إلى المساعدة في إتخاذ القرارات المناسبة بكفاءة وفاعلية بما يتلاءم مع طبيعة الأهداف المحددة من قبل الشركة.

#### ٣. الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية

هناك بعض القواعد والقوانين التي يجب على المنظمة التقيد بها سواء أكانت داخلية أو خارجية، مباشرة أو غير مباشرة، ومن أمثلة القوانين غير المباشرة التي تؤثر على المنظمة تلك القوانين المتعلقة بحماية البيئة أو قوانين الحريات العامة، فقد يكون لتلك القوانين تأثير ما على الإجراءات المحاسبية أو التزامات معينة لا بد من الاحتياط لها، وهناك بعض القواعد والقوانين التي ترتبط مباشرة بالجوانب المحاسبية مثل قوانين الضرائب وقوانين التأمين والمعاشات (السوافيري، وآخرون، ٢٠٠٢، ١٥-١٦). وتمثل هذه الأهداف أهدافاً عامة لجميع المنظمات على اختلاف أنشطتها، وبالتالي فإن تحقيق نظام الرقابة الداخلية الفعال وفقاً لإطار COSO لأهدافه، يمثل رغبة مشتركة للجميع، سواء إدارات المنظمات، أو المهتمين الخارجيين بها.

إن مكونات الرقابة الداخلية في مجملها تهدف إلى تحقيق الغرض الذي أعد من أجله نظام الرقابة الداخلية، وأن تحقيق هذه الأهداف يتوقف على كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية التي تعمل وحدات التدقيق الداخلي على التأكد من تطبيقه وسلامته، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية فعالاً فإن مكونات هذا النظام مطبقة بشكل سليم داخل المؤسسة وأن وحدات التدقيق الداخلي تعمل بشكل سليم مما يؤدي إلى بلوغ المؤسسات لأهدافها سواء كانت الأهداف تشغيلية أو تقارير ومعلومات مالية أو الإلتزام، ويمكن توضيح علاقة مكونات الرقابة الداخلية بتحقيق أهدافها في ظل إطار COSO كما في الشكل رقم (٤).

(سمراء، ٢٠١٧، ٤)



شكل رقم (٤)

### علاقة مكونات الرقابة الداخلية بأهدافها في ظل إطار COSO

المصدر: سمراء، جدي (٢٠١٧)، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المعيلة، الجزائر، ص ٤٠

## المبحث الثاني

### الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لمفهوم COSO:

٣ \_ ٢ \_ ١ المقدمة

يقصد بالمكونات الرئيسية في أي نظام رقابي، مجموعة القواعد التي ينبغي توافرها كحد أدنى لقيام نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية، وعلى الرغم من أنه لا يمكن وضع نظام مثالي للرقابة الداخلية يفي باحتياجات المنشآت على اختلاف أنواعها بسبب الظروف الخاصة بكل منشأة والتي قد تختلف عن غيرها من المنشآت، إلا أن هناك مجموعة من القواعد العامة الأساس التي يمكن اعتبارها مكونات أساس يبنى عليها أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ويمكن تطبيقها في كافة المنشآت التي تحتاج نظاماً متكاملًا وفعالاً للرقابة الداخلية (الوقاد، وديان، ٢٠١٠، ١٧٧).

ويتكون هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO من خمسة عناصر رئيسة تتداخل مع بعضها البعض كإطار فعال لوصف وتحليل نظام الرقابة الداخلية، وذلك من أجل توفير تأكيد مناسب على تحقيق أهداف المنشأة لذلك تم وضع إطار COSO كإطار متكامل للرقابة والذي يتكون من العناصر التالية:

١ . البيئة الرقابية .

٢ . تقييم المخاطر .

٣ . الأنشطة الرقابية .

٤ . المعلومات والاتصالات .

٥ . الرقابة والمتابعة .

### ٣ \_ ٢ \_ ٢ بيئة الرقابة Control Environment :

يمكن اعتبارها أساساً للرقابة الداخلية في المنظمة وتؤثر على الوعي الرقابي للمسؤولين وعلى كافة مكونات الرقابة الداخلية، والمقصود ببيئة الرقابة السياسات والإجراءات التي تعكس اتجاهات الإدارة العليا، والمديرين، وملاك المنظمة بخصوص أهمية الرقابة الداخلية، وهناك عدة عناصر تكون هذه البيئة متمثلة بالقيم الأخلاقية، وفلسفة الإدارة، وأسلوب التشغيل والإشراف، وسياسات الموارد البشرية وكفاية الأفراد وانسجامهم، وإهتمام مجلس الإدارة وتوجيهه، وهذه العوامل تشكل معا ثقافة الرقابة الكلية. ( الخالدي، ٢٠١٥ ، ٣٠٤ )، وتتكون بيئة الرقابة الداخلية من العديد من العوامل المؤثرة في هذه البيئة والتي يتعلق بعضها بشكل مباشر بالإدارة وبعضها ذات صلة بتنظيم المنشأة ذاتها وهي كالتالي:

## ١. نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية

يتم التعرف على نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية لها من خلال وجود لائحة للسلوك سواء كانت مكتوبة أو في صورة خطاب ترسله الإدارة للعاملين بالمنشأة بصفة دورية، ويجب أن تركز هذه اللائحة على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية في التعامل مع الأطراف الداخلية والخارجية والتي تضمن حسن سمعة الشركة ومصداقيتها، مع ضرورة التزامهم بالقوانين واللوائح وأن يعمل الجميع على حماية معلومات الشركة وضمان سريتها (علي، وشحاته، ٢٠٠٦، ٧٨)، وضرورة وجود إجراءات ملائمة للتعامل مع التجاوزات ومخالفات نظام السلوك الأخلاقي.

## ٢. الإلتزام بالكفاءة

تتمثل الكفاءة في أن يمتلك ويحافظ جميع الأفراد داخل المنشأة على مستوى معين من الكفاءة، ولهم القيام بواجباتهم على أكمل وجه، إضافة إلى فهمهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة، وعلى الإدارة أن تحدد المهارة والمعرفة اللازمة للأفراد للقيام بالأعمال المطلوبة، وأن تقدم التدريب اللازم والإرشاد الملائم إضافة إلى تقييم الأداء ويمكن تلخيص إجراءات الإلتزام بالكفاءة كالتالي: (بدوي، ٢٠١١، ٣٣)

أ\_ تحديد مستوي الكفاءة لوظائف المنظمة المهارات والمعارف المطلوبة.

ب\_ تحليل المعارف والمهارات الخاصة بالوظائف.

ج\_ مراعاة مبدأ الكلفة والمنفعة للتسكين في الوظائف.

## ٣. دور ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة

يعمل مجلس الإدارة الجيد بشكل مستقل عن الإدارة، ويقوم أفراده بمتابعة وفحص أنشطة الإدارة، وتؤدي لجنة المراجعة في هذا الشأن أيضاً دوراً مهماً في تدعيم البيئة الرقابية إذ تتكون هذه اللجنة من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتكون أداة الإتصال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات الخارجي، والهدف الأساس من تشكيل لجنة التدقيق هو زيادة فاعلية وظيفة التدقيق وزيادة مساءلة مجلس الإدارة، ويمكن تلخيص إجراءات دور ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة (الذنيبات، ٢٠١٠، ١٨٠).

أ\_ كفاءة وفاعلية مجلس الإدارة.

ب\_ استقلالية مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

ج\_ التفاعل مع التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

د\_ مدى خبرة وكفاءة أعضاء مجلس الإدارة واللجان.



هـ\_ دورية عقد الاجتماعات.

و\_ وجود آلية لتزويد مجلس الإدارة بالمعلومات ذات المخاطر الكبيرة.

ي\_ آلية التعامل مع قرارات مجلس الإدارة متابعتها.

#### ٤. فلسفة الإدارة ونمط التشغيل

تشمل فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي سلسلة واسعة من الخصائص تشمل: درجة المخاطر التي ترغب المنشأة في تحملها، إضافة إلى نظرة الإدارة وفلسفتها الخاصة بنظم المعلومات، المحاسبة، القوى البشرية، المراقبة والتدقيق والتقييم وهذه المهام لها أثراً كبيراً على أنظمة الرقابة الداخلية ويمكن تلخيص إجراءات فلسفة الإدارة ونمط التشغيل كالتالي: (بدوي، ٢٠١١، ٣٤).

حجم المخاطر المقبولة لدي المنظمة (دراسة وتحليل).

أ\_ الدوران الوظيفي في الوظائف العامة.

ب\_ أهمية وظيفة الإدارة المالية.

ج\_ التواصل والتفاعل بين الإدارة العليا والإدارات والفروع.

#### ٥. الهيكل التنظيمي

يوفر الهيكل التنظيمي للمنشأة الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطتها لتحقيق أهداف المنشأة، وتتطلب البيئة الرقابية الجيدة إقامة هيكل تنظيمي مناسب يعرف بوضوح الصلاحيات والمسؤوليات، ويحدد قنوات اتصال مناسبة ويمكن تلخيص إجراءات الهيكل التنظيمي كالتالي: (بدوي، ٢٠١١، ٣٤).

أ\_ ملاءمة الهيكل التنظيمي لطبيعة عمل وحجم المنظمة.

ب\_ تحديد مهام ومسؤوليات المديرين الرئيسيين.

ج\_ كفاءة وخبرة المديرين الرئيسيين.

هـ\_ وجود آليات لتناقل وتبادل التقارير بين المستويات المختلفة.

و\_ مرونة الهيكل التنظيمي للتعامل مع التغيرات في محيط المنظمة.

ي\_ كفاية أعداد الموظفين.

#### ٦. تفويض الصلاحيات والمسؤوليات

تتأثر الرقابة بأسلوب الإدارة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات، وآلية إنشاء هرم العلاقات واعداد التقارير، والمسؤولية عن الأنشطة التشغيلية، وإجراءات المصادقة ويتطلب نظام الرقابة الفعال أسلوباً جيداً في التفويض. ويمكن تلخيص إجراءات تفويض الصلاحيات والمسؤوليات كالتالي: (جمعة، ٢٠٠٩، ١٩٩).

أ\_ وجود تفويض للصلاحيات يتناسب مع أهداف المنظمة.

ب\_ وجود فهم وادراك من الموظفين لأهداف المنظمة.

ج\_ وجود تناسب بين المسؤولين وحجم الصلاحيات المفوضة.

د\_ وجود آلية معينة لرقابة التقيد بالصلاحيات المفوضة.

#### ٧. سياسات وممارسات إدارة الموارد البشرية

تتضمن طريقة توظيف العاملين، وتدريبهم، والتقييم المستمر لهم، مع وضع سياسات فعالة لإدارة الموارد البشرية تعمل على تحقيق الكفاءة والسلوك الأخلاقي في ممارسات الأفراد، وتعتبر تلك السياسات عنصراً مهماً من بيئة الرقابة. (Arens & Loebbeck, 2000, P,384)، ويمكن تلخيص إجراءات سياسات الموارد البشرية كالتالي: (بدوي، ٢٠١١، ٣٤).

أ\_ وجود سياسات خاصة بالتعيين والترقية.

ب\_ وجود سياسات وإجراءات خاصة بالتدريب.

ج\_ إجراءات لتعريف الموظفين الجدد بمسؤولياتهم والمتوقع منهم.

د\_ مراعاة النزاهة عند تقييم أداء الموظفين.

هـ\_ مدى كفاءة الإجراءات المتعلقة بالتحقق من معلومات الموظفين المرشحين للتوظيف.

و\_ أسس ومعايير الترقيات تفصيلية وواضحة ويتم إعلانها للموظفين.

ي\_ مدى ملاءمة الإجراءات المتخذة حيال التجاوزات للسياسات والإجراءات.

#### ٣ \_ ٢ \_ ٣ تقدير المخاطر Risk Assessment :

يتكون تقدير المخاطر من تشخيص المخاطر وتحليلها، وهي تشتمل على: فحص العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية، والمنافسة، والتغيرات الاقتصادية، وعوامل داخلية مثل نوعية وجودة المستخدمين، وطبيعة أنشطة المنشأة، وخصائص عملية معالجة نظام المعلومات، ولغرض تقدير المخاطر، يجب أولاً أن تحدد إدارة الشركة أهدافها، ومن ثم التهديدات التي تواجهها، وبعد تحديد التهديدات، يجب أن تقدر المخاطر، أو احتمال حدوث كل تهديد، ويجب أن تقدر إدارة المنشأة بعد ذلك التعرض لكل خسارة محتملة يمكن أن تنتج من وراء المخاطر التي تم تحديدها. وبعد تحديد الخسارة المحتملة لهذه المخاطر يجب تحديد مجموعة من الأنظمة الرقابية التي تمنع الخسارة، وتشمل عملية تقدير المخاطر الخطوات التالية: (السوافيري، وآخرون، ٢٠٠٢، ٢٠).

#### ١. تحديد الأهداف

يعتبر تحديد أهداف الشركة أول خطوة لتقدير المخاطر، وتعتبر أهداف أي منشأة بمثابة معايير تستخدم لتقييم أداء الإدارة، ويجب على الإدارة أن تضع الخطط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف ضرورة وجود تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق تلك الأهداف (علي، وشحاته، ٢٠٠٦، ٨١).

## ٢. تحديد الخطر واحتمال حدوثه

تتعرض أي منشأة للخطر الذي قد يؤثر على تحقيقها لأهدافها، لذا يجب على الإدارة أن تعمل على تحديد احتمال تعرض المنشأة للأخطار، وقد يحدث هذا الخطر بسبب عوامل داخلية أو خارجية، ومن أمثلة العوامل الخارجية: ظروف المنافسة، تطورات تكنولوجياية، أما العوامل الداخلية فتتمثل في: كفاءة الموظفين، وطبيعة الأنشطة، وخواص تشغيل نظام المعلومات (COSO,2004 p42-43).

## ٣. إدارة الخطر

وهي الخطوة الأخيرة في عملية تقييم المخاطر وتأتي بعد التعرف على المخاطر الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة، ينبغي اتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها (جمعة، ٢٠١٧، ٢٣).

## ٣ \_ ٢ \_ ٤ الأنشطة الرقابية Control Activities:

تتألق أنشطة الرقابة من السياسات والإجراءات التي تضمن قيام الموظفين بتنفيذ توجيهات الإدارة من أجل تحقيق أهداف المنشأة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة ومعالجة المخاطر التي تتعرض لها (خرواط، ٢٠٠٩، ٢٤٩)، ويمكن تصنيف الأنشطة الرقابية إلى التالي:

### ١. الفصل الملائم بين المهام

يوجد أربع مؤشرات عامة للفصل بين المهام هي: (الذنيبات، ٢٠١٠، ١٨٢).

أ\_ الفصل بين حيازة الأصول والرقابة عليها.

ب\_ الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية وحيازة ما يرتبط بها من أصول.

ج\_ الفصل بين مسؤولية تشغيل الأصل وتسجيل العمليات والتقارير الخاصة به، والتي يتم بموجبها تقييم أداء ذلك الأصل أو القسم الذي يقوم بتشغيله.

د\_ الفصل بين المهام في إطار التشغيل الإلكتروني للبيانات إذ يتم الفصل بين دائرة تكنولوجيا المعلومات والأقسام المستخدمة لتكنولوجيا المعلومات.

### ٢. التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة

لتحقيق رقابة فعالة يجب تحديد الصلاحيات لكل مستوى إداري معين، والمهام الموكلة لكل منها (الذنيبات، ٢٠١٠، ١٨٢).

### ٣. المستندات والسجلات الملاءمة

تعد المستندات والدفاتر التي يتم فيها تسجيل العمليات المالية من الأمور الهامة، والتي تستوجب أن تكون ملاءمة حتى توفر تأكيداً مناسباً عن وجود الرقابة اللازمة على الأصول، وأن كافة العمليات المالية قد سجلت بشكل صحيح ، أذ أن المستندات غير الملاءمة تكون أحد العوامل المسببة لضعف الرقابة. (Arens & Loebbeck ، 2002, P387)

### ٤. إجراءات الرقابة الفعلية على الأصول

وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تساعد في توفير رقابة فعلية على الأصول مثل حماية النقدية، والأصول الأخرى التي تكون عرضة للسرقة، وتعد وسائل الحماية ضد المخاطر الخارجية أيضاً من الأمور التي تستوجب وضع وتصميم الإجراءات الرقابية (جمعة، ٢٠٠٩، ٢٠٣-٢٠٤).

### ٥. مراجعة وتقييم الأداء

يتمثل هذا المطلب في توفير إجراءات الرقابة المستمرة والفعالة على العناصر الأربعة السابقة، ويطلق عليه الضبط المستقل أو التحقق الداخلي، وترجع أهمية الضبط المستقل إلى احتمال تغير الرقابة الداخلية عبر الزمن ما لم توجد آلية للمراجعة المستمرة، أذ لا يقوم الأفراد عادة أو لا يتبعون الإجراءات عمداً، أو يصابون بعدم الاكتراث ما لم يقر شخص ما بالمتابعة وتقييم أدائهم، بالإضافة إلى ذلك يوجد احتمال الوقوع في الغش أو التحريفات غير المتعمدة، بغض النظر عن جودة الرقابة من عدمها (جمعة، ٢٠٠٩، ٢٠٣-٢٠٤).

### ٣ \_ ٢ \_ ٥ المعلومات والاتصالات :Information and Communication

تساهم نظم المعلومات بدور رئيس في نظم الرقابة الداخلية لأنها تقوم بإنتاج التقارير، بما فيها التنفيذية والمالية والمعلومات ذات الصلة، التي تساعد الإدارة في مراقبة الأعمال في أشمل معانيها، ويجب أن يتكفل الإتصال الفعال بتدفق المعلومات على جميع المستويات الإدارية، وحتى في جميع أنحاء المنظمة، كما يجب أن يضمن الإتصال مع أطراف خارجية، مثل العملاء والموردين والمنظمين وحملة الأسهم.

وتشمل الإتصالات ضرورة توصيل المعلومات الملاءمة داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة في الوقت المناسب لضمان تحقيق الأهداف، ويتم توصيل تلك المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالمنشأة إلى أعلى وإلى أسفل من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات، وإعداد القوائم المالية

ويمثل هذا الجزء أهمية كبيرة في الحكم على كفاءة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية، ويمكن تلخيص إجراءات المعلومات والاتصالات كالتالي: (بدوي، ٢٠١١، ٣٨).

أ\_ وجود نظام قوي لنظم المعلومات الإلكترونية داخل المنظمة يشمل تسجيل ومعالجة التقارير المالية، والمحافظة على الأصول والالتزامات.

ب\_ إيجاد آليات للحصول علي المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية.

ج\_ تحديد المعلومات الخاصة بالبيئة الداخلية ورفع التقارير الخاصة بها.

د\_ وضع آلية لتزويد المدراء بالمعلومات اللازمة لهم.

هـ\_ إيصال المعلومات إلى المعنيين في الوقت المناسب.

و\_ خطة استراتيجية لتطوير أنظمة المعلومات.

س\_ توفير وسائل اتصال مناسبة في المنظمة.

ح\_ توفير قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأية مخالفة واختراقات.

ط\_ وجود آلية لدراسة اقتراحات الموظفين.

### ٣ \_ ٢ \_ ٦ المراقبة والمتابعة Monitoring:

عملية مراقبة أنشطة المنشأة بشكل دوري ومستمر بهدف تقييم الرقابة الداخلية، وتشمل الرقابة الداخلية الفحص الدوري الجودة الرقابة من طرف الإدارة للتعرف على مدى تحقيق أهدافها بمطابقة نتائج الأعمال بالأهداف الموضوعية، ولتصحيح المسار عند الضرورة وفق إجراءات ضرورية لعمل التعديلات اللازمة، إذن ترتبط أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تفعيلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة (جمعة، ٢٠١٧، ٢٦). ويتم ذلك من خلال طريقتين هما: (بدوي، ٢٠١١، ٣٩).

١. المراقبة المستمرة للأنشطة ويكون ذلك ضمن ضوابط يتم تصميمها ضمن المسار للأنشطة التشغيلية ويتم تطبيقها بشكل فعلي ولحظي وتتمتع بالمرونة لتستجيب لأية تغيرات في الظروف المحيطة.

٢. التقييمات الدورية المنفصلة، وتتمثل في مجموعة من الأنشطة الرقابية التي تؤدي بشكل منفصل عن سير العمليات التشغيلية وتتم لاحقاً بعد إتمام العمليات ويقوم بهذه التقييمات عادة المدققون الداخليون، وبالتالي فإن المراقبة تشكل المظلة التي تحتوي باقي العناصر الرقابية الأربعة الأخرى.

يتضح للباحث مما سبق أن الرقابة الداخلية تتكون من مجموعة مكونات مترابطة مع بعضها البعض وأن مسؤولية هذه المكونات تقع على عاتق الجميع في المؤسسة من كافة المستويات المختلفة وبالأخص الإدارة العليا لأنها مسؤولة بشكل مباشر عن عملية تصميم نظام الرقابة الداخلية وتوزيع المسؤوليات على هذه المستويات وكل حسب موقعه إضافة إلى تحقيق إجراءات الضبط الداخلي التي عن طريقها تتحقق أهداف المنشأة، وأن مهمة الرقابة الداخلية ليست تصيد الأخطاء والتشهير بها، إنما مهمتها فحص واختبار وتقييم الإجراءات والتأكد من سلامتها والكشف عن الانحرافات والتعرف على أسبابها وإعطاء الراي الفني المحايد بشأنها.

## الفصل الرابع

### تحليل الدراسة الميدانية

#### المبحث الأول

#### تحليل الدراسة الميدانية ووصف عينة الدراسة

٤-١-١ المقدمة

يتناول هذا الفصل الجانب التطبيقي في فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في عينة البحث، ويختص بعرض تفاصيل الدراسة من تصميم استمارة الفحص وتحديد المجتمع الاصلي للدراسة وتحديد عينة البحث وعرض نتائج استمارة الفحص ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية لكل محور من محاور مكونات نظام الرقابة الداخلية كل على حدة، ويأتي هذا الفصل استكمالاً لتحقيق أهداف الدراسة المتمثلة في التعرف على مدى إمكانية تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة وفق إطار COSO، وإيجاد أهم مواطن الضعف وأهم مواطن القوة في إجراءات نظام الرقابة الداخلية وإثبات فرضية الدراسة، وذلك للسعي في معالجة مواطن الضعف في إجراءات الرقابة وتعزيز مواطن القوة، ونظراً لأهمية موضوع تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية، قام الباحث بجمع بيانات الدراسة باستخدام استمارة لتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في شركة إنتاج كهرباء الشمال وفق مكونات COSO، كما تم تحديد عينة البحث بأقسام الرقابة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للشركة والفروع التابعة لها ( فرع إنتاج كهرباء نينوى، وفرع إنتاج كهرباء صلاح الدين، وفرع إنتاج كهرباء كركوك)، أذ قام الباحث بتصميم استمارة الفحص بالاسترشاد بأنموذج استمارة الفحص والاستقصاء الملحقة بدليل التدقيق العراقي رقم (٤)، إلا إنها تضمنت مجموعة أسئلة تخص مكونات إجراءات نظام الرقابة الداخلية وكانت الإجابة عنها (بنعم أو لا)، أذ أجرى الباحث عدة زيارات لجمع البيانات من هذه الأقسام والتي جرت أغلبها بالمقابلة الشخصية مع مسؤولي الرقابة الداخلية في مقر الشركة والفروع التابعة، وقد قام الباحث بتكرار الزيارة بعد فترة عشرة أيام من جمع البيانات الأولية وذلك للتثبت من صحة الإجابات ووجد إنها مطابقة لما جاءت به النتائج الأولية.

#### ٤-١-٢ نبذة مختصرة عن الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية (المنطقة الشمالية)

تشكلت الشركة تنفيذاً للأمر الوزاري المرقم ٦١٠٨٣ في ٢٤ / ١٠ / ٢٠١٧ المتضمن تنفيذ قانون وزارة الكهرباء رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٧ تقرر فيه ان تكون التشكيلات المرتبطة بالوزارة تتمثل بالشركات العامة التي تتولى مسؤولية نشاطات الإنتاج، تعتبر الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية (المنطقة الشمالية) شركة عامة لأغراض قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل، أذ تكون الشركة العامة وحدة اقتصادية ممولة ذاتياً ومملوكة للدولة وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وتعمل وفق أسس اقتصادية وترتبط بوزارة الكهرباء ويكون مركزها الرئيسي محافظة (صلاح الدين) ولها ان تفتح فروعاً أخرى داخل العراق.

#### أهداف الشركة:

تهدف الشركة إلى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال إنتاج الطاقة الكهربائية، لبلوغ أعلى مستوى من النمو في العمل والإنتاج وبموجب المواصفات المعتمدة وبما يحقق أهداف الدولة ورفع مستويات الاقتصاد الوطني وبما يحقق أهداف خطة التنمية المستدامة.

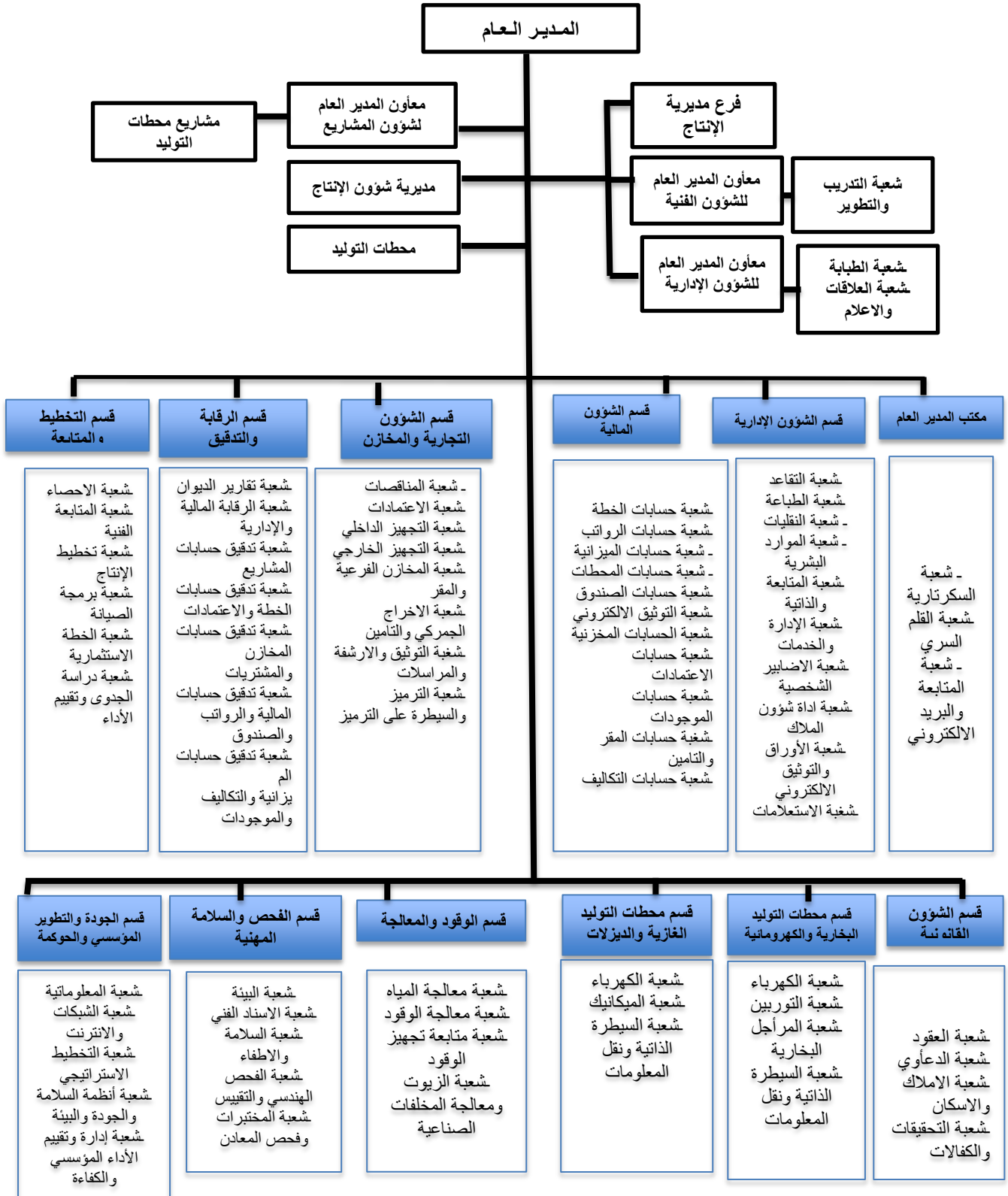
#### نشاط الشركة:

تمارس الشركة المهام والنشاطات الآتية:

١. إنتاج الطاقة الكهربائية من محطات التوليد التابعة لها والقيام بأعمال الصيانة لبلوغ أعلى مستوى من النمو في العمل والإنتاج.
٢. توسيع وتطوير المحطات وإضافة مشاريع محطات جديدة لها.
٣. شراء واستيراد مستلزمات الإنتاج وأية مواد تدخل ضمن إنتاجها واحتياجاتها.
٤. بيع الطاقة الكهربائية المنتجة إلى شركات النقل والتوزيع أو بيعها إلى أي جهة أخرى تحدد بموجب التوجيهات المركزي

الهيكل التنظيمي للشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية. شكل رقم (٥)

الهيكل التنظيمي لمقر الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية (المنطقة الشمالية)





## المبحث الثاني

### تحليل وتفسير النتائج

٤\_ ٢\_ ١ المقدمة

جمعت بيانات الدراسة باستخدام استمارة الفحص وذلك لتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء (المنطقة الشمالية) وفق مكونات COSO . قام الباحث بجمع بيانات الدراسة من خلال اجراء المقابلات الشخصية لمسؤولي أقسام الرقابة الداخلية في مقر الشركة والفروع، أذ كانت الاجابات مطابقة لما جاءت به استمارة الفحص بالنسبة لإجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة وإجراءات نظام الرقابة الداخلية في الفروع التابعة، على أنها فروع تابعة للشركة وتتخذ إجراءات نظام الرقابة الداخلية نفسها المعمول بها في الشركة، ومن خلال تطابق هذه الاجابات اعتمد الباحث على استمارة فحص واحدة لغرض تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية. وتتكون استمارة الفحص من خمسة محاور، كل محور يختص بمجموعة اسئلة عن مكونات COSO. يقوم المحور الأول بجمع البيانات الخاصة بالبيئة الرقابية، أما المحور الثاني فتجمع بموجبه البيانات الخاصة بتقويم المخاطر، والمحور الثالث تجمع بموجبه البيانات الخاصة بالأنشطة الرقابية، ليأتي المحور الرابع فيتم بموجبه جمع البيانات الخاصة بالمعلومات والإتصال، والمحور الخامس فتجمع بموجبه البيانات الخاصة بأنشطة المراقبة، ويبين الجدول رقم (٢) عدد الأسئلة الخاصة بكل مكون وعدد الاجابة عليها (بنعم أو لا).

#### جدول (٢)

##### توزيع اسئلة الاستمارة

المكون	عدد الأسئلة	الاجابة بنعم	الاجابة بلا
البيئة الرقابية	27	18	9
تقويم المخاطر	18	6	12
الأنشطة الرقابية	13	13	—
المعلومات والإتصال	13	7	6
أنشطة المراقبة	12	11	1
المجموع	83	55	28

#### ٤-٢-٢ تحليل البيانات:

في هذا المبحث يتم عرض نتائج بيانات استمارة الفحص لكل عنصر من عناصر COSO. التي اجريت على عينة الدراسة وتحليلها ومناقشتها تفصيلاً، والتعرف على مدى توافق إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء/ المنطقة الشمالية وفقاً لمكونات إطار COSO. وتحديثاته الأخيرة وإمكانية تقييم هذه الإجراءات مع كل مكون وتحديد مواطن الضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية ومحاولة معالجتها وايضاً تحديد مواطن القوة والعمل على تعزيزها، وبعد تقسيم الأسئلة على مكونات نظم الرقابة الداخلية الخمسة وتوحيد الاجابات وتنفيذ مراحل فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية، واستكمالاً لمنهج التطبيق العلمي، وإثبات فرضية البحث، ولغرض تنفيذ ذلك عمد الباحث لاستخراج النسب المئوية لمواطن القوة ومواطن الضعف في تطبيق إجراءات نظام الرقابة بعد مقارنتها مع مكونات إطار COSO. وذلك لغرض توصل الباحث إلى نسبة وترتيب مواطن القوة والضعف في تقييم إجراءات نظام الرقابة لكل مكون، وأيضاً التوصل لمعرفة النسبة الكلية لمواطن القوة والضعف في تقييم هذه الإجراءات، وكالاتي:

$$\text{نسبة مواطن الضعف لكل مكون} = \frac{\text{مجموع الاجابة ب (لا)} \times 100}{\text{مجموع الاجابات}}$$

$$\text{وبالنسبة لمواطن القوة لكل مكون} = \frac{\text{مجموع الاجابة ب (نعم)} \times 100}{\text{مجموع الاجابات}}$$

$$\text{نسبة مواطن الضعف لكل المكونات} = \frac{\text{مجموع اجابة المكونات ب (لا)} \times 100}{\text{مجموع اجابة المكونات}}$$

$$\text{نسبة مواطن القوة لكل المكونات} = \frac{\text{مجموع اجابة المكونات ب (نعم)} \times 100}{\text{مجموع اجابة المكونات}}$$

ويبين الجدول رقم (٣) نسب وترتيب مواطن الضعف والقوة في تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

### جدول رقم (٣)

نسب وترتيب مواطن الضعف والقوة لإجراءات نظام الرقابة

الترتيب	نسبة مواطن الضعف	نسبة مواطن القوة	عدد الأسئلة	المكونات
الثالث	%33.34	%66.66	27	بيئة الرقابة
الخامس	%66.67	%33.33	18	تقدير المخاطر
الأول	————	%100	13	أنشطة الرقابة
الرابع	%46.15	%53.85	13	المعلومات والإتصال
الثاني	%8.33	%91.67	12	أنشطة المراقبة

### ٤-٢-٣ تحليل بيانات المحور الأول: البيئة الرقابية:

ويبين الجدول المرقم (٤) استمارة الفحص مبين فيها أهم الأسئلة التي تخص إجراءات البيئة الرقابية والاجابة عنها.

### جدول رقم (٤)

استمارة فحص إجراءات البيئة الرقابية

ت	السؤال	نعم	لا
1	هل يتم الإلتزام بأخلاقيات السلوك المهني في انجاز معاملات التدقيق في الشركة؟	نعم	
2	هل يتم الابتعاد عن الاغراءات الوظيفية من خلال الإلتزام بالسياسات الموضوعية وميثاق السلوك في الشركة؟	نعم	
3	هل تستخدم كافة الصلاحيات الممنوحة في توفر أساس للرقابة الفاعلة؟		لا
4	هل يتم التأكد من وجود قواعد محكمة كأساس للرقابة في جميع الوظائف؟		لا

5	هل يتم الاطلاع الكامل حول الواجبات والقواعد المنظمة لهيكل العمل؟	نعم
6	هل تتم مشاركة نتائج الأعمال التدقيقية مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق بحرية تامة؟	نعم
7	هل يتم تبادل المعرفة مع مجلس الإدارة حول فلسفتها وإجراءات العمل المتبعة؟	لا
8	هل يتم العمل على تحديث المعرفة بالمعايير والقواعد والإجراءات المحاسبية؟	نعم
9	هل يمتلك العاملون بالشركة المهارات التي تؤهلهم لاكتشاف وتحديد المخاطر واي حالة اخرى مقصودة أو غير مقصودة؟	نعم
10	هل يتم استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في انجاز معاملات التدقيق؟	لا
11	هل يتم التأكد من واقعية الأهداف وقابلية قياسها في الشركة؟	نعم
12	هل تتسم نتائج الأعمال الرقابية والتدقيقية بالوضوح والشفافية؟	نعم
13	هل يتم الإلتزام بالقوانين واللوائح وأن يعمل الجميع على حماية معلومات الشركة وضمان سريتها؟	نعم
14	هل تتفاعل الشركة مع التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؟	نعم
15	هل يتم عقد اجتماعات دورية يتم فيه اشتراك فريق الرقابة الداخلية بالمناقشات حول الرقابة الملائمة عند تقديم الخدمات؟	لا
16	هل يوجد فلسفة للإدارة بإرساء مبدأ اعتبار الرقابة الداخلية مسؤولة كافة الأفراد في الشركة ؟	لا
17	هل تلتزم إدارة الشركة بالعمل على تسليح العاملين بكافة انواع الخبرات والمهارات؟	نعم
18	هل تحرص الشركة على عقوبات مشددة وراذعة تفرض من قبل الإدارة عند اكتشاف مخالفات تدل على عدم الامانة والنزاهة في أداء المهام؟	نعم
19	هل تحرص الشركات على استقطاب الكفاءات وتنميتها، والإهتمام اللازم بمقاييس الأداء والحوافز والمكافآت لتنمية الشعور بالمسؤولية عن الأداء؟	لا
20	هل تطلع الإدارة كافة الموظفين على ادوارهم في اطار عمليات الرقابة بطريقة واضحة ومكتوبة؟	لا
21	هل يوجد هيكل تنظيمي واضح ومرن يتلائم مع طبيعة وحجم الشركة وهل يساعد في تحقيق الأهداف المطلوبة؟	نعم
22	هل يوجد لدى الشركة وصف وظيفي واضح معمول به؟	نعم
23	هل توجد آلية للتعامل مع قرارات مجلس الإدارة ومتابعتها؟	نعم
24	هل تلتزم الشركة بالدوران الوظيفي في الوظائف العامة؟	لا
25	هل يتم التواصل والتفاعل بين إدارة الشركة العليا والادارات والفروع ؟	نعم
26	هل يتم تحديد مهام ومسؤوليات المديرين الرئيسيين وهل هم من ذوي الكفاءة والخبرة؟	نعم
27	هل يتم الإلتزام بالسياسات والإجراءات الخاصة بالتعيين والترقية مثل تعريف الموظفين الجدد بمسؤولياتهم ومراعاة النزاهة عند تقديم التعيين والتحقق من معلوماتهم ؟	نعم

## ويمكن عرض خلاصة تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لبيئة الرقابة بالآتي:

بعد عرض مواطن القوة ومواطن الضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية والتي أظهرتها نتائج استمارة الفحص لعينة الدراسة، أذ أشارت نتائج الدراسة في الأسئلة الموضحة بالجدول رقم (٤) الموجهة لمسؤولي الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء (المنطقة الشمالية)، أن هناك جزءاً كبيراً من إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة تتوافق مع إجراءات بيئة الرقابة وفق إطار COSO، وقد احتلت المرتبة الثالثة في مواطن القوة بنسبة 66.66%، وهذا يعتبر مؤشراً إيجابياً في تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، إلا أنه توجد مواطن ضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية حسب ما أظهرته نتائج الدراسة في استمارة الفحص وبنسبة 33.34%، متمثلة بضعف الإجراءات المتبعة في الصلاحيات الممنوحة للعاملين في الرقابة الداخلية وعدم التأكد من وجود قواعد محكمة كأساس للرقابة وضعف في تبادل المعرفة مع مجلس الإدارة حول فلسفتها وإجراءات العمل، وضعف في استخدام التكنولوجيا في إنجاز عملية التدقيق، وعدم إشراك الرقابة الداخلية في اجتماعات الإدارة حول الرقابة الملائمة، ولا توجد فلسفة واضحة لدى الشركة على اعتبار الرقابة الداخلية هي مسؤولية كافة الأفراد في الشركة، وعدم الحرص على استقطاب الكفاءات وعدم الإهتمام بتنمية الشعور بالمسؤولية عن الأداء، وعدم إطلاع كافة الموظفين على ادوارهم بطريقة مكتوبة، وعدم الإلتزام بالدوران الوظيفي.

### ٤-٢-٤ تحليل بيانات المحور الثاني: تقدير المخاطر:

ويبين الجدول المرقم (٥) استمارة الفحص مبين فيها أهم الأسئلة التي تخص إجراءات تقدير المخاطر والاجابة عنها.

#### جدول رقم (٥)

#### استمارة فحص إجراءات تقدير المخاطر

ت	السؤال	نعم	لا
1	هل يتم التواصل مع مسؤولي كافة المستويات لتحديد مخاطر عدم تحقق الأهداف؟		لا
2	هل يتم وضع أولويات معالجة المخاطر عند تحديد الأهداف لكل مستوى إداري للإجراءات الرقابية؟		لا
3	هل يتم التنبؤ باحتمالية حدوث المخاطر قبل وقوعها؟	نعم	
4	هل يتم العمل على حصر أنواع المخاطر التي تواجه العمل في الشركة ومنها الاحتيال؟	نعم	
5	هل يتم مشاركة المدقق الداخلي في دورات تدريبية تساعده على ادراك المخاطر واختيار طرائق بديلة للتعامل		لا

معها؟		
6	هل يشترك فريق الرقابة الداخلية مع الشركة في عملية تقييم المخاطر؟	نعم
7	هل تتم المتابعة باستمرار للتغييرات التي تحدث نتيجة الإجراءات الرقابية لتقليل المخاطر؟	نعم
8	هل تمتلك المعرفة بأنواع المخاطر وعواملها التي تحيط بأعمال الشركة؟	نعم
9	هل يتم تحسين الإجراءات الرقابية وفقاً للمخاطر التي حدثت؟	نعم
10	هل يتم رفع تقارير مستمرة إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة حول نتائج الاستجابة للمخاطر؟	لا
11	هل توجد لدى الشركة خطة طوارئ لمواجهة أي مخاطر غير محسوبة؟	لا
12	هل يوجد لدى الشركة نظام واضح ومكتوب بتحديد وتقدير المخاطر؟	لا
13	هل يتم التركيز على المخاطر الأقوى من ناحيتي التأثير والحدوث؟	لا
14	هل تراجع الشركة باستمرار مدى ملائمة استراتيجيتها مع المخاطر التي تواجهها؟	لا
15	هل يعمل نظام الرقابة الداخلية على ضبط مستويات المخاطر (المالية والتشغيلية) التي تعيق أداء الشركة؟	لا
16	هل لدى إدارة الشركة القدرة على دراسة كافة العمليات التشغيلية والأنشطة المتعلقة بالأهداف وذلك للتعرف على المخاطر المرتبطة؟	لا
18	هل تعتمد الشركة الوسائل التقنية في عملية تقييم المخاطر؟	لا

### ويمكن عرض خلاصة تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لتقدير المخاطر بالآتي:

بعد عرض مواطن القوة ومواطن الضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية لتقدير المخاطر والتي أظهرتها نتائج الدراسة في استمارة الفحص، أذ أشارت نتائج الأسئلة بالجدول رقم (٥)، الموجهة لمسؤولي الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء (المنطقة الشمالية)، أن هناك جزءاً كبيراً من إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة لا تتوافق مع إجراءات تقدير المخاطر وفق إطار COSO. إلا بنسبة قليلة، أذ أظهرت نتائج الدراسة ان هناك مواطن ضعف كبيرة بنسبة 66.67%، هذا يعتبر مؤشراً سلبياً في تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، بينما توجد مواطن قوة في إجراءات نظام الرقابة الداخلية بنسبة ضعيفة وقد إحتلت المرتبة الخامسة والأخيرة في مواطن القوة بنسبة 33.33%، حسب ما أظهرته نتائج الدراسة في استمارة الفحص، وأن مواطن الضعف تمثلت في عدم التواصل مع مسؤولي كافة المستويات لتحديد مخاطر عدم تحقق الأهداف، ولم يتم وضع أولويات معالجة المخاطر عند تحديد الأهداف لكل مستوى إداري للإجراءات الرقابية، ولم يتم مشاركة المدقق الداخلي في دورات تدريبية تساعده على إدراك المخاطر واختيار طرائق بديلة للتعامل معها، ولا يتم رفع تقارير مستمرة إلى لجنة التدقيق أو

مجلس الإدارة حول نتائج الاستجابة للمخاطر، ولا توجد لدى الشركة خطة طوارئ لمواجهة أي مخاطر غير محسوبة، وعدم وجود نظام واضح ومكتوب بتحديد وتقدير المخاطر، والضعف في استراتيجية الشركة في مواجهة المخاطر، وان نظام الرقابة الداخلية لا يعمل على ضبط مستويات المخاطر (المالية والتشغيلية)، إدارة الشركة ليس لديها القدرة على دراسة كافة العمليات التشغيلية والأنشطة المتعلقة بالأهداف وذلك للتعرف على المخاطر، لا توجد لديها وسائل تقنية في عملية تقييم المخاطر.

#### ٤-٢-٥ تحليل بيانات المحور الثالث: أنشطة الرقابة:

ويبين الجدول المرقم (٦) استمارة الفحص مبيّن فيها أهم الأسئلة التي تخص إجراءات البيئة الرقابية والاجابة عنها.

#### جدول رقم (٦)

#### استمارة فحص إجراءات أنشطة الرقابة

ت	السؤال	نعم	لا
1	هل يتم الإهتمام بالواجبات والمسؤوليات التي تكلف بها من قبل الشركة؟	نعم	
2	هل تحصل على التفويض الملائم لعملك التدقيقي وفقاً للنشاط الرقابي المكلف به؟	نعم	
3	هل يتم التأكد من صحة التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات؟	نعم	
4	هل يتم العمل على تصميم وتحسين الوثائق والسجلات كوضع ترقيم وتواريخ حدوث العمليات؟	نعم	
5	هل يتم العمل على التنظيم الصحيح والمناسب للوثائق والسجلات وفقاً لخريطة الحسابات المتبعة؟	نعم	
6	هل يتم التأكد من الأمان المادي والالكتروني لحماية الموجودات والسجلات والبرامج وملفات البيانات؟	نعم	
7	هل يتم التعامل مع الضبط المستقل للأداء في تقييم الإجراءات الرقابية المتبعة وفقاً لعملية التحسين المستمرة للأداء؟	نعم	
8	هل تساهم عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية المختلفة في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية؟	نعم	
9	هل توجد رقابة فاعلة على أداء الأنشطة والإجراءات في الشركة؟	نعم	
10	هل توجد رقابة على إمكانية الوصول للبرامج وملفات البيانات؟	نعم	
11	هل تتوفر وسائل حماية ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق والسرقة؟	نعم	
12	هل يوجد فصل ملائم بين المهام (مثل الفصل بين حيازة الأصول والرقابة عليها) ؟	نعم	
13	هل يوجد فحص مستمر وفعال على العناصر السابقة؟	نعم	

ويمكن عرض خلاصة تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأنشطة الرقابة الآتي:

بعد عرض نتائج الدراسة لإجراءات نظام الرقابة الداخلية لأنشطة الرقابة والتي أظهرتها استمارة الفحص لعينة الدراسة، إذ أشارت نتائج الأسئلة في الجدول رقم (٦)، الموجهة لمسؤولي الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء (المنقطة الشمالية)، أن جميع الفقرات الخاصة بالأنشطة الرقابية إيجابية وتتوافق مع جميع الإجراءات لنظام الرقابة الداخلية في الشركة، وقد احتلت المرتبة الأولى وكانت جميعها مواطن قوة بنسبة 100%، وهذا يعتبر مؤشراً إيجابياً في تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

#### ٤-٢-٥ تحليل بيانات المحور الرابع: المعلومات والاتصال:

ويبين الجدول المرقم (٧) استمارة الفحص مبين فيها أهم الأسئلة التي تخص إجراءات المعلومات والاتصال والاجابة عنها.

#### جدول رقم (٧)

#### استمارة فحص إجراءات المعلومات والاتصال

ت	السؤال	نعم	لا
1	هل يتم تقديم المعلومات الدقيقة والمكتملة للمستفيدين منها	نعم	
2	هل تتصف التقارير المقدمة بان معلوماتها ملخصة ومبوبة وفقاً لإهتمامات الشركة؟	نعم	
3	هل يتم بناء قناة اتصال مفتوحة تعمل على توفير المعلومات بالتوقيت المناسب؟	نعم	
4	هل يتم تقديم المعلومات للأطراف المستفيدة وأصحاب المصالح حول مدى تحقق أهداف الشركة؟		لا
5	هل يتم استخدام نظام معلومات كفوء في تلبية المعلومات المطلوبة؟		لا
6	هل يتم تحسين نظام المعلومات المستخدم في الشركة وفقاً للمتطلبات المتغيرة للإجراءات الرقابية؟		لا
7	هل تتوفر مجموعة أنظمة ذات تعليمات واضحة ومكتوبة يتم العمل من خلالها؟	نعم	
9	هل تمكن قنوات الاتصال الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفة أو خروقات؟		لا
10	هل يتوفر لدى الشركة وسائل اتصال مناسبة وفي كافة الاتجاهات؟	نعم	
11	هل يوفر نظام الإتصال الموجود في الشركة احتياجات الإدارة العليا للمعلومات الدقيقة؟		لا



12	هل يوجد نظام قوي لتنظيم المعلومات الكترونية داخل الشركة؟	نعم
13	هل يتم تخزين المعلومات بشكل صحيح؟	نعم

ويمكن عرض خلاصة تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية للمعلومات والاتصالات بالآتي:

بعد عرض مواطن القوة ومواطن الضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية للمعلومات والاتصال والتي أظهرتها نتائج الدراسة في استمارة الفحص لعينة الدراسة، أذ أشارت نتائج الأسئلة في الجدول رقم (٧)، الموجهة لمسؤولي الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء (المنطقة الشمالية)، ان هناك جزءاً كبيراً من إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة تتوافق مع إجراءات المعلومات والاتصالات وفق إطار COSO، وقد احتلت المرتبة الرابعة في مواطن القوة بنسبة 53.85%، وهذا يعتبر مؤشراً إيجابياً في تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، إلا إنه توجد مواطن ضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية حسب ما أظهرته نتائج استمارة الفحص، وبنسبة 46.15%، متمثلة بضعف تقديم المعلومات للأطراف المستفيدة وأصحاب المصالح حول مدى تحقق أهداف الشركة، وعدم استخدام نظام معلومات كفوء في تلبية المعلومات المطلوبة، ولم يتم تحسين نظام المعلومات المستخدم في الشركة وفقاً للمتطلبات المتغيرة للإجراءات الرقابية، ولا تمكن قنوات الإتصال الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفة أو خروقات، إضافة إلى إنه لا يوفر نظام الإتصال الموجود في الشركة احتياجات الإدارة العليا للمعلومات الدقيقة.

#### ٤-٢-٦ تحليل بيانات المحور الخامس: أنشطة المراقبة:

ويبين الجدول المرقم (٨) استمارة الفحص مبين فيها أهم الأسئلة التي تخص إجراءات أنشطة المراقبة والاجابة عنها.

#### جدول رقم (٨)

#### استمارة فحص إجراءات أنشطة المراقبة

ت	السؤال	نعم	لا
1	هل يتم المتابعة باستمرار مدى قدرة العاملين على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية؟	نعم	
2	هل يتم تزويد الشركة بالتغذية العكسية حول أوجه القصور في الإجراءات الرقابية المتبعة؟	نعم	
3	هل يتم العمل على ملاحظة الظروف وتوقع التغييرات التي تحدث بشكل دوري في العمل؟	نعم	

4	هل يتم الوقوف على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتعمل الشركة على اجراء التعديلات اللازمة لملافاة أوجه القصور في النظام؟	نعم
5	هل تعمل على تطبيق بعض أساليب الرقابة على أداء العمل الرقابي كالإشراف الفاعل أو محاسبة المسؤولية؟	نعم
6	هل يتم تنفيذ توصيات المدقق الداخلي وملاحظاته بشأن الرقابة الداخلية؟	نعم
7	هل تستخدم نتائج الأداء لأغراض منح الحوافز وتوقيع العقوبات على العاملين؟	لا
9	هل تعمل تقارير الأداء على معالجة جوانب القصور في الشركة؟	نعم
10	هل يتمتع العاملون في مجال الرقابة الداخلية بالاستقلالية الكاملة؟	نعم
11	هل تساهم استقلالية المدقق الداخلي في تحسين فاعلية الرقابة الداخلية؟	نعم
12	هل يتم تسهيل مهام العاملين في مجال الرقابة للوصول إلى كافة السجلات الخاصة بكافة اعمال الشركة؟	نعم

#### ويمكن عرض خلاصة تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأنشطة المراقبة بالآتي:

بعد عرض مواطن القوة ومواطن الضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأنشطة المراقبة والتي أظهرتها نتائج الدراسة في استمارة الفحص لعينة الدراسة، أذ أشارت نتائج الدراسة في الجدول رقم (٨) الموجهة لمسؤولي الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء (المنقطة الشمالية)، إن هناك جزءاً كبيراً جداً من إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة تتوافق مع إجراءات أنشطة المراقبة وفق إطار COSO، وقد إحتلت المرتبة الثانية في مواطن القوة بنسبة 91.67%، وهذا يعتبر مؤشراً إيجابياً في تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، إلا إنه توجد مواطن ضعف وبنسبة قليلة جداً في إجراءات نظام الرقابة الداخلية حسب ما أظهرته نتائج الدراسة وبنسبة 8.33%، متمثلة بمواطن ضعف في فقرة واحدة وهي عدم استخدام نتائج الأداء لأغراض منح الحوافز وتوقيع العقوبات على العاملين.

وهنا يمكن استخراج نسبة موطن القوة وموطن الضعف في تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج الكهرباء (المنقطة الشمالية) مقارنة مع مكونات إطار COSO الخمسة (البيئة الرقابية، وتقدير المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال، والمراقبة والمتابعة)، وحسب النسبة المبينة في الجدول رقم (٩) .

## جدول رقم (٩)

### نسبة موطن القوة وموطن الضعف الكلية

النسبة	الاجابة بـ(نعم)	مجموع الأسئلة	التقييم
66.27%	55	83	موطن القوة
النسبة	الاجابة بـ(لا)	مجموع الأسئلة	التقييم
33.73%	28	83	موطن الضعف

ويمكن عرض خلاصة تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالآتي:

بعد عرض موطن القوة وموطن الضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية والتي أظهرتها نتائج الدراسة، أذ أشارت النتائج في الجدول رقم (٩)، أن نسبة موطن القوة في تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية مقارنة مع مكونات إطار COSO. بلغت 66.27% وهذا يبين أن هناك جزءاً كبيراً جداً من إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة تتوافق مع إطار COSO، ولكن على مراتب متفاوتة كما مبين بالجدول رقم (٣)، أذ احتلت أنشطة الرقابة المرتبة الأولى، وأنشطة المراقبة والمتابعة احتلت المرتبة الثانية، والبيئة الرقابية احتلت المرتبة الثالثة، والمعلومات والاتصالات احتلت المرتبة الرابعة، وتقدير المخاطر احتل المرتبة الخامسة والأخيرة، وايضاً وأشارت نتائج الدراسة أن نسبة موطن الضعف في تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية مقارنة مع مكونات إطار COSO، بلغت 33.73%، وهذه النسبة أظهرت ان الجزء الأقل من إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة لا تتوافق مع إطار COSO. وأن أكثر نسبة موطن ضعف تظهر في تقدير المخاطر وهذا يعتبر تعثر في إجراءات الشركة في مجال تقييم المخاطر وضعف في تطبيق إجراءاته، ومن مواطن الضعف تظهر أيضاً في إجراءات المعلومات والاتصالات في المرتبة الثانية، واخيراً تظهر مواطن الضعف في البيئة الرقابية ولكن بنسبة أقل.

## الفصل الخامس

### الإستنتاجات والتوصيات

#### ٥-١ الإستنتاجات

تتلخص أهم الإستنتاجات التي توصل إليها الباحث في ضوء التحليلات التي أظهرتها الدراسة بالآتي:

١. أظهرت نتائج الدراسة إمكانية تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء/ المنطقة الشمالية وفقاً لإطار COSO وتحديثاته الأخيرة.
٢. وجود مواطن ضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة عند مقارنتها مع عنصر تقدير المخاطر، وتبين إنه من أقل العناصر تطبيقاً.
٣. وجود مواطن ضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة عند مقارنتها مع عنصر المعلومات والإتصال، وتبين أن هذا العنصر يطبق بنسبة أكبر بقليل من تقدير المخاطر.
٤. وجود مواطن قوة في إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وخاصة عند مقارنتها مع عناصر بيئة الرقابة، وأنشطة الرقابة، وأنشطة المراقبة والمتابعة، أي أن التقييم لهذه العناصر مطبق بدرجة كبيرة ويتوافق مع إجراءات نظام الرقابة.
٥. هناك قصور في تقييم الإجراءات الرقابية بشكل دوري من أجل تدارك جوانب الضعف ووضع الإجراءات المناسبة لمعالجتها.
٦. أظهرت الدراسة أهمية تكامل عناصر الرقابة الداخلية الخمسة وفقاً لإطار COSO وضرورة تطبيقها مجتمعة من أجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الشركة.

#### ٥-٢ التوصيات

بناء على ما أظهرته الدراسة من النتائج المذكورة سابقاً يوصي الباحث بما يأتي:

١. ضرورة متابعة تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لإنتاج كهرباء/ المنطقة الشمالية وفق المعايير الدولية وتحديثها باستمرار والعمل على الإلتزام بها وفق مبادئ إطار COSO. جنباً إلى

جنب مع القوانين النافذة والتعليمات وذلك لتحسين وتطوير ورفع كفاءة الإجراءات الرقابية لما له من أهمية في دعم نظام الرقابة الداخلية.

٢. العمل على معالجة نقاط الضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في البيئة الرقابية، وخاصة قيام الشركة بمنح كافة الصلاحيات، وتبادل المعرفة مع مجلس الإدارة حول فلسفتها، واستخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال التدقيق، وإشراك فريق الرقابة في الاجتماعات، وإطلاع الموظفين على أدوارهم بشكل مكتوب والعمل بالدوران الوظيفي وتنمية الشعور بالمسؤولية، وإيضاً العمل على تعزيز مواطن القوة في البيئة الرقابية.

٣. العمل على معالجة نقاط الضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية، وخاصة عنصر تقدير المخاطر، وضرورة قيام الشركة بزيادة الإهتمام بعنصر تقدير المخاطر ووضع خطة لمعالجتها، وضرورة التواصل مع المسؤولين لتحديد خطر عدم تحقيق الأهداف، وإشراك العاملين في الرقابة بتقييم المخاطر، ورفع تقارير مستمرة حول نتائج الاستجابة للمخاطر، والعمل على إيجاد نظام واضح ومكتوب بتحديد وتقدير المخاطر، والعمل على تعزيز قدرة الشركة للتعرف على المخاطر وتقييمها وفق وسائل تقنية.

٤. العمل على تعزيز مواطن القوة في إجراءات الأنشطة الرقابية والتي تمثل عموداً أساسياً لنظام الرقابة الداخلية.

٥. متابعة الإهتمام بمواطن الضعف في إجراءات المعلومات والاتصالات وتحديثها بصورة مستمرة على ضوء التغييرات التي تحدث، والحرص على وجود نظام قوي لنظم المعلومات الالكترونية داخل الشركة، وذلك باستخدام نظام معلومات كفوء، وتمكين قنوات الإتصال الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بالمخالفات.

٦. زيادة الإهتمام بعنصر المراقبة وتعزيز مواطن القوة فيه من خلال التقييم المستمر، أذ يؤدي عنصر المراقبة دوراً مهماً في تحقيق أهداف الرقابة.

٧. على إدارة الشركة تشجيع العاملين في الرقابة الداخلية على تنمية مهاراتهم العلمية والعملية وتطوير قدراتهم بشكل متواصل لمواكبة كافة التطورات التي تطرأ على نظام الرقابة وذلك من خلال ادخالهم دورات تدريبية وتطويرية، وإيضاً ضرورة مراعاة المؤهل العلمي بمن يشغل وظيفة بالرقابة الداخلية وأن يكون من خريجي التخصصات المالية.

## قائمة المصادر

### المصادر العربية:

#### أولاً: القرآن الكريم

#### ثانياً: الرسائل العلمية

١. أبو صافي، صابرين (٢٠١٩)، مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة العاملة في قطاع غزة مع إطار COSO (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة.
٢. أبو كميل، هناء، (٢٠١٤)، تقييم فاعلية الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة.
٣. الأفندي، ارسلان ابراهيم (٢٠١٨)، تطوير الرقابة الداخلية من خلال التكامل ما بين قواعد الحوكمة وإطار إدارة المخاطر في الوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية، (اطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
٤. بدوي، عبد السلام، (٢٠١١)، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO ، على تحقيق أهداف الرقابة دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة) الجامعة الإسلامية، غزة .
٥. جمعة، جواد، (٢٠١٧)، أثر تطبيق نموذج COSO على أداء برنامج المساعدات الغذائية وكالة الغوث الدولية(الأونروا)، (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.
٦. جميل، علي توفيق، (٢٠١٤)، تحسين فاعلية الرقابة الداخلية في ظل اعتماد إطار إدارة مخاطر المشروع، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الكوفة، النجف، العراق.
٧. حليمي، نبيل (٢٠١٦)، تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل بالمؤسسة الاقتصادية ، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
٨. دحو، عامر حاج (٢٠١٨)، التدقيق القائم على مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، (اطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة احمد دراية، الجزائر.
٩. السعدون، مهند حازم علي (٢٠١٣)، تقويم نظام الرقابة الداخلية في ضوء معايير التدقيق المحلية والدولية: دراسة تطبيقية في دائرة صحة نينوى، (رسالة دبلوم عالي غير منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

١٠. سمراء، جدي (٢٠١٧)، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، (اطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة.
١١. الغول، سناء (٢٠١٥)، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينة من المؤسسات، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ورقلة، الجزائر.
١٢. لظن، هيا مروان ابراهيم (٢٠١٦)، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO (رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
١٣. المدهون، رعدة (٢٠١٤)، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة.
١٤. الياس، بن علي (٢٠١٧)، مدى استجابة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية مع إطار COSO، دراسة حالة في مطاحن الواحات، (رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم المالية والمحاسبية) جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

### ثالثاً: الدوريات

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٥)، نشرة إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة، عمان، الاردن: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
٢. بشير، كشرود، نسيمه محيوت (٢٠١٦)، الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO \_ IC وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر، مجلة جديد الاقتصاد، العدد ١١، الجزائر.
٣. البواب، عاطف (٢٠١٥)، دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي: دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الاردنيين، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجلد ٤٢ العدد ٢.
٤. الججاوي، طلال (٢٠٠٦)، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق، المجلة العربية للإدارة العدد الأول، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية.

٥. الخالدي، ناهض نمر، (٢٠١٥)، مدى التزام مؤسسات التعليم العالي في فلسطين بمقومات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO دراسة حالة قطاع غزة، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الانسانية مجلد ١٧ العدد ١، جامعة الأزهر، غزة.
٦. خرواط، عصام الدين، (٢٠٠٩)، إطار مقترح لتقييم خطر المراجعة، مجلة الساتل، العدد السابع، جامعة السابع من أكتوبر، ليبيا.
٧. دليل التدقيق رقم (٤) (٢٠٠٠)، دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية الصادر من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.
٨. دهيرب، محمد سمير، (٢٠١٢)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO) اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدى إمكانية تطبيقه في القطاع العام، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، المجلد رقم ١ العدد (٦).
٩. العبادي، إبراهيم يوسف جويفل، (٢٠١٤)، دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية في ضبط الإنفاق الحكومي - دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية في محافظة جرش، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية مجلد ٢٢ العدد ٢، الجامعة الإسلامية، غزة.
١٠. القضاة، ليث، (٢٠١٧) أثر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO على تحليل مخاطر الأمان وفق منهج 5C"S في البنوك التجارية الأردنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال - مجلد ١٣، عدد ٤.
١١. مجلخ، سليم، ووليد، بشيش، (٢٠١٨)، أثر الرقابة الداخلية على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة تحليلية إحصائية وقياسية في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر قائمة الجزائر خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠١٥ باستخدام نموذج متجهات الانحدار الذاتي VAR مجلة افاق اقتصادية، كلية الاقتصاد والتجارة جامعة الرقب، ليبيا، المجلد ١ العدد ٧.
١٢. مشتهي، صبري. (٢٠١٥)، تقديم مدى انسجام أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية مع إطار COSO وأثر ذلك على أداء الشركة وقيمتها، مجلة جامعة الأزهر، مجلد ١٧ العدد ١.
١٣. هلدني، آلان عجيب مصطفى، والغبان، ثائر الصبري محمود، (٢٠١٠)، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي، مجلة العلوم الانسانية جامعة بابل، المجلد ٧، العدد ٤٥، العراق.

## رابعاً: الكتب

١. الألوسي، حازم هاشم (٢٠٠٣)، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار النهضة العربية، بيروت.



٢. جمعة، أحمد حلمي، (٢٠١٠)، المدخل إلى التدقيق الحديث\_ الإطار الدولي\_ ادلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط١، عمان، الأردن.
٣. الحدر، زهير (٢٠١٠)، علم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، عمان.
٤. حلمي، أحمد، (٢٠١٠)، التدقيق المستند على المخاطر، مملكة المعرفة للدراسات الاستشارات والتطوير، عمان، الأردن.
٥. الذنبيات، علي عبد القادر، (٢٠١٠)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن.
٦. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، (٢٠١٠)، تدقيق الحسابات (١)، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٧. سلامة، مصطفى صالح (٢٠١٠)، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان.
٨. السوافيري، فتحي، وآخرون (٢٠٠٢)، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة.
٩. طواهر، محمد التهامي، و صديقي، مسعود، (٢٠٠٣)، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ابن عكنون : الجزائر.
١٠. طواهر، محمد التهامي، و صديقي، مسعود، (٢٠٠٥)، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
١١. طواهر، محمد التهامي، و صديقي، مسعود، (٢٠٠٦)، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة، الجزائر.
١٢. عبد الله ، خالد الأمين، (١٩٩٨)، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان- الأردن.
١٣. العلق، بشير، (٢٠٠٨)، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع.
١٤. علي وشحاته، عبد الوهاب وشحاته، (٢٠٠٦)، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الواقع والمستقبل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
١٥. الكفراوي، عوف (١٩٩٨)، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، مصر.
١٦. محمد، عثمان عبد الرزاق، (١٩٩٠)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة. الموصل، العراق.

١٧ . منصور، على محمد، (٢٠٠٩)، مبادئ الإدارة - أسس ومفاهيم، ط ١، مجموعة النيل العربية للنشر، القاهرة.

١٨ . النعيمي، صلاح عبد القادر (٢٠٠٨)، الإدارة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن.  
المصادر الأجنبية:

#### **A: Official publications.**

1\_ Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission (COSO) , ( 1992 ) . " Internal Control Integrated Framework " New York, AICPA.

2\_ COSO ( 2004 ) Enterprise Risk Management - Integrated Framework . New York Committee of Sponsoring Organizations of the Tread Way Commission COSO.

3\_ PWC, IFACI, COSO, 2013 an opportunity to optimize to optimize your internal control in a changing environment July p 32.

4\_ Thomas G. Shack III, Comptroller Commonwealth Internal Control Guide.2015.

#### **B: Dissertation & Thesis**

–Bubilek • Olga Bubilek ( 2017 ) • Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization – Case Study • International Business Degree Thesis Bachelor of Business Administration • Arcada University .

#### **C: Books.**

1\_ Alvin Arens and James Loebbecke , (2000). Auditing: An Integrated Approach (Prentice-Hall). Inc. Upper Saddle River, New Jersey.

2\_ Alvin Arens and James Loebbecke , (2002) The Review, An Integrated Introduction, translated by Muhammad Muhammad Abd al-Qadir al-Dasti, Mars Publishing House, Kingdom of Saudi Arabia.

3\_ Passenheim Prof .Dr. Olaf (2010) Enterprise risk management bookboon.com

#### **D:Researches.**

–Kinney , William R ( 2003 ) , Auditing Risk Assessment and Risk Management Processes , The Institute of Internal Auditors Research Foundation , Florida .

## الملاحق

### مدخلات مكونات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO

#### بيئة الرقابة

ت	السؤال	نعم	لا
١	هل يتم الإلتزام بأخلاقيات السلوك المهني في انجاز معاملات التدقيق في الشركة؟		
٢	هل يتم الابتعاد عن الاغراءات الوظيفية من خلال الإلتزام بالسياسات الموضوعية وميثاق السلوك في الشركة؟		
٣	هل تستخدم كافة الصلاحيات الممنوحة في توفر اساس للرقابة الفاعلة؟		
٤	هل يتم التأكد من وجود قواعد محكمة كأساس للرقابة في جميع الوظائف؟		
٥	هل يتم الاطلاع الكامل حول الواجبات والقواعد المنظمة لهيكل العمل؟		
٦	هل يتم مشاركة نتائج الأعمال التدقيقية مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق بحرية تامة؟		
٧	هل يتم تبادل المعرفة مع مجلس الإدارة حول فلسفتها وإجراءات العمل المتبعة؟		
٨	هل يتم العمل على تحديث المعرفة بالمعايير والقواعد والإجراءات المحاسبية؟		
٩	هل يمتلك العاملون بالشركة المهارات التي تؤهلهم لاكتشاف وتحديد المخاطر واي حالة اخرى مقصودة أو غير مقصودة ؟		
١٠	هل يتم استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في انجاز معاملات التدقيق؟		
١١	هل يتم التأكد من واقعية الأهداف وقابلية قياسها في الشركة؟		
١٢	هل تتسم نتائج الأعمال الرقابية والتدقيقية بالوضوح والشفافية ؟		
١٣	هل يتم الإلتزام بالقوانين واللوائح وان يعمل الجميع على حماية معلومات الشركة وضمان سريتها؟		
١٤	هل تتفاعل الشركة مع التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؟		
١٥	هل يتم عقد اجتماعات دورية يتم فيه اشترك فريق الرقابة الداخلية بالمناقشات حول الرقابة الملائمة عند تقديم الخدمات؟		

	هل يوجد فلسفة للإدارة بإرساء مبدأ اعتبار الرقابة الداخلية مسؤولية كافة الافراد في الشركة؟	١٦
	هل تلتزم إدارة الشركة بالعمل على تسليح العاملين بكافة انواع الخبرات والمهارات؟	١٧
	هل تحرص الشركة على عقوبات مشددة وراذعة تفرض من قبل الإدارة عند اكتشاف مخالفات تدل على عدم الامانة والنزاهة في أداء المهام؟	١٨
	هل تحرص الشركات على استقطاب الكفاءات وتنميتها، والإهتمام اللازم بمقاييس الأداء والحوافز والمكافآت لتنمية الشعور بالمسؤولية عن الأداء؟	١٩
	هل تطلع الإدارة كافة الموظفين على ادوارهم في إطار عمليات الرقابة بطريقة واضحة ومكتوبة؟	٢٠
	هل يوجد هيكل تنظيمي واضح ومرن يتلائم مع طبيعة وحجم الشركة وهل يساعد في تحقيق الأهداف المطلوبة؟	٢١
	هل يوجد لدى الشركة وصف وظيفي واضح معمول به؟	٢٢
	هل توجد آلية للتعامل مع قرارات مجلس الإدارة ومتابعتها؟	٢٣
	هل تلتزم الشركة بالدوران الوظيفي في الوظائف العامة؟	٢٤
	هل يتم التواصل والتفاعل بين إدارة الشركة العليا والادارات والفروع؟	٢٥
	هل يتم تحديد مهام ومسؤوليات المديرين الرئيسيين وهل هم من ذوي الكفاءة والخبرة؟	٢٦
	هل يتم الإلتزام بالسياسات والإجراءات الخاصة بالتعيين والترقية مثل تعريف الموظفين الجدد بمسؤولياتهم ومراعاة النزاهة عند تقديم التعيين والتحقق من معلوماتهم؟	٢٧

## المحور الثاني: تقدير المخاطر

ت	السؤال	نعم	لا
١	هل يتم التواصل مع مسؤولي كافة المستويات لتحديد مخاطر عدم تحقق الأهداف؟		
٢	هل يتم وضع أولويات معالجة المخاطر عند تحديد الأهداف لكل مستوى إداري للإجراءات الرقابية؟		
٣	هل يتم التنبؤ باحتمالية حدوث المخاطر قبل وقوعها؟		
٤	هل يتم العمل على حصر أنواع المخاطر التي تواجه العمل في الشركة ومنها الاحتيال؟		
٥	هل يتم مشاركة المدقق الداخلي في دورات تدريبية تساعده على ادراك المخاطر واختيار طرق بديلة للتعامل معها؟		
٦	هل يشترك فريق الرقابة الداخلية مع الشركة في عملية تقييم المخاطر؟		
٧	هل تتم المتابعة باستمرار للتغييرات التي تحدث نتيجة الإجراءات الرقابية لتقليل المخاطر؟		
٨	هل تمتلك المعرفة بأنواع المخاطر وعواملها التي تحيط بأعمال الشركة؟		
٩	هل يتم تحسين الإجراءات الرقابية وفقاً للمخاطر التي حدثت؟		
١٠	هل يتم رفع تقارير مستمرة إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة حول نتائج الاستجابة للمخاطر؟		
١١	هل توجد لدى الشركة خطة طوارئ لمواجهة أي مخاطر غير محسوبة؟		
١٢	هل يوجد لدى الشركة نظام واضح ومكتوب بتحديد وتقييم المخاطر؟		
١٣	هل يتم التركيز على المخاطر الأقوى من ناحيتي التأثير والحدوث؟		
١٤	هل تراجع الشركة باستمرار مدى ملائمة استراتيجيتها مع المخاطر التي تواجهها؟		
١٥	هل يعمل نظام الرقابة الداخلية على ضبط مستويات المخاطر (المالية والتشغيلية) التي تعيق أداء الشركة؟		
١٦	هل لدى إدارة الشركة القدرة على دراسة كافة العمليات التشغيلية والأنشطة المتعلقة بالأهداف وذلك للتعرف على المخاطر المرتبطة؟		
١٨	هل تعتمد الشركة الوسائل التقنية في عملية تقييم المخاطر؟		

### المحور الثالث: الأنشطة الرقابية

ت	السؤال	نعم	لا
١	هل يتم الإهتمام بالواجبات والمسؤوليات التي أكلف بها من قبل الشركة؟		
٢	هل تحصل على التفويض الملائم لعملك التدقيقي وفقاً للنشاط الرقابي المكلف به؟		
٣	هل يتم التأكد من صحة التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات؟		
٤	هل يتم العمل على تصميم وتحسين الوثائق والسجلات كوضع ترقيم وتواريخ حدوث العمليات؟		
٥	هل يتم العمل على التنظيم الصحيح والمناسب للوثائق والسجلات وفقاً لخريطة الحسابات المتبعة؟		
٦	هل يتم التأكد من الأمان المادي والالكتروني لحماية الموجودات والسجلات والبرامج وملفات البيانات؟		
٧	هل يتم التعامل مع الضبط المستقل للأداء في تقييم الإجراءات الرقابية المتبعة وفقاً لعملية التحسين المستمرة للأداء؟		
٨	هل تساهم عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية المختلفة في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية؟		
٩	هل توجد رقابة فاعلة على أداء الأنشطة والإجراءات في الشركة؟		
١٠	هل توجد رقابة على إمكانية الوصول للبرامج وملفات البيانات؟		
١١	هل تتوفر وسائل حماية ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق والسرقة؟		
١٢	هل يوجد فصل ملائم بين المهام (مثل الفصل بين حيازة الأصول والرقابة عليها)؟		
١٣	هل يوجد فحص مستمر وفعال على العناصر السابقة؟		

## المحور الرابع: المعلومات والاتصالات

ت	السؤال	نعم	لا
١	هل يتم تقديم المعلومات الدقيقة والمكتملة للمستفيدين منها؟		
٢	هل تنتصف التقارير المقدمة بان معلوماتها ملخصة ومبوية وفقاً لإهتمامات الشركة؟		
٣	هل يتم بناء قناة اتصال مفتوحة تعمل على توفير المعلومات بالتوقيت المناسب؟		
٤	هل يتم تقديم المعلومات للأطراف المستفيدة وأصحاب المصالح حول مدى تحقق أهداف الشركة؟		
٥	هل يتم استخدام نظام معلومات كفوء في تلبية المعلومات المطلوبة؟		
٦	هل يتم تحسين نظام المعلومات المستخدم في الشركة وفقاً للمتطلبات المتغيرة للإجراءات الرقابية؟		
٧	هل تتوفر مجموعة أنظمة ذات تعليمات واضحة ومكتوبة يتم العمل من خلالها		
٩	هل تمكن قنوات الإتصال الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة باي مخالفة أو خروقات؟		
١٠	هل تتوفر لدى الشركة وسائل اتصال مناسبة وفي كافة الاتجاهات؟		
١١	هل يوفر نظام الإتصال الموجود في الشركة احتياجات الإدارة العليا للمعلومات الدقيقة؟		
١٢	هل يوجد نظام قوي لنظم المعلومات الكترونية داخل الشركة؟		
١٣	هل يتم تخزين المعلومات بشكل صحيح؟		

## المحور الخامس: أنشطة المراقبة

ت	السؤال	نعم	لا
١	هل يتم المتابعة باستمرار مدى قدرة العاملين على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية؟		
٢	هل يتم تزويد الشركة بالتغذية العكسية حول أوجه القصور في الإجراءات الرقابية المتبعة؟		
٣	هل يتم العمل على ملاحظة الظروف وتوقع التغييرات التي تحدث بشكل دوري في العمل؟		

		هل يتم الوقوف على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتعمل الشركة على اجراء التعديلات اللازمة لملافاة أوجه القصور في النظام؟	٤
		هل تعمل على تطبيق بعض أساليب الرقابة على أداء العمل الرقابي كالإشراف الفاعل أو محاسبة المسؤولية؟	٥
		هل يتم تنفيذ توصيات المدقق الداخلي وملاحظاته بشأن الرقابة الداخلية؟	٦
		هل تستخدم نتائج الأداء لأغراض منح الحوافز وتوقيع العقوبات على العاملين؟	٧
		هل تعمل تقارير الأداء على معالجة جوانب القصور في الشركة؟	٩
		هل يتمتع العاملين في مجال الرقابة الداخلية بالاستقلالية الكاملة؟	١٠
		هل تساهم استقلالية المدقق الداخلي في تحسين فاعلية الرقابة الداخلية؟	١١
		هل يتم تسهيل مهام العاملين في مجال الرقابة للوصول إلى كافة السجلات الخاصة بكافة اعمال الشركة؟	١٢



## **Abstract**

**The study aimed to evaluate the procedures of the internal control system in the General Company for Electricity Production in the Northern Region according to the COS0 framework and its recent updates. And to find the most important weaknesses as well as the most important strengths in the internal control procedures in the company. The study used the descriptive approach by relying on the information provided by books, theses and periodicals of information that enriched the theoretical side, as well as using the applied approach on the research sample for the purpose of evaluating the control system procedures in Northern Region Electricity Production Company).**

**The study concluded with a number of results, the most important of which is the possibility of evaluating the procedures of the internal control system in the General Company for the Production of Northern Region Electricity in accordance with the COS0 framework. The study also revealed the existence of weaknesses in the procedures of the internal control system in the company when compared with the risk assessment component, as well as the presence of weaknesses in the information and communication component. And the presence of strengths with the elements of the control environment, control activities, and monitoring and follow-up activities, meaning that the evaluation of these elements is applied to a large extent and is consistent with the procedures of the control system.**

**The study also recommended several recommendations, the most important of which is the need to follow up the evaluation of the internal control system procedures in the General Company for the Production of Northern Region Electricity in accordance with the principles of the framework COS0. Work to address weaknesses in the procedures of the internal control system, especially the risk assessment component, the need for the company to increase interest in the risk assessment component, develop a treatment plan, and address weaknesses in the information and communication component. Work to strengthen the strengths in the control system procedures in the control environment, enhance strengths in control activities and increase Attention to the control component of the company's management. Encouraging workers in internal control to develop their scientific and practical skills, as well as the need to take into account the scientific qualifications of those who hold a position in internal control.**

**Evaluation of internal control system procedures according to  
COSO Frame,  
Implementing of the General Company for Electric Power Production /  
Northern Region**

**Athesis Submitted**

**Jadallah Khalf Hamid Rajab**

**To**

**the council of Administration and Economics University of Mosul  
as part of the requirements attainment to obtain the higher  
specilized Diploma  
in Vetting and Auditing**

**Supervised By Assist. Prof.**

**Dr. Sinan Zuhair Mohamed Jameel**

---

**2020 A.D**

**1442 A.H**

**University of Mosul**  
**College of Administration &**  
**Economics**



**Evaluation of internal control system procedures according to  
COSO frame,**

**Implementing of the General Company for Electric Power  
Production / Northern Region**

**Jadallah Khalf Hamid Rajab**

**higher specialized Diploma  
in Scrutiny and Auditing**

**Supervised By Assist. Prof.**

**Dr. Sinan Zuhair Mohamed Jameel**

**2020 A.D**

**1442 A.H.**