**المستخلص**

**تعتمد كل من الأداره العليا وجهاز التدقيق واجهزة الرقابه الداخليه على اجراءات الرقابه الداخليه الفعاله لضمان تحقيق الأستخدام الأمثل للموارد المتاحه والحفاظ على المال العام من خلال منع سوء أستخدامه والتأكد من الألتزام بالسياسات الموضوعه والالتزام بتطبيق القوانيين والانظمه والتعليمات مما يعني ان على الادارات ان تبدي الاهتمام والعنايه المطلوبتيين وتقديم كافة وسائل الدعم والاسناد من اجل النهوض بأداء تلك الاجهزه 0 ويهدف البحث الى تقويم انظمة الرقابه الداخليه بأستخدام أحد الأساليب والمفاهيم الحديثه وتحديد انواع الضوابط الرقابيه ضمن نظام الرقابه الداخلية و تحديد وتشخيص المخاطر وحجمها وأنواعها ودرجة تأثيرها سواء كانت هذه المخاطر داخليه ام خارجيه والتي ممكن أن تتعرض لها كل وحده اقتصاديه مع أختلاف نشاطها وتنوع اعمالها ومن خلال قيامها بممارسه نشاطها ولاجل ديمومة بقائها وبما يمكن اداراتها المختلفه من تقويم مقدار مساهمتها في تحقيق اهداف هذه الوحدات وتحقيق استراتيجياتها وخططها الموضوعه ووضع الضابط الرقابي والاجراءات والمعالجات الصحيحه والمناسبه وفق الامكانيات المتاحه لهذه الوحدات الاقتصاديه .**

**Abstract**

The senior management, auditing and internal controls are based on effective internal control procedures to ensure optimal use of available resources and to preserve public funds by preventing misuse of the bank and ensuring compliance with the policies and compliance with the laws, regulations and instructions, which means that departments must show interest and care. And provide all means of support and support in order to improve the performance of those devices. The aim of the research is to evaluate the internal control systems by using one of the modern methods and concepts, defining the types of controls within the internal control system, identifying and diagnosing the risks, their size, types and degree of impact, whether these risks are internal or external, which can be exposed to each economic unit with different activity and diversity of its work and through To carry out its activities and to ensure its sustainability and to enable its various departments to assess the extent of their contribution to the achievement of the objectives of these units and to achieve their strategies and plans subject to the development of the supervisory officer and the correct and appropriate procedures and treatments according to the mother Gift items are available for these economic units.

**المقدمة**

ولا يغيب عن أحد أن البحث في الرقابه الداخليه هو أمر قديم جدا ، ولكن أهميته وضحت في الوقت الحاضر بسبب أتساع نطاق الادارة وتعدد أجهزتها وكبر حجمها وضخامتها وكذلك تطور تقنياتها ، والرقابة الداخلية هي مطلوبه في جميع الوحدات الاقتصادية على أختلاف تخصصاتها ، كما يجب أن تسبق ، وتواكب ، وأخيرا تلي جميع الانشطة بدءأبالتخطيط ومرورا بالتنفيذ وصولا الى التقرير عن النتائج .ومن الامور المهمه والتي لاجدال عليها ، أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية في أي وحدة اقتصادية يمنع الكثير من أوجه القصور التي تؤدي وتقود الى العديد من الممارسات الفاسدة ويتكون البحث من اربعة مباحث وهي على التوالي :

المبحث الاول : مفهوم الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: اطر الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: وظائف الرقابة الداخلية

المبحث الرابع: النتائج والتوصيات

**المنهجية العلمية للبحث**

**اولا : مشكلة البحث :**

تكمن مشكلة البحث في عدم تطبيق اغلب الوحدات الاقتصاديه للمفاهيم الحديثه لانظمة الرقابه الداخليه وتحديد المخاطر المحيطه بهذه الوحدات ويعود تقدير خطر الرقابة بشكل اساسي الى الحكم المهني لمدقق الحسابات والى خبرته وعدم وجود القواعد والمعاييرالموضوعه والتي يعتمد عليها في تقديره وتقيمه لمكونات نظام الرقابة الداخلية لدى تدقيقه والتي نصت عليها معايير التدقيق الدولية والامريكية ومن هنا يمكن استنباط مشكلة البحث من خلال دراسة اثر تقويم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطر الرقابة

**ثانيا:هدف البحث :**

1. يهدف البحث الى بيان اثر تقويم مكونات الرقابه الداخليه الخمسة على تقدير خطر كل مكون للرقابة الداخلية

**ثالثا : فرضية البحث :**

هل تؤثر المكونات الخمسة للرقابة الداخلية ( البيئة الرقابية ، وتقدير المخاطر ، والمعلومات والاتصالات ، وانشطة

الرقابة ، والمتابعة )على تقدير خطر الرقابة الداخلية

**رابعا : منهج البحث :**

المنهج الاستنباطي : تم الاعتماد على التفكير المنطقي الاستنباطي في التنسيق مع بيئة العراقية وواقع القطاع الصناعي .**خامسا : أسلوب جمع البيانات :**

تم الاعتماد على الادبيات العربيه والاجنبيه والخاصه بالمحاسبه والتدقيق والمتمثله بالكتب والرسائل والاطاريح الجامعيه ووقائع المؤتمرات والقوانيين والتشريعات والمعايير التي تصدرها المنظمات المهنيه التي لها صله بموضوع البحث بالاضافه الى المقالات والنشرات التي تم الحصول عليها من شبكة المعلومات الدوليه (الانترنيات )

**المبحث الاول**

**اولا : مفهوم الرقابة الداخلية**

**المقدمه:**

تطور مفهوم الرقابة الداخلية تطورا كبيرا بسبب تطور حجم المشروعات الاقتصاديه وزيادة الاهتمام بنظام الرقابه الداخليه، فلم تعد مجرد وسيله من وسائل المحافظه على النقديه وانما تطورت لتصبح مجموعه من العناصر او المكونات المترابطه التي تضع من قبل الاداره العليا لتحقيق اهداف الوحده الاقتصاديه و نظام الرقابه الداخليه هو مجموعه من الانشطه والاعمال التي تحدث بشكل مستمر داخل الوحده الاقتصاديه بحيث يضع اساسها ويراقبها وينفذها ويطورها الافراد على كافة المستويات بالموسسه ويراعى في تصميمها عنصري التكلفه والعائد ونظام الرقابه الداخليه جزء لايتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسه لكي توجه وتنظم عملياتها وليس هو نظام مستقلا بحد ذاته ونظام الرقابه الداخليه لايشمل فقط الاجراءات والامور المتعلقه بوظائف النظام المحاسبي والتقارير الماليه بل يمتد ليشمل كافة الجوانب الاداريه والتنظيميه ابتداء من المخطط وبرامج المؤسسه مارا بالهيكل التنظيمي منتهيا بالوسائل والادوات اللازمه لتحقيقها وان اهداف الرقابه الداخليه ليست فقط الثقه في التقارير والمحافظه على موجودات المؤسسه بل اهدافه تتعدى الى الالتزام بالقوانبن واللوائح وترشيد استخدام الموارد المتاحه والارتقاء بالممارسه الفعليه للانشطه وتحقيق الكفايه الانتاجيه من اجل اعطاء تأكيد معقول حول امكانية تحقيق الاهداف المرسومه وبسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها الرقابه الداخليه وتعدد معرفتها فتعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابه الداخليه .( نظمي والعزب ، 2012 ص149)

**مراحل تطور وتبلور مفهوم الرقابة الداخلية**

لقد تطورتعريف الرقابة الداخلية حتى يساير التطور الذي حصل للنشاط الاقتصادي وما صاحب ذلك من تطور ونمو في حجم المشاريع والوحدات الاقتصاديه من حيث اتساع نطاقها وحجمها ويمكن ان نلخص المراحل التي مرت بها الرقابه الداخليه :

**المرحله الأولى :**

تسمى هذه المرحله بالرقابه الشخصيه التي تتناسب مع طبيعة المشروعات الفرديه الصغيره والتي سادت أنذاك والتي تضمنت المفهوم الضيق للرقابه الداخليه واقتصر تعريفها على انها ( مجموعه من الوسائل التي تضمنت المحافظه على النقديه من السرقه والاختلاس وبعد ذلك شملت بعض الموجودات كالمخزون . (هلدني ، والغبان ، 2010 ، ص 6-7 )

**المرحله الثانيه :**

وهي مرحلة الضبط الداخلي تتميز هذه المرحله بالنمو في حجم الموسسات وزيادت انشطتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي فالرقابه الداخليه تمثل مجموعه من الوسائل التي تتبناها المؤسسه لحماية اصولها ودقة وصحة العمليات الحسابيه المثبته بالسجلات والدفاتر الرسميه ومن اهم تعاريف هذه المرحله هو ماصدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين لسنة 1936 وهو

( مجموعة من الأجراءات والطرق المستخدمه في الموسسه من اجل المحافظه على النقديه والأصول الأخرى بجانب التأكيد من الدقه الحسابيه لعملية أمساك الدفاتر )

(محمد ، 1990 ، ص 35 )

**المرحله الثالثه**:

وهي مرحلة الكفاءه الأنتاجيه في هذه المرحله أتسع مفهوم الرقابه الداخليه فشمل أساليب الارتقاء بالكفاءه الانتاجيه من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحه للوحده الأقتصاديه وكذلك تشمل الاهتمام بالجوانب التنظيميه والاداريه مع الحفاظ على اصول المؤسسه وضمان الدقه المحاسبيه في تسجيل العمليات ويمثل التقرير الذي اصدره المعهد الامريكي للمحاسبين عام 1949 الاساس لهذه المرحله فعرفت الرقابه الداخليه على انها تشمل ( الخطه التنظيميه ووسائل التنسيق والمقاييس المثبته في المؤسسه بهدف حماية اصولها وضبط ومراجعة البيانات الحسابيه والتأكد من دقتها ومدى الأعتماد عليها والأرتقاء بالكفاءة الانتاجيه(الحدرب ، 2010 ، ص 135).

**المرحله الرابعه :**

وهي مرحلة نظام الرقابه الداخليه وتشمل المفهوم الحديث للرقابه الداخليه حيث تم استبدال مصطلح الرقابه الداخليه بنظام الرقابه الداخليه باعتبارها اكثر شموليه وهي

( مجموعه من السياسات والاجراءات الموضوعه بما يوفر تأكيد معقول بأن اهداف المؤسسه يتم تحقيقها ، ويرتكز مبدأ الرقابه الداخليه هنا على انه لأداء اي نشاط مسؤليات اساسيه يتحملها المسؤول عن هذا النشاط وبالتالي تأدية مهامه الخاصه بطريقه معينه بدرجه من الكفاءه )( هلندي والغبان ، 2010،ص 7 ).

المرحلة الخامسة:

مرحلة هيكلة الرقابة الداخلية: فيها تم استبدال مصطلح نظام الرقابة الداخلية إلى هيكل الرقابة الداخلية على اعتبار إن الأخير أكثر شمولية (زغلول ، 2006 ، ص7 )وتم تعريفها على إنها:

(مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعة التي تقدم تأكيد معقول بان أهداف الوحدة الاقتصادية سوف يتم تحقيقها") بين تعريف هيكل الرقابة الداخلية حسب معيار (NO:55 SAS) يتكون من ثلاثة عناصرهي : (Arens&lLoebbecke, 2000:289)

- بيئة الرقابة.

- النظام المحاسبي.

- الإجراءات الرقابية.

المرحلة السادسة :

مرحلة الإطار المتكامل للرقابة الداخلية:هذه المرحلة تبنتها (COSO) لجنة رعاية المنظمات Committee Of Sponsoring Organization Of the Trade Way Commission (COSO)والتي فيها تتكون (IC) من خمسة مكونات هي:

- بيئة الرقابة.

- تقدير المخاطر.

- أنشطة الرقابة.

- المعلومات والاتصالات.

- الرقابة.

وبموجبه تغير مفهوم (IC) من هيكل الرقابة إلى إجراءات وعمليات، فجاء تعريف (COSO) بأنها :

"عمليات تتأثر بفاعلية مجلس الإدارة في المؤسسة، يتم تصميمها لتعطي تأكيد معقول حول تحقيق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالجوانب الثلاث الرئيسة وهي: (Natad&Johny2008 2)

- كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.

- إمكانية الإعتماد على التقارير المالية.

- الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها “ .

واصدر فيما بعد معيار (SAS NO:78) الذي أكد ما جاءت به (COSO) .

المرحلة السابعة :

مرحلة إدارة مخاطر المشروع ( ERM )(Enterprise Risk Management

في عام2002 عملت (coso) على تطوير (IC) وربطها بالأهداف الإستراتيجية للشركة، فأصبحت

المكونات الرقابية الخمسة التي سبق ذكرها إلى ثمانية مكونات بعد إضافة المكونات الثلاثة الآتية:

(Romney &Paul,2009:228)

- وضع الأهداف.

- تعريف الحدث.

- الاستجابة للمخاطر.

من ثم يمكن إجراء مقارنة بين معيار (SAS 55) لسنة 1988ومعيار(78 SAS )لسنة 1995

(الججاوي, 2006، 40) وكما في الجدول الاتي :

ترى الباحثة إن المراحل السابقة بينت مجموعة من الإتجاهات المهمة في الرقابة الداخلية وأظهرت على إنها ليست مجرد إجراءات للمحافظة على موجوداتها بل أصبح دورها كالآتي:

- دور إرشادي اًو تصحيحي لمسار الإدارات المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية.

- وتقيم وتطور أداء العاملين في المؤسسة .

- تشارك في وضع الخطط الإستراتيجية من خلال تحديدها للمخاطر والفرص

- تقوم بطرح السبل المناسبة على الإدارة في تطوير واستغلال الموارد.

- بإلاضافة إلى دورها تطبيق القوانين والتعليمات.

- توفر الاستقلالية والموضوعية في أداء القائمين أو العاملين في مهنة الرقابة الداخلية والتدقيق .

- تصمم الرقابة الداخلية لتوفر ضمان معقول بان أهداف الوحدة الاقتصادية الأساسية تم تحقيقها.

- تسعى الرقابة الداخلية لتقييم وتحسين فاعلية الرقابة وادارة المخاطر الحاكمية لتقليل أو الحد من المخاطر.

**ثانيا : أهم التعاريف الحديثه والمعاصره للرقابة الداخلية:**

اهم هذه التعاريف هو ماصدر عن المعاهد والمنظمات والهيئات الدوليه المتخصصه في هذا المجال ومنها :

التعريف الاولالذي صدر عن لجنة طرائق التدقيق المنبثقه من المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ( AICBA ) وهي ( تلك الخطة التنظيميه والاساليب المنبثقه من قبل الأداره في المؤسسه بهدف حماية اصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبه والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الانتاجيه وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الأداريه الموضوعه ( عبدالله ، 2004 ، ص 128).

والتعريفالصادر عن المعهد الفرنسي للمراجعه والرقابه الداخليه (IFAC ) النظام في المؤسسه محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعه من المسؤليات ويشمل ( مجموعه من الموارد والسلوكيات والأجراءات والاعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسه كما انه يساهم في السيطره على انشطتها بفعاليه ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحه من جهه ويمكنها الاخذ بالحسبان وبطريقه مناسبه كافة المخاطر المؤثرة عليها بما في ذلك التشغيليه والماليه من جهه اخرى.

وقد عرف معيار التدقيق الدولي رقم 315 الرقابه الداخليه بأنها عمليه مصممه ومتأثره بالادارة وبكل اولئك المعنيين بأدارة المنشأة والتي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بأن الاهداف المتمثله بتحقيق مصداقية البيانات ، وتحقيق كفاءة وفاعلية العمليات التشغيليه وتحقيق الالتزام بالسياسات والقوانيين والانظمه قد تم تحقيقها 0 ( الذنيبات ،2010 ،ص173 )

واشارت الفقره الثامنه من معيار التدقيق الدولي رقم 400 الى ان الرقابه الداخليه هي :

( كافة السياسات والأجراءات التي تتبناها المؤسسه لمساعدتها قدر الامكان للوصول الى اهدافها مع ضمان ادارة منظمه وكفاءة عمل عاليه بالاضافه الى الالتزام بسياسات حماية الاصول ومنع الغش واكتشاف الاخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبيه وتهيئة معلومات ماليه موثقه في الوقت المناسب )( المطارنه ،2009 ، ص 207 )

**و**التعريف الاكثر شموليهللرقابه الداخليه بين كافة التعاريف والذي تبنته الجمعيات المهنيه في العالم هو تعريف لجنة رعاية المؤسسات COSO (Committee of Sponsaring Organizations ) الرقابه الداخليه هي عمليات تتأثر بمجلس الأداره والافراد الاخرون في المؤسسه والتي يتم تصميمها لتعطي تأكيد معقول وليس مطلق او تام حول تحقيق المؤسسه لاهدافها في النواحي التاليه : ( حلمي ، 2010 ،ص 74 )

1. مدى كفاءة العمليات وفعاليتها
2. مدى الاعتماد على التقاير الماليه
3. مدى الالتزام بالقوانين والانظمه المعمول بها

اما من وجهة نظر مجلس المعايير المحاسبيه والرقابيه في العراق فالرقابة الداخليه هي ( مجمل السياسات والاجراءات المتخذة من قبل الاداره التي تكفل تحقيق اهداف الوحده الاقتصاديه وتضمن التنفيذ المنظم والعملي للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الاداريه والمحافظه على الموجودات واكتشاف ومنع الاخطاء ودقة القيد واكتمال السجلات وتهيئة البيانات الماليه المطلوبه والمعمول عليها في الوقت المناسب ) ( دليل التدقيق العراقي رقم 4 ، 2000 ، ف /4 ),

ويضيف Pany & Whittington في هذا المجال نظام الرقابه الداخليه يعتبر نظام شامل لانجاز الاهداف في مجال اعداد التقاريرالماليه واللالتزام بالقوانين والانظمه ، ويشمل الطرائق التي من خلالها تفوض الادارة العليا الصلاحيات وتحدد المسؤليات للوظائف مثل البيع والشراء والاعمال المحاسبيه والانتاج ،كما تشمل الرقابه الداخليه برنامج لتهيئه المستويات المختلفه من الادارات لتقاريرهم وتحليلاتهم التي تمكن المدراء التنفيذيين من المحافظه على الرقابه على مختلف الانشطه في المنظمات الكبيره وان استخدام الموازنات ومعايير الانتاج ومختبرات الفحص ودراسة الحركه والوقت وبرامج تدريب الموظفين لازالت تمثل جزء من وسائل الرقابه الداخليه ( Pany & Whittington 241 : 2001 )

**ثالثا: القوانين والنشرات و فاعلية الرقابة الداخلية.**

**مقدمة**

تسعى دول العالم من أجل تحسين وتوسيع إقتصادياتها وتطوير مستوى معيشتها إلى خلق وحدات اقتصادية ذات بنية تنظيمية قوية تكون منتجة ومنافسة وقابلة للإستمرار ، و يتطلب هذا تنظيم من نوع خاص أساسه قائم على خلق بيئة فاعلة، وفي أغلب الدول المتطورة إقتصادياً عملت على إصدار قوانين وتعليمات ألزمت الشركات على تطبيقها لدعم الرقابة الداخلية، وكذلك سعت المنظمات الراعية للمهنة على إصدار أُطر ونشرات حديثة تنسجم مع التغير في بيئة الأعمال خاصا بعد الأزمات المالية في الفترات الأخيرة التي تأثرت بها أغلب الشركات العالمية الكبيرة، وكان أول أسبابها الرئيس هو ضعف الرقابة الداخلية وعدم قدرتها على مواكبة التغيرات في بيئة الأعمال وللقوانيين المشرعة دور كبير في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وهي كما يلي :

تم إصدار العديد من القوانين التي تنظم نشاط الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ، وفيما يأتي أهم القوانين

والمعايير والتوجيهات الأكثر وضوحاً في الدول العالمية. (Kagermann&Others,2008:6)

1. الولايات المتحدة الأمريكية.

- Sarbanes-Oxley لعام/ 2002 (SOX) .

- معايير الإد راج في بورصة نيويورك.

- coso . إطار الرقابة الداخلية المتكامل/ 1992

- ERM إدارة مخاطر المشروع الإطار المتكامل 2004

- COBIT لتحديد أهداف الرقابة لتكنولوجيا المعلومات.

2. ألمانيا.

- قانون بشأن المكافئة والشفافية في إدارة الأعمالKontra G) )

- قانون حوكمة الشركات الألماني DCGK) . ) 2006

- قانون الشفافية والإفصاح (Transpu G. ) 2004

- إصلاح تشريعات قانون المحاسبة (Bilre G) 2004

3. المملكة المتحدة: تقرير تيرينيول : متطلبات الرقابة الداخلية. للجمع بين القوانين، 2005

4. كندا: القواعد الكندية لإدارة الأوراق المالية ،2004

5. اليابان: الإدا رات المالية والقوانين المالية ، 2006

6. الصين: قانون حوكمة الشركات ، 2001

7. هونغ كونغ :

- . القواعد التي تحكم إد راج الأو راق المالية في بورصة هونغ كونغ المحدودة ، 2007

- القواعد التي تحكم إد راج الأو راق المالية على نمو سوق الشركات من بورصة هونغ كونغ

**.** المحدودة ،2007

ترى الباحثة أنه من الضروري تكييف البيئة المحلية للتغيرات في بيئة الأعمال لمواكبة التطو رات والبقاء في المنافسة من خلال تبني المنظمات المهنية المحلية والجهات الحكومية الداعمة للمهنة لتطبيق المعايير الدولية واصدار القوانين والتعليمات الداعمة للمفاهيم والنشرات الحديثة والسير على خطى الدول المتقدمة وفيما يأتي عرض لأهم القوانين قانون (Sarbanes-Oxley ) المؤثرة على فاعلية الرقابة الداخلية

**قانون Sarbanes-Oxley .**

بعد سلسلة الإتهامات، والكثير من الدعاوى القانونية على مهنة المحاسبة والتدقيق، وافلاس كبار الشركات

العالمية، وكذلك انتشار الرشوة والإحتيال والغش والأزمات المالية أدى إلى تدخل الحكومات في مواجهة وحل هذه الأزمات، فأدخل Congress الأمريكي لغة مقتبسة من منشورات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين ((Institute Americans Certified Public في مرسوم أعمال الفساد الأجنبي لمنع رشوة

الموظفين الأجانب مقابل الحصول على عمل.كان الطلب من الشركات الاحتفاظ بنظام رقابة داخلية جيد ، ولكن لم تكن التحسينات الناتجة فيه كافية للحيلولة دون حدوث المزيد من المشاكل، فأقر Congress قانون( Sarbanes-Oxley SOX) في سنة 2002على الشركات العامة ومراقبي الحسابات، وكان الغرض منه: (Moeller, R. 2009:53)

1- منع تزويروتحريف البيانات المالية.

2- تحسين التقارير المالية وجعلها أكثر شفافية.

3- توفير الحماية الكافية للمستثمرين .

4- تقوية الرقابة الداخلية في الشركات العامة.

5- معاقبة الأشخاص الذين يقترفون التزويروالتحريف

ويعتبرقانون (SOX) من وجهة نظر الكثيرين أهم تشريع خاص بالأعمال وأكثرها تأثيرا ، كان له تأثير على تدقيق الشركات العامة ومراقبي حسابات هذه الشركات وعلى الطريقة التي يعمل بها مجلس الإدارة، والإدارة، والمحاسبون في الشركات العامة. (Moeller, R.,2009:53)

وفيما يأتي بعض الجوانب المهمة ل (SOX) والخاصة بمتطلبات الرقابة الداخلية الجديدة :

يطلب القسم 404 من (SOX) على الشركات أن تصدر تقريرمرفق للبيانات المالية، ينص على أن

الإدارة هي المسؤولة عن وضع وحفظ بيئة الرقابة الداخلية ووضع أجراءات رقابية كافية وسليمة، ويسمى هذا التقرير تقرير الإدارة وينبغي أن يتضمن التقرير من خلال فحص الرقابة الداخلية على ما يأتي:

أ- تقييم الإدارة للرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية وتحديد دقتها.

ب- العيوب والفروقات المهمة.

ج- عدم التقيد بالاجراءات

كما وان قانون (SOX) يرى أن على مراقب الحسابات أن يصادق على تقييم الإدارة للرقابة الداخلية ، ويرفع تقرير بذلك متضمناً مدى إختبارات الرقابة الداخلية التي قام بها، والتي واجهت إعتراضات كثيرة من الشركات الكبرى باعتبار أن التقيد والالتزام بمتطلبات القسم 404 سوف يكلفها ملايين الدولا رات

أما القواعد الجديدة الخاصة بالادارة يقتضي (SOX) بان المدير التنفيذي والمالي يشهد بان البيانات المالية والافصاحات المعلنة هي عادلة، وقد تمت مراجعتها من قبل الإدارة وهي ليست خادعة، كما أن يشهدوا بأنهم مسئولين عن الرقابة الداخلية، وتم تبليغ المدققين بكل شيء حول نقاط ضعف الرقابة الداخلية، وعن الاحتيال إذا تعمدت الإدارة مخالفة الشهادة، ويمكن أن تتعرض لعقوبة السجن ودفع غرامات مالية، ولا تستطيع الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة الحصول على قروض لا يستطيع من هم خارج الوحدة الاقتصادية الحصول عليها،وعلى الشركات أن تفصح بلغة واضحة عن التغيرات المادية للوحدة الاقتضت (SEC) هيئة الاوراق المالية والبورصات الامريكية على الإدارة المالية مايلي:

1- تبني تقيمها لنظام الرقابة الداخلية بناءً على إطار مرجعي معترف به.

2- الإفصاح عن مواطن ضعف الرقابة الداخلية.

3- الاعتراف بان الوحدة الاقتصادية ان كان هناك مواطن ضعف مادية لا تمتلك رقابة داخلية فعالة على إعداد التقرير المالي ( Romney M.B.&Paul J.S.,2009 :223

**المبحث الثاني :**

**الأطر الصادرة في تحسين فاعلية الرقابة الداخلية:**

نظرا لزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية من قبل مراقبي الحسابات، والمدراء ، والمحاسبين، والمشرعين، أصدرت خمس وثائق مؤخرا تتناول الجهود المتواصلة للتعريف والإبلاغ عن، تقويم، وتحسين الرقابة الداخلية .

**أولا ا: إطار COBIT ( (Control Objectives For Information Technology) :**

قامت (ISACF) منظمة رقابة وتدقيق نظم المعلوماتية بوضع إطار للأهداف الرقابية وتكنولوجيا المعلومات والتي يرمز لها (COBIT) .يعرف هذا الإطار باعتباره (مجموعة من التطبيقات الخاصة بالرقابة والحماية لنظم المعلومات السائدة لرقابة (IT) ) ويهيأ ما يأتي: (Barve j ,2012 :1)

1- معيار لتطبيقات الحماية والرقابة في بيئة (IT) .

2- التأكيد لمستخدمي (IT) أن هناك رقابة وحماية كافية.

1. تدعيم آ راء المدققين عن الرقابة الداخلية، واعطاء الرأي حول مسائل رقابة وحماية (IT)

وسنة 1997 كيّفت وثيقة (COBIT) تعريفاً للرقابة من وثيقة (COSO) هو :

(السياسات والاجراءات والممارسات والهياكل التنظيمية لتقديم تأكيد معقول عن قبول تحقيق أهداف منظمة الأعمال ومنع إعتماد الأهداف غير المرغوبة أو كشفها ومن ثم تصحيحها. )

(دهمش و عفاف ،2005 : 12)

أما الإصدار الأحدث ل (COBIT) والتي نشرته (ISACA) سنة 1997 وهو إصدار 4،1 الذي عّرف حوكمة تقنية المعلومات في ملخص (COBIT) على أنه :

"بنية من العلاقات والعمليات لتوجيه ومراقبة المشاريع من أجل تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إضافة قيمة، وتحقيق التوازن بين المخاطر مقابل العودة على تكنولوجيا المعلومات وعملياتها"

(Shaw R.S.&Others , 2012)

**يتناول إطار (COBIT) ثلاثة إتجاهات للرقابة الداخلية وهي**

**اولا- أهداف العمل:** يجب إخضاع المعلومات للمعايير المسماة متطلبات العمل الخاصة بالمعلومات، وتقييم المعايير إلى سبع فئات مفصلة في الأهداف، وأن توجيه الأعمال يعتبرهو الموضوع الرئيسي ل (COBIT) ،وتصميمه ليس فقط لاستخدامها من قبل مقدمي الخدمات (IT) والمستخدمين والمدققين، ولكن أيضا لتقديم التوجيه الشامل لأصحاب الأعمال والإدارة، ويستند (COBIT) على مبدأ توفيرالمعلومات التي تتطلبها المؤسسة لتحقيق أهدافها. والمعلومات التي ترسل إلى عمليات الأعمال الأساسية لديها للوفاء بمعايير معينة، اوالتي تتميز بأجراءات موجزة وكمايلي :(Sheikhpour R.,&Nasser M.,2012:15)

1. متطلبات الجودة (Quality Requirements)
2. الفاعلية (Effectiveness) وهي عرض المعلومات ذات الصلة ويتم تسليمها في الوقت المناسب والطريقة المناسبة والصحيحة المتسقة والقابلة للاستخدام.
3. الكفاءة (efficiency) تتعلق بتوفير المعلومات من خلال الإستخدام الأمثل والأكثر إنتاجية واقتصادية للموارد.

2- متمطلبات الأمن (Security Requirements) .

أ - السرية (Confidentiality) وهي حماية المعلومات الحساسة من الكشف غير المصرح

به.

ب - النزاهة (Integrity) تتمثل بدقة واكتمال المعلومات، فضلاً عن صلاحياتها وفقاً للقيم

والأعمال والتوقعات.

ج - التوفير (Availability) تتمثل بالمعلومات التي تتوفر عند الطلب من قبل العمليات

التجارية في الحاضر والمستقبل، وكذلك صيانة الموا رد والقدرات اللازمة المرتبطة

بها.

1. المتطلبات الإئتمانية (Fiduciary Requirements) .
2. الالتزام (Compliance) تتعلق بالامتثال للقوانين والأنظمة والترتيبات التعاقدية التي تخضع إليها العملية التجارية، أي معايير الأعمال المفروضة من الخارج، فضلاً عن السياسات الداخلية.
3. الموثوقية (Reliability) تتمثل بتوفير المعلومات المناسبة للإدارة لتشغيل المؤسسة وممارسة

مسؤولياتها الائتمانية والحكم.

**ثانيا - موارد (IT) وتتكون من أربعة موارد (Shaw R.S.&Others,2012:)**

1. الأفراد (people) هم العاملين في مجال (IT) .
2. التطبيقات (APPLICATIONS) هي الأنظمة المتبعة في الوحدة الاقتصادية.

ج- المعلومات (Information) تتعلق بنتائج الحقائق التي تم جمعها وتسجيلها وتخزينها

ومعالجتها ومعالجتها من خلال نظام المعلومات.

د - البنية التحتية (Infrastructure) تتمثل بتكنولوجيا مطبقة في الوحدة الاقتصادية والعوامل المساعدة الأخرى من المرافق المختلفة.

1. عمليات (IT) تنقسم عمليات (IT) ) إلى أربعة مجالات: (الذيبة، وآخرون 2.3، 2011 )

أ - التخطيط والتنظيم

ب-التنفيذ والتطبيق.

1. التوصيل والدعم.
2. المتابعه والتقييم

ويستخدم إطار (COBIT) لقياس: (Hardy,2006:4)

1. أداء عمل الشركات.
2. نظام الرقابة الداخلية.

ج-المخاطر المحيطة بالوحدة الاقتصادية خصوصاً المتعلقة ب (IT)

وقد قام فريق من المهندسين في الولايات المتحدة الأمريكية باتخاذ قانون (Sarbanes-Oxley) في تحديد العمليات والموارد والقوالب وحصرها في ثلاثة مجالات هي كمايلي: (Hardy2006:5)

1. يتم تحديد العمل لمراقبة استخدام الهدف (COF) .
2. تحديد تعريف موحد للكيانات التي كانت ضد المخاطر والضوابط ليتم تقييمها (مفتاح الكيان)
3. تحديد تقييم عملية إدارة المخاطر والرقابة على الخطر (RCA) .

وتوصف الخطوات الرئيسة في عملية وضع أُطر لإدارة المخاطر الجديدة بان أفضل الممارسات التي تسيطرعلى نحو محدد، حيث ينبغي أن تكون بمثابة.

ا-إطار لإبلاغ المتطلبات التنظيمية التكنولوجية، بما في ذلك متطلبات (Sarbanes-Oxley) .

ب-أداة لتيسير التقييم الفعّال للمخاطر والضوابط.

وقامت (COBIT) بصياغة معايير متكررة من (36 ) مصدرا ضمن إطار واحد، كان تأثيره كبير على مهنة نظم المعلومات. (Hardy,2006:5)

- مساعدة المد ا رء على أسلوب موازنة المخاطر والرقابة في بيئة النظام المعلوماتي.

- توفر للمستخدمين الثقة بكفاية رقابة (IT) والحماية سواء كانت من مصدر داخلي أو خارجي.

- ترشد المدققين أثناء توثيق وتعزيز آ راءهم وتقديمهم المشورة للإدارة حول الرقابة الداخلية.

وصدرت أول النشرات ل (COBIT) في سنة 1996 تلتها النشرة الثانية في 1998 ثم الثالثة في سنة 2000 والرابعة في 2005 (Gherman E.,2006:2) ثم النشرة الأخيرة في سنة 2007التي قام بنشرها ISACA) ) ( (Shaw R.S.&Others,2012

اعتبر (Pauwels) (COBIT) بإنها إطار عمل لإدارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات ويساعد المدراء والمدققين، والمستخدمين في فهم أنظمة تكنولوجيا المعلومات التي تخص شركاتهم.

**ثانيا: أطا رCOSO :** وهو الاطار الذي اصدره معهد المحاسبين القانونيين الكندي وهو الاطار

المتكامل للرقابة

**ثالثا :أطار ERM :** والتي طور من قبل لجنه التنظيمات الراعيه ( تريدواي ) 0

**COSO :**

تم التعريف بأطار COSO ومكوناته من قبل العديد من الدراسات العربيه والاجنبيه فقد ورد بدراسة (

et al 2006 Campbell )

أصدر هذا الأطار سنة (1992 ) وفي عام (1994) تم أصدار أربعة تقارير شامله عن الرقابه الداخليه تمثلت في الخلاصه التنفيذيه ، واطار ، وارشاد للمنظمات العامه للتقرير عن ضوابط الرقابه الداخليه للطرف الثالث ، وادوات التقييم لمساعدة المنظمه لتقدير بيئه رقابتها الحاليه بصوره كامله ، ولتحقيق أهداف المنظمه يكون هذا الاطار ملائم في ثلاث مناطق كما هي :

1. الأهداف التشغيليه :وتتمثل بأستخدام موارد المنظمه بكفء وفعاليه اي الاستخدام الامثل للموارد
2. اهداف التقارير الماليه : يعمل الاطار كمرشد عن الانتاج المتسق للتقارير الموثوق بها
3. أهداف الالتزام : يولد الاطار دراسه كامله لمتطلبات التزام المنظمه بالقوانيين واللوائح
4. وعرف هيكل الرقابه الداخليه من قبل أطار COSO ووصف مكوناتها وقدم المعايير التي تقيم الهياكل الرقابيه على اساسها وقدم الاعانه لكل من الاداره والمدققين وغيرهم في تقييم هيكل الرقابه الداخليه من خلال تقديمه لبعض الأليات كما عرض ارشادا للتقرير العام عن الرقابه الداخليه وان الهدفيين الرئيسين لاطار COSO تتمثل في وضع تعريف عام للرقابه الداخليه والذي يخدم الكثير من الافراد ويقدم معيارا تستخدمه المنظمات وتسترشد به لتقييم هياكلها الرقابيه وتحدد الطريقه التي تحسن بها هياكلها ( دهمش ، وابو زر ، 2005 )

ولقد ورد بنفس الدراسه تعريف للرقابه الداخليه بأنها ( العمليه التي تتأثر بكل من اعضاء مجلس الاداره والاداره وغيرهم من العاملين وهي مصممه لتعطي تأكيد معقول لتحقيق اهداف المنظمه في عدة مجالات

ويتكون نظام الرقابة الداخلية حسب تقرير (COSC) من خمسة مكونات متداخلة مع بعضها هي:

(Whitting R.O.,& Kurt P.,2118:248)

- بيئة الرقابة.

- تقييم المخاطر.

- الأنشطة الرقابية.

- المعلومات والاتصالات.

- المراقبة

علماً إن هذا الإطار قد تم تطويره وتنقيحه في عام 2002بعد الفضائح المالية ليشمل نهجه إطار (ERM)

**إطار (COSO) المنقح والمعروف بي(ERM) إدارة مخاطر المشروع:**

بعد تسع سنوات على إصدار (COSO) للإطار الرقابي، بدأت (COSO) في تقصي كيف يمكن تحديد وتقييم وادارة المخاطر بصورة فعالة لكي تتمكن الشركات من تحسين إدارة المخاطر وتم التوصل إلى مفهوم جديد هو مفهوم إدارة مخاطر المشروع (Enterprise Risk Managem ERM) ، أخذ الإطار الجديد ل (COSO) في التوسع بمكونات الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، فاخذ حيز أوسع مما كان عليه، وهو إدارة مخاطر المشروع ككل وليس فقط مخاطر الرقابة الداخلية ، وكانت مفاهيمه تتحدث عن الأتي: (Romney M.&Paul J.,2009:226)

* تقديم ثقة معقولة بالقدرة على تحقيق أهداف وغايات الوحدة الاقتصادية، وتقليل المشكلات والمفاجآت.
* بلوغ الوحدة الاقتصادية لأهدافها المالية والأدائية.
* تقييم المخاطر باستمرار، وتحديد الخطوات التي يجب إتخاذها، والموارد التي يجب توزيعها للتغلب على تخفيض المخاطر.
* تحاشي الدعاية المضادة ، وتجنب الأذى لسمعة الوحدة الاقتصادية والتركيز على المخاطر الإستراتيجية.

يمكن حصر المبادئ الأساسية من وراء ERM ( (Pickett S.H.,2116:186)

* على إدارة الوحدة الاقتصادية أن تقرر ما تقبله من عدم التأكد أثناء توليد المنافع.
* تؤسس الشركات لإيجاد منافع للملاك.
* عدم التأكد، تنتج عنه مخاطر، يقصد به أن يحدث شيء يؤثر عكسياً على قدرة الوحدة الاقتصادية في تحقيق، أو إستحداث، أو تكوين المنافع ، أو إتلاف المنافع الموجودة.
* عدم التأكد قد تنتج عنه فرص أيضا، ويقصد بها إمكانية أن يحدث شيء يؤثر إيجابياً على مقدرة الوحدة الاقتصادية في استحداث أو حفظ المنافع

ويعمل (ERM) على مساعدة الإدارة في إدارة عدم التأكد، ومايرافقه من مخاطر وفرص ليمكنها من بناء وادامة المنافع.وأضاف إطار ERM هدف أخر إضافة إلى الأهداف الثلاثة المحددة في إطار COSO السابق يتعلق بأستراتيجيات الوحدة الاقتصادية، وزيادة مكونات الرقابة الداخلية ل COSO لتصبح ثمانية مكونات بدلاً من خمسة.وهي تحديد الهدف ، وتوصيف الحدث ، والاستجابة للمخاطر

**المبحث الثالث :**

**وظائف الرقابه الداخليه Functions of Internal Control**

لكي تحقق الوحده الاقتصاديه اهدافها تقوم الرقابه الداخليه باربعه وظائف اساسيه هي

1. **الرقابه الوقائيه Preventive Controls**

وهي الرقابه التي تمنع الانحرافات قبل وقوعها وتسمى بعض الاحيان بالرقابه المانعه لذلك من مهامها تعيين الموظفين الاكفاء وفصل الوظائف عن بعضها بصوره سليمه وكذلك تجنب الوقوع بالخطء كل هذه المهام تجعل من الرقابه الوقائيه اداة فعاله ومهمه ( دهيرب ، 2012 : ص8 )

ب-ا**لرقابه الكاشفه**

**Detective Controls**وهي الرقابه التي تكشف انحرافات الاداء عند وقوعها وفي وقت مبكر لكي يتم معالجتها ووضع الاجراءات والضوابط لمنع تكرارها والمسؤول عن هذا العمل هو جهاز التدقيق الداخلي يكون الاساس والضوابط الاداريه والماليه وكذلك المطابقاتالحسابيه ( جميل ، 2014 : ص29 )

**ت-الرقابه التصحيحيه Corrective Conteols**

تقوم بتصحيح الانحرافات الرقابيه التي تم اكتشافها ووضع الاجراءات لتحديد سبب الانحرافات ومتابعتها وعدم تكرارها مستقبلا من خلال تعديل النظام لتقليل الانحرافات والتخلص منها وتصويب الاخطاء ( دهيرب ، 2012 : ص9 )

**ث-الرقابه الرادعه :**

وتمثل الضوابط التي تشكل ردعا للافراد وذلك منعا من قيامهم بأية تجاوزات او انحرافات وتتمثل بوجود جهاز التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

**النشرات الصادرة بخصوص الرقابة الداخلية** اصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) خلال الثلاثة عقود الماضية نشرتين وهما : (SAS .55,78) دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية في معيار التدقيق رقم (55 )كما هو معدل بدراسة هيكل الرقابة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية في المعيار( 78)

وأظهرت النشرتين بوجود علاقة بين الرقابة الداحلية وتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، إذ عرفت كل من النشرتين (SAS 55&78) الرقابة الداخلية، ووضعت مكوناتها، وقدمت إرشاد حول تأثير الضوابط الرقابية عند تخطيط وأداء تدقيق القوائم المالية.

والنشرة( 55 ): التي صدرت في سنة 1988 ووصفت الرقابة الداخلية بالهيكل وعرفتها على أنها:"مجموعة من السياسات والاجراءات الموضوعة، وبما يوفر تأكيد معقول بان أهداف الوحدة سوف يتم تحقيقها" ويتكون هيكل الرقابة الداخلية من ثلاثة عناصر هي: (Arens&Loebbecke 2009:289)

* بيئة الرقابة.

- النظام المحاسبي.

- الإجراءات الرقابية

وفي سنة 1992 استبدلت نشرة (SAS 78) تعريف الرقابة الداخلية المذكور في نشرة (SAS 55) ، وكذلك العناصر، واعتمدت في تعريفها للرقابة الداخلية على ماجاء في د ا رسة (COSO) هي ا: (عمليات تتعلق بمجلس الإدارة، والإدارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف المجالات الآتية):

- موثوقية التقارير المالية.

- كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.

- الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.

ووفقا لنشرة (SAS 78) فأن الرقابة الداخلية تتكون من خمسة مكونات بدلاً من العناصر الثلاث المذكورة آنفاً في نشرة (SAS 55) وهي معتمدة على إطار (COSO ) وهي كمايلي :(الججاوي ، 2006 ،40 )

- البيئة الرقابية.

- تقدير المخاطر.

- أنشطة الرقابة.

- المعلومات والاتصالات.

- المراقبة

وتتطلب كل من النشرتين (SAS 55& 78) من مراقب الحسابات القيام بتأدية إجراءات معينة للحصول على فهم كافٍ لكل من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية وذلك لتخطيط عملية التدقيق، فعلى مراقب الحسابات فهم تصميم سياسات واجراءات الوحدة الاقتصادية، وما إذا كان هذا التصميم قد وضع في حيز التنفيذ، وعندما كان مراقبوالحسابات يقومون بتأدية خدمة عند تقديم رأيهم حول القوائم المالية التي تعطي فترة من الزمن، فاهتمامهم ينصب على الضوابط الرقابية التي تؤثر في الحصول ومعالجة المعلومات المالية للفترة الكاملة، كما ينبغي على مراقبي الحسابات الإبلاغ عن العيوب أو التقصير الهام للرقابة الداخلية التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية . ( العازمي ، 2012 ، 5 )

**مكونات الرقابة الداخلية وفقا لإ نموذج COSO**   **: Components Of Internal ControI**

أصدر مجلس المعايير النشرة رقم78 في سنة 1995 على الدراسات التي تبنتها COSO في سنة

1992 التي تنظر إلى الرقابة الداخلية بأنها تتكون من خمسة مكونات متداخلة مشتقة من طرق تنفيذ إدارة المنظمات، وتتكامل المكونات مع عمليات الإدارة، رغم إمكانية تطبيق هذه المكونات على جميع الكيانات، إلا أن المنظمات الصغيرة ربما تعجز عن تنفيذها أذا ماتم قياسها بالمنظمات الكبيرة، وعلى أي حال المنظمات الصغيرة تتأثر بهذه المكونات، وتتمثل هذه المكونات بمايلي :

(Ratcliffe T.& Charles E.,2009:5)

1. بيئة الرقابة The Control Environment
2. تقدير الخطر Risk Assessment
3. أنشطة الرقابة Control Activities
4. المعلومات والتوصيل Information Communication
5. المراقبة Monitoring

ويرى (Arens 2000: 263) أن بيئة الرقابة تمثل مظلة للمكونات الأخرى، ومن غير وجود بيئة رقابية فعالة، لن ينتج عن المكونات الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها،

الشكل الاتي يمكن ان يوضح ذلك



**المصدر : (ARENS ,2000: 263 )**

أ- بيئة الرقابه The Control Environment

تمثل بيئة الرقابه الاساس لكل مكونات الرقابه الداخليه وهي بمثابة مضله للعناصر الاربعه الاخرى وتشمل فلسفه الاداره واسلوب التشغيل ومبادى الاستقامه والالتزام بالنزاهه والاخلاق والهيكل التنظيمي للاداره وتمكن مجلس الاداره من القيام بالمهام الرقابيه والاشراف وتحديد السلطات والمسؤليه وتدريب وتأهيل العاملين ذوي الكفاءة ومسألة الأفراد عن مستوى الاداء في السعي لتحقيق أهداف الوحده الاقتصاديه.( الوردات ، 2006 : 132 – 135 )

ب-تقييم الرقابه :

ويشمل المخاطر المتعلقه والمرتبطه بتحقيق اهداف الوحده التعرف وتحليل هذه المخاطر وتحديد الكيفيه التي تدار بها هذه المخاطر والتعريف بمخاطر التنفيذ وكذلك تحديد المخاطر المتعلقه بأحداث خارجيه واحداث داخليه والتي ممكن ان تؤثر بشكل سلبي على قدرة الوحدة اي يجب ان تخضع كافة مكونات الرقابه الداخليه ابتدأ من البيئه الرقابيه وانتهاءا بالمراقبه الى تقييم المخاطر التي تتضمنها.

وفي سنة 2002قامت لجنة كوسو بتطوير مفهوم وعناصر الأطار المتكامل للرقابه الداخليه وقدمته بشكل اوسع واشمل وهو ( أدارة المخاطر للشركه ككل ) اي مخاطر الاعمال ولم تقتصر فقط على مخاطر الرقابه الداخليه لها لكي تستطيع الشركات من تحسين ادارة المخاطر فيها 0 ( راجي ، 2012 ، ص 17

ت-انشطة الرقابه :

ان اختيار وتطوير الضوابط من مبادئها الاساسيه التخفيف من حدة المخاطر وتساعد على ان تكون هذه المخاطر على مستوى مقبول ونشر انشطة الرقابه كما حددته السياسات والاجراءات ذات العلاقه وتطوير انشطة الرقابه العامه على التكنلوجيا ( كوسو 2012 ) .

ث-المعلومات والاتصال :

وهي الاعلان عن المعلومات الضروريه للموظفين حتى يتمكنوا من القيام بالمهام الموكله اليهم والتي تتمثل بمعلومات عن الموردين والمساهمين ومعلومات عن جهات رسميه ، ونظام المعلومات المتعلق باهداف التقريريتكون من النظام المحاسبي بما في ذلك الطرق المحاسبيه والسجلات التي تم فتحها لغرض التسجيل والمعالجه والتلخيص والتقرير عن عمليات الوحده والاحداث وذلك لضمان استمراريه مسئولية المحاسبه عن اصول الوحده ومطلوباتها وحقوق الملكيه وتكون المعلومات ملائمه وذات جوده عاليه وذلك لدعم الرقابه الداخليه

والاتصال هو توفير الفهم للادوار والمسؤليات الفرديه والتي تتعلق بالرقابه الداخليه على التقارير الماليه ( الوردات ، 2006 ، 132 – 135 )

ح-المراقبه :

تشمل المراقبه التقييم بشكل مستمر على جودة اداء الرقابه الداخليه والتي تقوم به الاداره اي التقييم على مدار الساعه وممكن ان يكون التقييم بشكل دوري ومنفصل لمتابعة نظام الرقابه الداخليه ( حلمي ، 2010 ، ص 83 )

المبحث الرابع

**النتائج والتوصيات**

**اولا : النتائج**

1. من اهم العوامل المؤثرة على فاعلية الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية هو كفاءة العاملين ورقابة الاداء وهناك ضعف كبير في تطبيق السياسات ونقص التدريب الجيد للعاملين
2. اغلب الوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع العام لم تقم بتقدير وقياس المخاطر التي تتعرض لها الوحدات الاقتصادية وعدم استخدامها للتقييم الذاتي لتقويم انظمة الرقابة الداخلية
3. التقييم الذاتي للرقابة ومخاطرها وسيلة منهجية لتحديد ثغرات الرقابة التي تهدد تحقيق اهداف الاعمال المحددة او اهداف العملية ورصد متقوم به الادارة فعليا لسد هذه الثغرات لذلك فهي تشكل جزء لايتجزأ من الادارة الجيدة للمخاطر التشغيلية
4. ان البنية الاساسية لنشاط الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية العامة في العراق تعاني من التمسك بالمفهوم التقليدي وابنعادها عن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية والذي يركز على ادارة المخاطر
5. تفتقر اجهزة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي الى الموظفين الذين يستخدمون الحاسوب بشكل جيد والنقص في المبالغ المخصصه لشراء التقنيات الحديثة والمناسبة ويمثل هذا عقبة لمواكبة التطورات التكنلوجيا الحديثة وتطور انظمة المعلومات الالكترونية التي اصبحت بلا حدود
6. ضعف الدور الفاعل للرقابة والتدقيق الداخلي في تحديد مخاطر البيئة الداخلية ووضع الاهداف في القطاع الصناعي العام
7. لايوجد دور فعال للرقابة والتدقيق الداخلي في عملية المراقبة والمتابعة لادارة المخاطر في القطاعات الصناعية العامة
8. تؤثر بيئة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية العامة في العراق واستقلالية مجلس الادارة له تأثير كبير على تقدير خطر الرقابة

**ثانيا : التوصيات**

1. ضرورة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية من خلال التركيز على المقومات الادارية والمالية الاساسية والمؤثرة بشكل مباشر على فاعلية الرقابة الداخلية وتفعيل الاسس والمعايير في الاختيار والتعيين وتطوير معايير دقيقة لقياس وتقييم الاداء وكذلك نشر الوعي العام والمعرفة عن اهمية وقيمة أنظمة الرقابة الداخلية ورفع مستوى الكفاءة في العمل على النواحي ذات المخاطر المرتفعه ونقاط الضعف في انظمة الرقابة لمنع الاخطاء وعمليات الاحتيال
2. صياغة خطط عمل مناسبة للتصدي للمخاطر التشغيلية وتحديد الثغرات للرقابة الداخلية مع مراعاة المخاطر ( الكلفة والعائد ) مع التقدم الحاصل في مواجهة هذه الخطط التي يتم رصدها كجزء من النهج العام لادارة المخاطر التشغيلية
3. ضرورة تقييم مكونات الرقابة الداخلية الخمسة لدى تقدير خطر الرقابة الداخلية
4. التركيز على دراسة مدى وجود دور لمجلس الادارة يشرف على اجراءات الرقابة الداخلية وتقييم مدى استقلاليتة عن الادارة عند دراسة البيئة الرقابية
5. التركيز على تحديد الاهداف بكل وضوح وكفاية لتحديد وتقييم المخاطر عند تقديرها
6. التركيز على ان يتم تبادل المعلومات مع الاطراف الخارجية والاطراف الداخلية وفي الوقت المناسب
7. اختيار الضوابط وتطويرها التي تساعد من التخفيف من حدة الخطر وجعلعا بمستوى مقبول لدى دراسة انشطة الرقابة
8. اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقويم المستمرة للرقابة الداخلية والتركيز عليها اثناء عملية المتابعة
9. ضرورة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية من خلال التركيز على المقومات الادارية والمالية

**المصادر العربية**

1. اسماعيل, أحمد مكي عبدالله(2010), دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية, منشورات المعهد العربي, بغداد العراق.
2. الججاوي, طلال (2006), تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق , المجلة العربية للادارة. العدد الاول, المنظمة العربية للتنمية الادارية, جامعة الدول العربية.
3. الحدرب, زهير, (2010), علم تدقيق الحسابات , دار البدايه للنشر, الطبعه الاولى, عمان,ص 135.
4. الذنيبات, علي عبد القادر, (2010), تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدوليه نظريه وتطبيق, الطبعه الثالثه, عمان, الاردن.
5. السبوع , (2011), أثر هياكل الرقابه الداخليه وفقا لاطارcoso على اهداف الرقابه في الشركات الاردنيه.
6. الذيبة, زياد عبد الحليم, نضال محمود الرمحي, عمر عيد الجعيدي(2011), نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق, دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة, عمان, الاردن.
7. الرمحي, زاهر,(2007), تقييم أنظمة الرقابه الداخليه, الاكاديميه العربيه للعلوم الماليه والمصرفيه, عمان, ألاردن.
8. العازمي, فايز مرزوق محمد صعفا ك (2010), دور مجلس الادارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق اهداف الشركات الصناعية الكويتية, دراسة ميداني, جامعة الشرق الاوسط, الكويت.
9. المطارنه, غسان فلاح,(2009), تدقيق الحسابات المعاصر- الناحيه النظريه- , دار المسيره الطبعه الثانيه, ص 209.
10. الوردات, خلف عبدالله, (2006), التدقيق الداخلي بين النظريه والتطبيق, دار الوراق للنشر, الطبعه الاولى, عمان, الاردن , ص 132-135.
11. توماس, وليم هنكي, امرسون(2009), تعريب أحمد الحاج, كمال الدين سعيد, المراجعه بين النظرية والتطبيق, دار المريخ للنشر.
12. جميل, علي توفيق,(2014), تحسين فاعلية الرقابه الداخليه في ظل أعتماد اطار ادارة مخاطر المشروع, رسالة ماجستير, جامعة الكوفه، النجف, العراق.
13. حلمي , أحمد,(2010), التدقيق المستند على المخاطر, مملكة المعرفه للدراسات الاستشارات والتطوير, عمان, الاردن.
14. حماد, صالح رجب(2007), أثرأدارة المخاطر( التشغيليه) على البيئه الرقابيه والتدقيق الداخلي, المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع, ادارة المخاطر واقتصاد المعرفه, [www.iefpedia.com](http://www.iefpedia.com)
15. دليل التدقيق رقم (4)(2000), دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية الصادرمن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.
16. دهمش, نعيم و أبو زر, عفاف أسحق, (2005), الضوابط الرقابيه والتدقيق الداخلي في بيئة تكنلوجيا المعلومات, المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الادارة والاقتصاد والعلوم الاداريه لجامعة الزيتونه الاردنيه, تحت شعار (اقتصاد المعرفه والتنميه الاقتصاديه), عمان, الاردن,www.iefpedia.com
17. دهيرب, محمد سمير,(2012), تقييم أنظمة الرقابه الداخليه وفق مفهوم لجنة (COSO) أعتماد نموذج التقببم الذاتي للمخاطر الرقابيه ومدى امكانية تطبيقه في القطاع العام, كلية الادارة والاقتصاد, جامعة المثنى, العراق.
18. راجي, علي عبد الحسين (2012), دور التدقيق الخارجي في تقويم ادارة المخاطر على وفق اطار(COSO)المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, جامعة بغداد, العراق.
19. زغلول, هشام(2006), نحو نظام الكتروني للرقابة الداخلية يتلائم وأنشطة التجارة الالكترونية , مجلة الرقابة المالية, العدد الرابع عشر.
20. عبدالله , خالد أمينى و الرمحي، نضال,(2012), تقييم أنظمة الرقابه الداخليه , الاكاديميه العربيه للعلوم الماليه والمصرفيه , معهد التدريب المالي والمصرفي, عمان, الاردن, ديوان الرقابه الماليه.
21. عبدالله, خالد أمين,(2004), علم تدقيق الحسابات من الناحيه النظريه, دار وائل للنشر, الطبعه الثانيه , ص 128.
22. محمد, عثمان عبد الرزاق,(1990), أصول التدقيق والرقابه الداخليه, دار الكتب للطباعه. الموصل, العراق,ص 35.
23. نظمي, ايهاب و العزب, هاني, (2012), تدقيق الحسابات الاطار النظري, دار وائل للنشر, الطبعه الاولى, عمان, الاردن.
24. هلدني, الان عجيب مصطفى والغبان , ثائرالصبري محمود,(2010), دور الرقابه الداخليه في ظل نظام المعلومات المحاسبي, مجلة العلوم الانسانيه, جامعة بابل, المجلد 7, العدد45, العراق, ص6-7.

**المصادرالاجنبية**

1. Arens, Alvin A.,& Loebbecke, James K., (2001) “Auditing: An Integrated Approach, Prentice Hall International” 8th, INC., America,.
2. Arens, Alvin A.,& Loebbecke, James K.,(2000) “Auditing: An Integrated Approach, Prentice Hall International” 8th, INC., America.
3. Barve, Jitendra, (2001)“COBIT for IT Risk Management in a Bank A Case Study”, call for Articles, COBT® Focus, ISACA-All rights Reserved, Volume 3, July(2001).
4. Campbell R. & Mary Campbell & Garyw Adams,(2006) “Adding Significant Value With Internal Controls”, The CPA Journal. VOL.7, NO.4.
5. Gherman, Mavcelo & Eduardo Poggi, (2006)“The Cobit 4,1 Strategic Assessment”, Modulo Security Risk Management ® Modulo Security© Copyright.
6. Kagermann, Henning & Willim Kinney & Kalheinz Kuting & Claus-Peter Weber,(EDS)(2008) “Internal Audit Handbook”, Management With the SAP®-Audit Roadmap Berlin.
7. Moeller, Robert, (2009)“Brinks Modern Internal Auditing”,7th Edition-Johan Wiley & son INC, New Jersey, Canada.
8. Natad Johny Sauro, (2008) “Internal Control and the IC system in Philippines”, PA218 Public Fiscal Administration and Budgeting, Bukidnon State University Graduate Extention Studies, Surigao City Study.
9. Pany, K.J. and O.R. Whittington (2001) Research implications of the Auditing Standard Board’s current agenda. *Accounting Horizons*: 401-411.
10. Philip Bromiley, Michael McShane, Anil Nair, Elzotbek Rustambekov(2015 )Enterprise Risk Management: Review, Critique, and Research Directions, Long Range Planning.
11. Pickett, Spencer H., (2006)“Audit Planing A Risk-Based Approach”, John Wiley & Sons, INC, America.
12. Promoting ‘Enterprise Risk Management’ Adoption in Business Enterprises: Implications and Challenges*,* International Journal of Business and Management Invention, pp:79-98.
13. Ratcliffe, Thomas A. & Carles E. Landers,(2009) “Understanding Internal Control and Internal Control Services”, Copyright© 2009, American Institute of Certified Public Accountants, INC.(AICPA), New York.
14. Romney Marshall & Stinbart Paul john, (2009) “Accounting Information Systems”, Elwventh Edition, Pearson Prentice Hall, Pearson Education International,America,.
15. Shaw, Ruey-Shiang& Wei-Ming Chung& Che-Pin Cheng& Ta-yu Fu, (2012), “Key Performance, Indicators forin Formation Technology (IT) Operational Management of Financial Industry in Taiwan”, Full Length Research Paper, African Journal of Business Management VOL.6(3),PP1141-1153،25 January,(2012).
16. Sheikhapour, Razieh & Nasser Modlri, (2012)“An Approach to Map COBIT Processes ISO/ IEC 27111, Information Security Management Controls”, International Journal of Security and its Applications VOL.6, NO.2, April,2112, Tehran, Iran.
17. Whittington Rey O. & Kurt Pany,(2008) “Principles of Auditing & Others Assurance Services”, Sixteenth Edition, MC Graw-Hill Lrwin, , New York.
18. Whittington Rey O. & Kurt Pany,(2008) “Principles of Auditing & Others Assurance Services”, Sixteenth Edition, MC Graw-Hill Lrwin, , New York.