



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة كربلاء - كلية الإدارة والاقتصاد  
المؤتمر العلمي السادس عشر 2023



## معوقات تحديث أنظمة الرقابة الداخلية بموجب إطار COSO المحدث في البيئة المحلية

دراسة تطبيقية في كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة العراقية

أ.م.د. عادل صبحي عبد القادر الباشا

Ass.Prof. Dr. Adel Sobhi Abdel Qader Al-Basha

[dadel7021@yahoo.com](mailto:dadel7021@yahoo.com)

الجامعة العراقية - كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة

Economics and Administration College - ALIraqia University

### المستخلص

يتكون نظام الرقابة الداخلية من مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة لتزويد الإدارة بضمانات معقولة بأن الوحدة الاقتصادية تسعى لتحقيق أهدافها وغاياتها ، وغالبا ما تسمى هذه السياسات والإجراءات بالرقابة والتي تشكل بشكل جماعي الرقابة الداخلية للوحدة ، حيث تختلف مسؤوليات عن أنظمة الرقابة الداخلية بين الإدارة والمدقق ، فالإدارة مسؤولة عن إنشاء وصيانة أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية كما يطلب القسم 404 من قانون ساربنز اوكسلي ( SOX ) من الإدارة الإبلاغ علنا عن الفاعلية التشغيلية لتلك الأنظمة الرقابية، في المقابل، تشمل مسؤوليات المدقق فهم واختبار أنظمة الرقابة الداخلية على التقارير المالية ويمكن تحديد مشكلة البحث من خلال الإجابة عن التساؤل الآتي :

" ما معوقات تحديث أنظمة الرقابة الداخلية بموجب إطار COSO المحدث ؟"

وقد استند البحث إلى فرضية مفادها أن هناك إمكانية للاستفادة من الأنظمة الحديثة للرقابة الداخلية في البيئة المحلية بموجب إطار COSO المحدث على الرغم من المعوقات المختلفة التي تواجه عملية التنفيذ على أرض الواقع.

يهدف هذا البحث إلى الآتي :

1. تحليل علمي لمفهوم أنظمة الرقابة الداخلية بموجب إطار COSO المحدث والخصائص التي تتميز بها هذه الأنظمة وآلية عملها.
2. توضيح مسؤوليات الإدارة حول إعداد وتحديث أنظمة الرقابة الداخلية بموجب إطار COSO المحدث.
3. تحديد المعوقات التي تواجه عملية تحديث أنظمة الرقابة الداخلية بموجب إطار COSO المحدث وإمكانية تطبيقها في البيئة المحلية بكفاءة.

وختتمت الدراسة بجملة من الاستنتاجات لعل من أهمها ، هناك ضرورة واضحة لأهمية دراسة كافة تفاصيل الهياكل التنظيمية للوحدات الاقتصادية وصياغتها بطريقة تلائم أسلوب عمل تلك الوحدات لتحقيق أهدافها المرسومة، كذلك العمل على تحديد أنواع المخاطر التي تواجه عمل تلك الوحدات والتي تمثل بنفس الوقت معوقات تحقيق الأهداف، في حين كانت أهم التوصيات قد تضمنت التركيز على دراسة الهياكل التنظيمية وتحديد أنواع المخاطر التي تواجه عمل الوحدات الاقتصادية وكيفية إدارة تلك المخاطر من خلال وضع الحلول المناسبة وبما يخدم مصالح الوحدة الاقتصادية ذات العلاقة.

## Abstract

The internal control system consists of a set of policies and procedures designed to provide management with reasonable assurances that the economic unit seeks to achieve its goals and objectives. On the establishment and maintenance of internal control systems for the economic unit. Section 404 of the Sarbanes–Oxley Act (SOX) also requires management to report publicly on the operating effectiveness of those control systems. In return , the auditor's responsibilities include understanding and testing internal control systems over financial reporting .

The research problem can be identified through Answer the following question:–

What are the obstacles to modernizing internal control systems under the updated COSO framework?

The research was based on the hypothesis that there is a possibility to benefit from the modern systems of internal control in the local environment under the updated COSO framework , despite the various obstacles facing the implementation process on the ground.

This research aims to:

1. A scientific analysis of the concept of internal control systems under the updated COSO framework , the characteristics of these systems and their mechanism of action
2. Clarifying management responsibilities for preparing and updating internal control systems under the updated COSO framework.
3. Identifying the obstacles facing the process of modernizing internal control systems under the updated COSO framework and the possibility of applying them efficiently in the local environment.

The study concluded with a number of conclusions , perhaps the most important of which is that there is a clear need for the importance of studying all the details of the organizational structures of the economic units and formulating them in a way that suits the style of work of these units to achieve their set goals , as well as working to identify the types of risks facing the work of these units , which represent at the same time obstacles to achieving the goals. While the most important recommendations included focusing on studying organizational structures and identifying the types of risks facing the work of economic units and how to manage those risks through developing appropriate solutions in a way that serves the interests of the relevant economic unit.

## المبحث الأول : منهجية البحث Research Methodology

### مقدمة

إن تصميم وتحديث نظام الرقابة الداخلية هو لتحقيق أهداف الإدارة في ثلاث فئات مختلفة، حيث إن الفئة الأولى تمثل التقارير المالية وذلك كون أن هناك ارتباط لأهداف الإدارة بإصدار تقارير مالية موثوقة وحماية الأصول، أما الفئة الثانية فهي العمليات كون أهداف الإدارة هي من أجل الحفاظ على سمعة تجارية جيدة وضمان عائد إيجابي على الاستثمار وزيادة حصة السوق وتشجيع ابتكار المنتجات الجديدة واستخدام الأصول بفاعلية وكفاءة، أما الفئة الثالثة فهي الامتثال حيث يتمثل الهدف العام للإدارة في الامتثال للقوانين واللوائح التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية، وعليه أصبح لزاماً على جميع الوحدات الاقتصادية العمل على تصميم وتحديث أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها وحسب التحديثات الأخيرة الصادرة من الجهات المهنية ومنها كلية الإدارة والاقتصاد في الجامعة العراقية عينة البحث.

### أولاً : مشكلة البحث Research problem :

يتكون نظام الرقابة الداخلية من مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة لتزويد الإدارة بضمانات معقولة بأن الوحدة الاقتصادية تسعى لتحقيق أهدافها وغاياتها، وغالباً ما تسمى هذه السياسات والإجراءات بالرقابة والتي تشكل بشكل جماعي الرقابة الداخلية للوحدة، حيث تختلف المسؤوليات عن أنظمة الرقابة الداخلية بين الإدارة والمدقق، فالإدارة مسؤولة عن إنشاء وصيانة أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية كما يطلب القسم 404 من قانون ساربنز اوكسلي (SOX) من الإدارة الإبلاغ علناً عن الفاعلية التشغيلية لتلك الأنظمة الرقابية، في المقابل، تشمل مسؤوليات المدقق فهم واختبار أنظمة الرقابة الداخلية على التقارير المالية ويمكن تحديد مشكلة البحث من خلال الإجابة عن التساؤل الآتي :

" ما المعوقات التي تواجه الوحدات الاقتصادية عند قيامها بتحديث أنظمة الرقابة الداخلية لديها بموجب إطار

COSO المحدث "

### ثانياً: هدف البحث Research goal :

يهدف هذا البحث إلى الآتي:

1. تحليل علمي لمفهوم أنظمة الرقابة الداخلية بموجب إطار COSO المحدث والخصائص التي تتميز بها هذه الأنظمة وآلية عملها ومكوناتها.
2. توضيح مسؤوليات الإدارة حول إعداد وتحديث أنظمة الرقابة الداخلية بموجب إطار COSO المحدث ومسؤوليات المدقق عن فهم واختبار أنظمة الرقابة الداخلية.
3. تحديد المعوقات التي تواجه عملية تحديث أنظمة الرقابة الداخلية بموجب إطار COSO المحدث وإمكانية تطبيقها في البيئة المحلية بكفاءة .

### ثالثاً : فرضية البحث Research hypothesis :

ينطلق البحث من فرضية مفادها أن هناك إمكانية للاستفادة من الأنظمة الحديثة للرقابة الداخلية في البيئة المحلية بموجب إطار COSO المحدث على الرغم من المعوقات المختلفة التي تواجه عملية التنفيذ على أرض الواقع .

#### رابعاً : أهمية البحث Research importance :

تتعلق أهمية البحث من أهمية موضوع أنظمة الرقابة الداخلية كونه يمس واقع المشاكل التي تعصف بالوحدات الاقتصادية ومدى إمكانية الاستفادة منها لحل تلك المشاكل وتحقيق مستوى عالي من الكفاءة والشفافية من أجل تقييم الأداء لهذه الوحدات الاقتصادية وتحقيق أهدافها.

#### خامساً : منهج البحث وأدوات جمع البيانات

##### Research Methodology and Data Collection Tools

في ضوء طبيعة مشكلة البحث، وأهدافه وأهميته سيتم تبني المناهج الآتية في إطار جانبي البحث وكالاتي:

- 1- الجانب النظري: سيتم اعتماد المنهج الاستقرائي الوصفي في عرض وتحليل متغيرات البحث بإطارها النظري، اعتماداً على الكتب والبحوث والدراسات السابقة المنشورة في الدوريات والمواقع الإلكترونية ذات الصلة.
- 2- الجانب العملي: سيتم اعتماد التطبيق الفعلي لإطار COSO المحدث لأنظمة الرقابة الداخلية في البيئة المحلية وتحديد معوقات تطبيقه .

#### سادساً : حدود البحث Research Limits

1. الحدود الموضوعية : اختبر البحث الأثر الفعلي لتطبيق إطار COSO المحدث لأنظمة الرقابة الداخلية في البيئة المحلية ومعوقات تنفيذ ذلك .
2. الحدود الزمانية: تعد الفترة (2022-2023) أساساً لجمع المصادر والبيانات اللازمة عن الكلية عينة البحث .
3. الحدود المكانية: تم اختيار إحدى الكليات الحكومية كعينة لتطبيق الجانب العملي من البحث .

#### سابعاً : مجتمع وعينة البحث Research Community and Sample :

تم تحديد مجتمع البحث بالكليات الحكومية في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ضمن البيئة المحلية وتم اختيار عينة البحث بصورة قصدية حيث اقتصر على إحدى الكليات الحكومية ( كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة العراقية ) في البيئة المحلية لتطبيق إطار COSO المحدث لأنظمة الرقابة الداخلية كونها تمثل أحد الوحدات الاقتصادية التي تقدم خدمة للمجتمع.

المبحث الثاني : مفهوم وخصائص أنظمة الرقابة الداخلية بموجب إطار COSO المحدث

### The Concept and Characteristics of Internal Control Systems Under the Updated COSO Framework

#### أولاً : مفهوم الرقابة الداخلية The Concept of Internal Control

تعرف COSO الرقابة الداخلية على أنها عملية ، يتم تنفيذها من قبل مجلس إدارة الوحدة والإدارة والموظفين الآخرين ، وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في الفئات الآتية :

( Jack ، 237 : 2003 )

1. فاعلية وكفاءة العمليات

2. موثوقية التقارير المالية

3. الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها

وفقا لقانون ساربنز اوكسلي (SOX) فإن الرقابة الداخلية تمثل نظام يعتمد على أنماط معينة ومقاييس مختلفة يتم إعدادها وتنفيذها في الوحدة الاقتصادية من أجل تحقيق الأهداف الآتية :

( IIA ، 47 : 2008 )

1. حماية الأصول.

2. التحقق من موثوقية ودقة المعلومات المحاسبية .

3. تعزيز القدرة التشغيلية .

4. أداء سياسات إدارية محددة تعزز الامتثال.

يمكن القول إن تصميم الرقابة الداخلية هو لتحقيق أهداف الإدارة في ثلاث فئات؛ حيث إن الفئة الأولى تمثل التقارير المالية؛ وذلك كون أن هناك ارتباطا لأهداف الإدارة بإصدار تقارير مالية موثوقة وحماية الأصول ، أما الفئة الثانية فهي العمليات كون أهداف الإدارة هي الحفاظ على سمعة تجارية جيدة وضمان عائد إيجابي على الاستثمار وزيادة حصة السوق وتشجيع ابتكار المنتجات الجديدة واستخدام الأصول بفاعلية وكفاءة ، أما الفئة الثالثة فهي الامتثال حيث يتمثل الهدف العام للإدارة في الامتثال للقوانين واللوائح التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية ( Timothy et al ، 173 : 2015 ) .

ويمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها نظام يتم تصميمه وتوظيفه من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية من أجل توفير درجة مناسبة من الضمان في تحقيق الأهداف مع الالتزام بالسياسات والقوانين وحماية الأصول والحفاظ على الكفاءة والفاعلية في العمليات التنظيمية والحرص على ملاءمة وموثوقية القوائم المالية المختلفة ( Defond & Lennox ، 601 : 2017 ) . ويرى آخرون أن نظام الرقابة الداخلية يمثل عملية منظمة لضمان تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بكفاءة وفاعلية ونشر قوائم مالية موثوقة من خلال الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات، ويمكن أن تسيطر الرقابة الداخلية على جميع المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الوحدة الاقتصادية ( Donelson et al ، 54 : 2017 ) .

ويمكن تعريف الرقابة الداخلية بأسلوب شامل من حيث إنها تتناول تحقيق الأهداف في مجالات فاعلية وكفاءة العمليات وإعداد التقارير الداخلية والخارجية والامتثال للقوانين واللوائح وهي تشمل الأساليب التي تفوض بها الإدارة العليا السلطة وتعين المسؤولية عن وظائف مثل البيع والشراء والمحاسبة والإنتاج لتشمل الرقابة الداخلية أيضا برنامج إعداد تلك التقارير والتحليلات الحالية والتحقق منها وتوزيعها على مستويات الإدارة المختلفة التي تمكن المديرين التنفيذيين من الحفاظ على السيطرة على مجموعة متنوعة من الأنشطة والوظائف التي يتم تنفيذها في مؤسسة كبيرة ، ويتضمن استخدام تقنيات المراقبة ومعايير الإنتاج ومختبرات النقيش ودراسات الوقت والحركة وبرامج تدريب الموظفين مهندسين والعديد من الأشخاص الآخرين البعيدين عن الأنشطة المحاسبية والمالية ومع ذلك ، فإن كل هذه البرامج والأنشطة المختلفة هي جزء من الرقابة الداخلية ( O. Ray ، 278 : 2022 ) .

وبناء على ما ورد في أعلاه يرى الباحث أن الرقابة الداخلية تمثل مجموعة من الأنشطة والإجراءات والسياسات المختلفة التي تهدف إلى التحقق من قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها المرسومة والإفصاح عن المعلومات المختلفة المالية وغير المالية بمستوى عالي من الموثوقية من خلال الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات

### ثانيا : أهداف الرقابة الداخلية Internal Control Objectives

بصورة عامة يتكون نظام الرقابة الداخلية من مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة لتزويد الإدارة بضمانات معقولة بأن الشركة تحقق أهدافها وغاياتها. غالبا ما تسمى هذه السياسات والإجراءات بالرقابة ، وتشكل بشكل جماعي الرقابة الداخلية للوحدة . وعادة ما يكون للإدارة ثلاثة أهداف عامة في تصميم نظام رقابة داخلي فاعل : ( Alvin et al ، 337 - 335 : 2017 )

1. **موثوقية الإبلاغ** : حيث يتعلق هذا الهدف بالتقارير المالية الداخلية والخارجية وكذلك التقارير غير المالية ؛ ومع ذلك ، فإن الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمستثمرين والدائنين والمستخدمين الآخرين. وتقع على عاتق الإدارة مسؤولية قانونية ومهنية للتأكد من تقديم المعلومات بشكل عادل وفقا لمتطلبات الإبلاغ المالي لأطر المحاسبة مثل المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ( GAAP ) والمعايير الدولية للمبالغ المالية (IFRS) فالهدف من الرقابة الداخلية الفاعلة على الإبلاغ المالي هو الوفاء بمسؤوليات عملية الإبلاغ المالي .

2. **كفاءة وفاعلية العمليات** : حيث تشجع الرقابة داخل الشركة على الاستخدام الفاعل والكفوء لمواردها لتحسين أهداف الشركة ، يتمثل أحد الأهداف المهمة لهذه الرقابة في الحصول على معلومات مالية وغير مالية دقيقة حول عمليات الشركة لاتخاذ القرار .

3. **الامتثال للقوانين والأنظمة** : حيث يتطلب القسم 404 من إدارة جميع الشركات العامة إصدار تقرير حول الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية على التقارير المالية ، فضلا عن الأحكام القانونية للقسم 404 ، حيث يتعين على الوحدات العامة وغير العامة وغير الربحية اتباع العديد من القوانين واللوائح ليرتبط بعضها بالمحاسبة بشكل غير مباشر فقط ، مثل قوانين حماية البيئة والحقوق المدنية أما بعضهم الآخر فهو وثيق الصلة بالمحاسبة، مثل لوائح ضريبة الدخل والأحكام القانونية لمكافحة الاحتيال.

وقد تصمم الإدارة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف الثلاثة، حيث ينصب تركيز المدقق في كل من تدقيق القوائم المالية وتدقيق الرقابة الداخلية على الرقابة على موثوقية التقارير المالية فضلا عن تلك الرقابة على العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التي يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على التقارير المالية. ويرى آخرون أن أهداف نظام الرقابة الداخلية يتضمن الآتي : ( أحمد ، 2021 : 34-35)

1. الاستفادة من الموارد المتاحة في الوحدة الاقتصادية.
2. توفير الموثوقية بالمعلومات المحاسبية لإتاحة الفرصة للاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات .
3. تنظيم الوحدة الاقتصادية من خلال تحديد صحيح وواضح للسلطات والصلاحيات والمسؤوليات .
4. التشجيع على الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية .

### ثالثا : مسؤولية الإدارة والمدقق عن الرقابة الداخلية Responsibility of Management and Auditor for Internal Control

تختلف مسؤوليات الرقابة الداخلية بين الإدارة والمدقق ، فالإدارة مسؤولة عن إنشاء وصيانة الرقابة الداخلية للوحدة كما يطلب القسم 404 من قانون ساربنز اوكسلي ( SOX ) من الإدارة الإبلاغ علنا عن الفاعلية التشغيلية لتلك الرقابة في المقابل ، تشمل مسؤوليات المدقق فهم واختبار الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، كما تطلب هيئة تداول الأوراق المالية ( SEC ) من مدققي الشركات العامة الكبرى إصدار تقرير تدقيق سنوي حول الفاعلية التشغيلية لتلك الرقابة ويجب على الإدارة ، وليس المدقق إنشاء والحفاظ على الرقابة الداخلية للوحدة .

1. **مسؤوليات الإدارة في إنشاء الرقابة الداخلية** : يتوافق هذا المفهوم مع المتطلبات بأن الإدارة ، وليس المدقق ، هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقا لأطر المحاسبة المعمول بها مثل GAAP أو IFRS وهناك مفهومان رئيسيان يكمن وراء تصميم الإدارة وتنفيذ الرقابة الداخلية ، الأول هو **التأكيد المعقول** ، ويقصد به أنه يجب على الشركة تطوير رقابة داخلية لتوفر تأكيد معقول ، ولكن ليس مطلقا ، بأن القوائم المالية المذكورة بشكل عادل حيث يتم تطوير الرقابة الداخلية من قبل الإدارة بعد النظر في كل من تكاليف وفوائد الرقابة فالتأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد يسمح فقط باحتمالية منخفضة بعدم منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية، المفهوم الثاني هو **القيود المتأصلة ( الكامنة )** فلا يمكن أبدا أن تكون الرقابة الداخلية فاعلة تماما، بغض النظر عن الرعاية المتبعة في تصميمها وتنفيذها حتى لو تمكنت الإدارة من تصميم نظام مثالي، فإن فاعليتها تعتمد على كفاءة وموثوقية الأشخاص الذين يستخدمونه. فعلى سبيل المثال، أن الإجراء الذي تم تطويره بعناية لحساب المخزون يتطلب موظفين اثنين للحساب بشكل مستقل، فإذا لم يفهم أي من الموظفين التعليمات أو إذا كان كلاهما مهملا في إجراء الحسابات ، فمن المحتمل أن يكون جرد المخزون خاطئا حتى إذا كان العد صحيحا، فقد تتجاوز الإدارة الإجراء وتطلب من الموظف زيادة العدد لتحسين الأرباح المبلغ عنها وبالمثل قد يقرر الموظفون المبالغة في تقدير الأرقام للتغطية عن عمد على سرقة المخزون من قبل أحدهما أو كليهما ( **Alvin et al** ، 2017 : 337 ) .

ترود أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمين بمعلومات أفضل عن (أ) احتمال أن تكون الوحدة الاقتصادية قد عالجت مخاطر كبيرة ويمكنها معالجتها في المستقبل؛ و(ب) احتمالية أن تكون القوائم المالية المرحلية اللازمة لصنع القرار **دقيقة** ( **Bahram** ، 2017 : 333 ) .

ويتطلب القسم 404 (أ) من قانون Sarbanes–Oxley فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية ، من إدارة جميع الشركات العامة إصدار تقرير رقابة داخلية يتضمن ما يلي: ( **Alvin et al** ، 2017 : 337 )

أ- بيان بأن الإدارة مسؤولة عن إنشاء والحفاظ على هيكل وإجراءات ملائمة للرقابة الداخلية على الإبلاغ المالي .

ب- تقييم فاعلية هيكل وإجراءات الرقابة الداخلية للإبلاغ المالي اعتبارا من نهاية السنة المالية للشركة. ويتكون تقييم الإدارة للرقابة الداخلية على التقارير المالية من **جانين رئيسيين**، **الجانب الأول** ، يجب على الإدارة **تقييم تصميم الرقابة الداخلية على التقارير المالية**، لتقييم الإدارة ما إذا كانت الرقابة مصممة ومطبقة لمنع أو اكتشاف التحريف الجوهرية في القوائم المالية وينصب تركيز الإدارة على الرقابة التي تعالج المخاطر المتعلقة بجميع التأكيدات ذات الصلة لجميع الحسابات والإفصاحات الهامة في القوائم المالية ، ويتضمن ذلك تقييم كيفية بدء المعاملات الهامة والتصريح بها وتسجيلها ومعالجتها والإبلاغ عنها لتحديد النقاط في تدفق المعاملات حيث يمكن أن تحدث تحريفات جوهرية بسبب الخطأ أو الاحتيال ، أما الجانب الثاني فهو **الفاعلية التشغيلية لعناصر الرقابة**، فيجب على الإدارة اختبار فاعلية تشغيل الرقابة فالهدف من الاختبار هو تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل كما تم تصميمها وما إذا كان الشخص الذي يقوم بالرقابة يمتلك السلطة والمؤهلات اللازمة لأداء الرقابة بفاعلية، حيث تشكل نتائج اختبار الإدارة ، والتي يجب توثيقها أيضا ، الأساس لتأكيد الإدارة في نهاية السنة المالية حول الفاعلية التشغيلية للرقابة .



تقع مسؤولية اعتماد سياسات محاسبية سليمة والحفاظ على رقابة داخلية كافية وتقديم عروض عادلة في القوائم المالية على عاتق الإدارة وليس على عاتق المدقق، ونظرا لأنهم يديرون الأعمال اليومية فإن إدارة الشركة تعرف المزيد عن معاملات الشركة والأصول والالتزامات وحقوق الملكية أكثر من المدقق وفي المقابل فإن معرفة المدقق بهذه الأمور والرقابة الداخلية تقتصر على تلك المكتسبة أثناء التدقيق ( Alvin et al , 2019 : 88 ).

2. **مسؤوليات المدقق عن الرقابة الداخلية :** أحد المبادئ الواردة في مقدمة معايير التدقيق AICPA الموضحة هو أن المدقق "يحدد ويقيم مخاطر التحريف الجوهرية ، سواء كان ذلك بسبب الاحتيال أو الخطأ ، بناء على فهم الوحدة وبيئتها ، بما في ذلك الرقابة الداخلية للوحدة . وتتطلب معايير التدقيق من المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق في كل ارتباط تدقيق . حيث يهتم المدققون في المقام الأول بالرقابة على مصداقية التقارير المالية والرقابة على فئات المعاملات ، حيث يهتم المدققون في المقام الأول على الرقابة المتعلقة بأول اهتمامات الرقابة الداخلية للإدارة وهي موثوقية التقارير المالية ، فمن غير المحتمل أن تعكس القوائم المالية بشكل صحيح مبادئ المحاسبة المقبولة عموما أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت الرقابة الداخلية على التقارير المالية غير كافية على عكس الزبون ، لا يهتم المدقق بالرقابة التي تؤثر على كفاءة وفعالية عمليات الشركة؛ لأن مثل هذه الرقابة قد لا تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية. ومع ذلك ، يجب ألا يتجاهل المدققون الرقابة التي تؤثر على معلومات الإدارة الداخلية ، مثل الميزانيات وتقارير الأداء الداخلي وغالبا ما تكون هذه الأنواع من المعلومات مصادر مهمة تستخدمها الإدارة لإدارة الأعمال ويمكن أن تكون مصادر مهمة للأدلة التي تساعد المدقق على تحديد ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل إذا كانت الرقابة على هذه التقارير الداخلية غير كافية ، تتضاءل قيمة التقارير كدليل ، ويؤكد المدققون على الرقابة الداخلية على فئات المعاملات بدلا من أرصدة الحسابات لأن دقة مخرجات نظام المحاسبة (أرصدة الحسابات) تعتمد بشكل كبير على دقة المدخلات والمعالجة (المعاملات). على سبيل المثال ، إذا كانت المنتجات المباعة أو الوحدات المشحونة أو أسعار بيع الوحدات خاطئة في فترة العملاء للمبيعات ، فسيتم خطأ في ذكر كل من المبيعات والحسابات المدينة. من ناحية أخرى ، إذا كانت الرقابة كافية لضمان الفواتير الصحيحة ، والإيصالات النقدية ، ومرتجات المبيعات والبدلات ، وعمليات الشطب ، فمن المرجح أن يكون الرصيد النهائي في حسابات القبض صحيحا. بسبب التركيز على فئات المعاملات ، ويهتم المدققون بشكل أساسي بأهداف التدقيق المتعلقة بالمعاملات التي تمت مناقشتها عند تقييم الرقابة الداخلية على التقارير المالية ( Alvin et al , 2017 : 143 - 147 ) .

#### رابعا : نظام COSO للرقابة الداخلية ومكوناته

تم تطوير الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية COSO ( Committee of Sponsoring Organizations ) لأول مرة في عام 1992 وأصبح إطار الرقابة الداخلية الأكثر قبولا في الولايات المتحدة والعالم ، فمنذ التطوير الأصلي للإطار ، أصبحت بيانات العمل والتشغيل أكثر عالمية وتعقيدا ومدفوعة من الناحية التكنولوجية وأصبح أصحاب المصلحة أكثر انخراطا ويسعون إلى مزيد من الشفافية والمساءلة عن نزاهة أنظمة الرقابة الداخلية ، بما في ذلك الضوابط المتعلقة بأهداف إعداد التقارير التي تتجاوز التقارير المالية ، مثل مسؤولية الشركات والاستدامة ، حيث قامت COSO بتحديث الإطار في عام 2013 لجعله أكثر صلة ببيئة الأعمال الحالية ، وبالتالي يظل الهيكل العام



للإطار دون تغيير ، لكن الإطار المحدث يوفر منهجا قائما على المبادئ يوفر إرشادات إضافية حول تصميم وتنفيذ أنظمة فاعلة للرقابة الداخلية ( Alvin et al ، 340 : 2017 ) .  
يؤكد تعريف COSO للرقابة الداخلية على أن الرقابة الداخلية هي عملية ، أو وسيلة لتحقيق غاية ، وليست غاية في حد ذاتها ، حيث يتم تنفيذ العملية من قبل الأفراد ، فهي ليست مجرد أدلة السياسات والوثائق والنماذج ، فمن خلال تضمين مفهوم التأكيد المعقول ، يقر التعريف بأن الرقابة الداخلية لا يمكن أن توفر بشكل واقعي تأكيدا مطلقا على تحقيق أهداف الوحدة ، ويقر التأكيد المعقول أن تكلفة الرقابة الداخلية للوحدة يجب ألا تتجاوز الفوائد المتوقع الحصول عليها ( O. Ray ، 278 : 2022 ) .

يصف إطار عمل COSO خمسة مكونات للرقابة الداخلية التي تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة الخاصة بها سوف تتحقق. يحتوي كل عنصر على العديد من الضوابط ، لكن المدققين يركزون على تلك المصممة لمنع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، حيث تشمل مكونات الرقابة الداخلية COSO ما يلي:

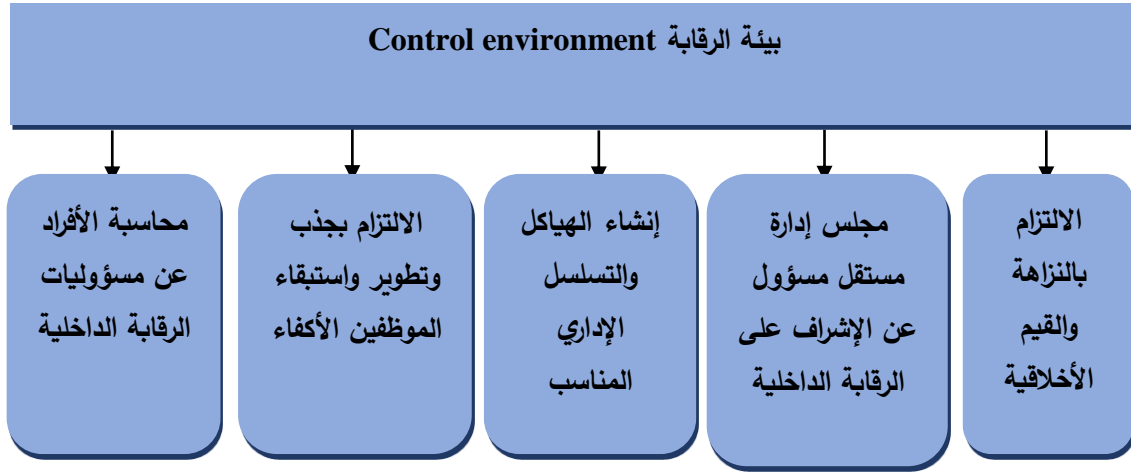
1. بيئة الرقابة (Control environment) .
2. تقييم المخاطر (Risk assessment) .
3. أنشطة الرقابة (Control activities) .
4. المعلومات والاتصال (Information and communication) .
5. المراقبة (Monitoring) .

حيث يمثل COSO العلاقة المباشرة بين أهداف الرقابة الداخلية الثلاثة ، والمكونات الخمسة للرقابة الداخلية ، والهيكل التنظيمي في شكل مكعب ، ضمن كل مكون من مكونات COSO الخمسة ، حيث يشتمل الإطار المحدث على ما مجموعه سبعة عشر مبدأً واسعاً توفر المزيد من الإرشادات لدعم المكون المعني ( Alvin et al ، 340 : 2017 ) .  
أن استخدام الأطر الحديثة في تصميم نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية ومنها إطار COSO المحدث من شأنه أن يحقق العديد من الأهداف منها الالتزام وإعداد التقارير والعمليات ، حيث يمثل المكون الأول بيئة الرقابة من أهم المكونات التي جاء بها إطار COSO المحدث كونه يتضمن أهم المبادئ المؤثرة على عمل الوحدة الاقتصادية ( جاسم ، 2021 : 147 ) .

تتطبق مبادئ COSO على جميع أنواع الوحدات وعلى كل من أهداف الرقابة الداخلية ، إعداد التقارير والعمليات والامتثال ، وعليه يجب أن تكون جميع المبادئ السبعة عشر موجودة وتعمل حتى تكون الرقابة الداخلية فاعلة ( Alvin et al ، 340 : 2017 ) .

### 1 - بيئة الرقابة Control environment

تتكون بيئة الرقابة من الإجراءات والسياسات والإجراءات التي تعكس المواقف العامة للإدارة العليا والمديرين ومالكي الوحدة حول الرقابة الداخلية وأهميتها بالنسبة للوحدة . كما هو مبين الشكل في أدناه ، حيث تعمل بيئة الرقابة كمظلة للمكونات الخمسة الأخرى. فبدون بيئة رقابة فاعلة، من غير المحتمل أن تؤدي المكونات الأربعة الأخرى إلى رقابة داخلية فاعلة، وبغض النظر عن جودتها، ويكمن جوهر الوحدة الخاضعة للرقابة الفاعلة في موقف مجلس إدارتها وإدارتها العليا فإذا اعتقدت الإدارة العليا أن الرقابة مهمة ، فأن الآخرين في الوحدة سيشعرون بهذا الالتزام ويستجيبون بضمير حيال مراقبة الرقابة الموضوعية ، وإذا اعتقد أعضاء الوحدة أن الرقابة ليست مصدر قلق مهم للإدارة العليا ، فمن شبه المؤكد أن أهداف الرقابة للإدارة لن تتحقق بشكل فاعل ( Alvin et al ، 341 : 2017 ) .



الشكل (1)

المكون الأول بيئة الرقابة

المصدر : إعداد الباحث

تتضمن المبادئ الخمسة الأساسية المتعلقة بالمكون الأول والموسوم بيئة الرقابة الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية ؛ مجلس إدارة مستقل مسؤول عن الإشراف على الرقابة الداخلية ؛ إنشاء الهياكل والتسلسل الإداري المناسب ؛ الالتزام بجذب وتطوير واستبقاء الموظفين الأكفاء ؛ ومحاسبة الأفراد عن مسؤوليات الرقابة الداخلية ، ولفهم وتقييم بيئة الرقابة ، يجب على المدققين النظر في هذه المكونات الفرعية الهامة للرقابة ، وكما يلي : ( Alvin et al ، 2017 )

( 341 )

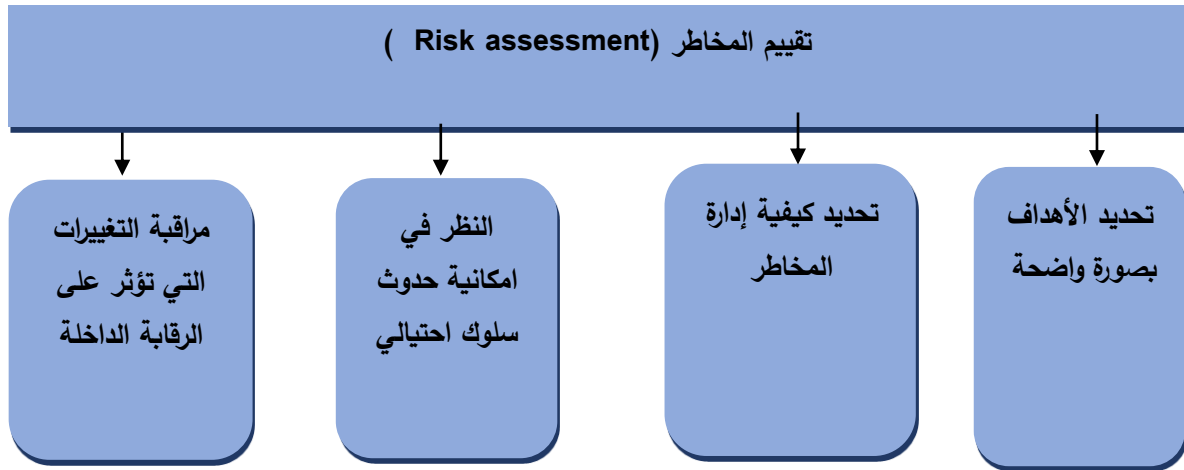
- أ- النزاهة والقيم الأخلاقية تعد النزاهة والقيم الأخلاقية نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للوحدة ، فضلا عن كيفية توصيلها وتعزيزها في الممارسة العملية. وهي تشمل إجراءات الإدارة لإزالة أو تقليل الحوافز والإغراءات التي قد تدفع الموظفين للانخراط في أعمال غير شريفة أو غير قانونية أو غير أخلاقية. وهي تشمل أيضا إيصال قيم الوحدة والمعايير السلوكية للموظفين من خلال بيانات السياسة ومدونات السلوك والقوة .
- ب- مجلس إدارة مستقل مسؤول عن الإشراف على الرقابة الداخلية يعتبر مجلس الإدارة ضروريا للحكومة الفاعلة للوحدة لأنه يتحمل المسؤولية النهائية للتأكد من أن الإدارة تنفذ عمليات الرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية المناسبة ، فمجلس الإدارة الفاعل مستقل عن الإدارة ، ويظل أعضاؤه مشاركين في أنشطة الإدارة ويفحصونها. على الرغم من أن مجلس الإدارة يفوض مسؤولية الرقابة الداخلية إلى الإدارة ، إلا أنه يجب على المجلس ممارسة الإشراف على تصميم وأداء الرقابة .
- ج- إنشاء الهياكل والتسلسل الإداري المناسب يحدد الهيكل التنظيمي للوحدة الخطوط الحالية للمسؤولية والسلطة. كما هو موضح في مكعب COSO ، ويمكن أن يتكون الهيكل التنظيمي من مستوى الوحدة والأقسام ووحدات التشغيل والوظائف داخل تلك الوحدات ، وتعمل عناصر الرقابة في كل من هذه المستويات من خلال فهم الهيكل التنظيمي للعميل ، ويمكن للمدقق معرفة الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل وإدراك كيفية تنفيذ الرقابة .
- د- الالتزام بجذب وتطوير واستبقاء الموظفين الأكفاء : الكفاءة هي المعرفة والمهارات اللازمة لإنجاز المهام التي تحدد وظيفة الفرد. يشمل الالتزام بالكفاءة اعتبار الإدارة لمستويات الكفاءة لوظائف محددة وكيف تترجم هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة المطلوبة ، إذا كان الموظفون أكفاء وجديرين بالثقة ، فقد تكون الرقابة الأخرى غائبة ، وستظل القوائم المالية الموثوقة قائمة ، ويمكن للأشخاص غير الأكفاء أو غير الأمناء أن

يقللوا من النظام إلى حالة من الفوضى - حتى لو كان هناك العديد من الرقابة المعمول بها ، فالأشخاص الصادقون والكفؤون قادرون على الأداء على مستوى عال حتى عندما يكون هناك عدد قليل من الرقابة الأخرى لدعمهم.

هـ - محاسبة الأفراد عن مسؤوليات الرقابة الداخلية الإدارة ومجلس الإدارة مسؤولاً عن توصيل التوقعات ومحاسبة الأفراد عن واجبات الرقابة الداخلية ، حيث تعتمد فاعلية هذه العملية على المكونات الفرعية الأخرى التي تمت مناقشتها أعلاه. على سبيل المثال ، يجب على الإدارة أن تحدد الأسلوب المناسب وأن تضع الهياكل وخطوط الإبلاغ المناسبة من أجل مساءلة الأفراد. يجب توفير الحوافز للموظفين للقيام بواجبات الرقابة الداخلية .

## 2 - تقييم المخاطر ( Risk assessment ) :

تواجه كل وحدة اقتصادية تشكيلة من المخاطر سواء داخلية أو خارجية والتي يجب تقييمها وإدارتها لضمان تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ( احمد ، 2021 : 49) . تتضمن تقييم المخاطر عملية لتحديد وتحليل المخاطر التي قد تمنع المنظمة من تحقيق أهدافها ، فالمبادئ الأربعة الأساسية المتعلقة بتقييم المخاطر هي أن الوحدة يجب أن يكون لها أهداف واضحة حتى تتمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بهذه الأهداف ؛ وينبغي تحديد كيفية إدارة المخاطر ؛ وينبغي النظر في إمكانية حدوث سلوك احتيالي ؛ ويجب مراقبة التغييرات التي قد تؤثر على الرقابة الداخلية ، مع مراعاة المخاطر المحددة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات ، حيث يمكن أن تؤدي هذه المخاطر إلى خسائر كبيرة إذا تم تجاهلها ، فيمكن أن تصاب الوحدات بالشلل بسبب عدم القدرة على استرداد المعلومات أو بسبب استخدام معلومات غير موثوقة ناتجة عن أخطاء المعالجة ( Alvin et al ، 2017 : 343 ) .



## الشكل (2)

### المكون الثاني تقييم المخاطر

المصدر : إعداد الباحث

يتضمن تقييم المخاطر المتعلقة بشكل خاص بالتقارير المالية تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر ذات الصلة بإعداد القوائم المالية بما يتوافق مع معايير المحاسبة المناسبة ، على سبيل المثال ، إذا كانت الشركة تتبع بشكل متكرر المنتجات بسعر أقل من تكلفة المخزون بسبب التغييرات التكنولوجية السريعة ، فمن الضروري أن تدمج الشركة رقابة كافية لمواجهة مخاطر المبالغة في المخزون. وبالمثل ، فإن الفشل في تلبية الأهداف السابقة ، وجودة الموظفين ، والتشتت

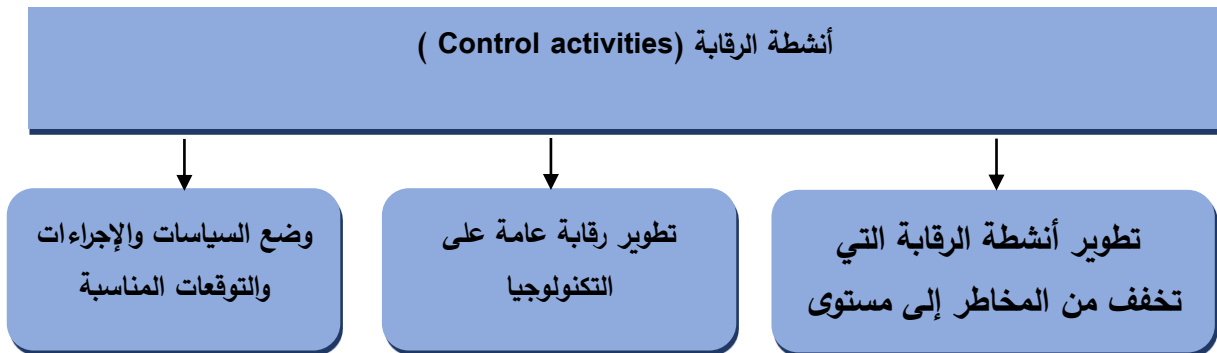
الجغرافي لعمليات الشركة ، وأهمية وتعقيد العمليات التجارية الأساسية ، وإدخال تقنيات المعلومات الجديدة ، والانكماش الاقتصادي ، ودخول منافسين جدد هي أمثلة على العوامل التي قد تؤدي إلى زيادة المخاطر فبمجرد تحديد الإدارة للمخاطر فإنها تقوم بتقدير أهمية هذه المخاطر ، وتقييم احتمالية حدوث المخاطر ، وتطوير إجراءات محددة يجب اتخاذها لتقليل المخاطر إلى مستوى مقبول

، حيث يختلف تقييم مخاطر الإدارة عن تقييم مخاطر المدقق ولكنه يرتبط ارتباطاً وثيقاً به بينما تقوم الإدارة بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والاحتيايل ، ويقوم المدققون بتقييم المخاطر لتحديد الأدلة المطلوبة في التدقيق ، فإذا قامت الإدارة بتقييم المخاطر والاستجابة لها بشكل فاعل ، فعادة ما يقوم المدقق بتجميع أدلة أقل مما يحدث عندما تفشل الإدارة في تحديد المخاطر الهامة أو الاستجابة لها ( Alvin et al ، 2017 ، 343 : ) .

### 3 - أنشطة الرقابة ( Control activities ) .

هي السياسات والإجراءات ، فضلاً عن تلك المدرجة في مكونات الرقابة الأربعة الأخرى ، والتي تساعد على ضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف الوحدة فهناك ثلاثة مبادئ أساسية تتعلق بأنشطة الرقابة وهي تطوير أنشطة الرقابة التي تخفف من المخاطر إلى مستوى مقبول ، وتطوير رقابة عامة على التكنولوجيا ، ووضع السياسات والإجراءات والتوقعات المناسبة فمن المحتمل أن يكون هناك العديد من أنشطة الرقابة هذه في أي وحدة ، بما في ذلك عناصر الرقابة التي يتم إجراؤها يدوياً وعناصر الرقابة المضمنة في نظام قائم على الكمبيوتر (عناصر رقابة آلية) ، وتندرج أنشطة الرقابة عموماً في الأنواع الخمسة الآتية : ( Alvin et al ، 2017 : 344 )

- أ- الفصل المناسب بين الواجبات .
- ب- التفويض المناسب للمعاملات والأنشطة .
- ج- الوثائق والسجلات الكافية .
- د- السيطرة المادية على الأصول والسجلات .
- هـ- رقابة مستقلة على الأداء .

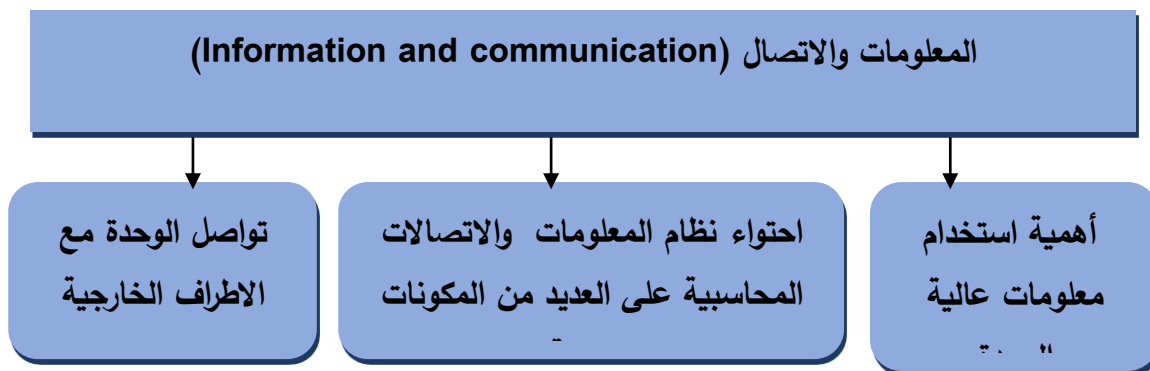


الشكل (3)

المكون الثالث أنشطة الرقابة

المصدر : إعداد الباحث

4. المعلومات والاتصال (Information and communication) الغرض من المعلومات المحاسبية ونظام الاتصالات الخاص بالوحدة هو بدء وتسجيل ومعالجة والإبلاغ عن معاملات الوحدة والحفاظ على المساءلة عن الأصول ذات الصلة، حيث تؤكد المبادئ الأساسية المتعلقة بالمعلومات والاتصالات على أهمية استخدام المعلومات ذات الصلة عالية الجودة التي يتم توصيلها داخليا وخارجيا حسب الضرورة، وبالتالي يحتوي نظام المعلومات والاتصالات المحاسبية على العديد من المكونات الفرعية، تتكون عادة من فئات من المعاملات مثل المبيعات ومرتجات المبيعات والمقبوضات النقدية وعمليات الاستحواذ وما إلى ذلك وبالنسبة لكل فئة من المعاملات، يجب أن يفي نظام المحاسبة بجميع تأكيدات الإدارة ويجب تصميم نظام محاسبة المبيعات لضمان تسجيل جميع شحنات البضائع بشكل صحيح كمبيعات وتعكس في القوائم المالية في الفترة المناسبة ويجب أن يتجنب النظام أيضا التسجيل المكرر للمبيعات وتسجيل البيع إذا لم تحدث الشحنة (Alvin et al، 2017 : 347).

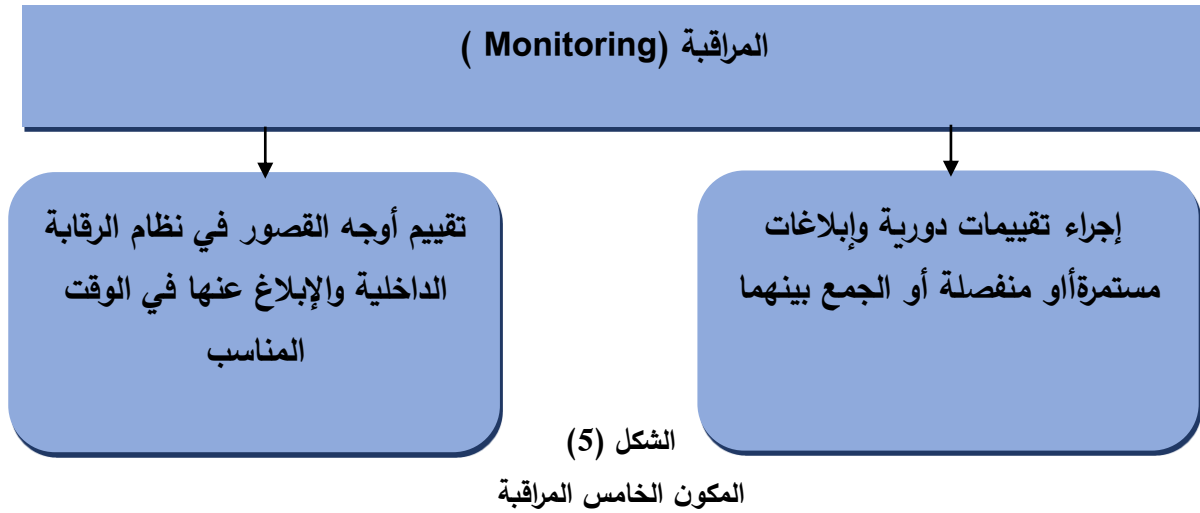


الشكل (4)

المكون الرابع للمعلومات والاتصال

المصدر : إعداد الباحث

5. المراقبة (Monitoring) : يجب مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت جميع المكونات تعمل على النحو المنشود وأنه تم تعديلها بما يتناسب مع التغييرات في الظروف. المراقبة هي عملية لتقييم وتقييم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت (Bahram، 2017 :308). وتتعامل أنشطة المراقبة مع التقييم المستمر أو الدوري لجودة الرقابة الداخلية من قبل الإدارة لتحديد ما إذا كانت الرقابة تعمل على النحو المنشود وأنه يتم تعديلها بما يتناسب مع التغييرات في الظروف، حيث تشمل المبادئ الأساسية المتعلقة بالمراقبة إجراء تقييمات دورية وإبلاغ أي أوجه قصور محددة إلى الأطراف المناسبة المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات لمعالجة أوجه القصور وتأتي المعلومات التي يتم تقييمها من مجموعة متنوعة من المصادر، بما في ذلك دراسات الرقابة الداخلية الحالية، وتقارير المدقق الداخلي، وتقارير الاستثناءات عن أنشطة الرقابة، والتقارير من قبل المنظمين مثل الهيئات التنظيمية للبنك، والتغذية الراجعة من موظفي التشغيل، والشكاوى من الزبائن حول رسوم الفواتير، ولكي تكون وظيفة التدقيق الداخلي فاعلة، يجب أن يتم تنفيذ وظيفة التدقيق الداخلي من قبل موظفين مستقلين عن كل من إدارات التشغيل والمحاسبة والذين يقدمون تقاريرهم مباشرة إلى مستوى عال من السلطة داخل المنظمة، إما الإدارة العليا أو لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة (Alvin et al، 2017 : 348).



المصدر : إعداد الباحث

المبحث الثالث ... معوقات تطبيق نظام COSO المحدث في البيئة المحلية

### Obstacles to implementing the updated COSO system in the local environment

أولاً : معوقات تطبيق المكون الأول ( بيئة الرقابة Control Environment )

1. الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية : -

ويتم ذلك من خلال حث جميع العاملين من أساتذة وطلاب وإداريين على مجموعة من القيم الأخلاقية التي تتلاءم وطبيعة العمل داخل الكليات الحكومية وكما يلي :

- أ- نشر روح التعاون بين جميع العاملين داخل الكلية .
  - ب- التأكيد على الاحترام المتبادل بين الجميع .
  - ج- عدم تدخين الطلبة داخل أروقة الكلية .
  - د- الالتزام بتوقيات المحاضرات وعدم الغياب إلا لظروف استثنائية أو مرضية .
  - هـ- عدم تناول الاطعمة داخل الممرات والقاعات الدراسية .
  - و- الابتعاد عن السلوكيات السلبية التي تؤثر على سير العملية التعليمية .
- ضمن هذا المبدأ للمكون الأول لا يوجد أي معوقات كون الموضوع يمكن تطبيقه على أرض الواقع بأبسط الإمكانيات .

2. مجلس إدارة مستقل مسؤول عن الإشراف على الرقابة الداخلية .

بما أن العينة هي وحدة حكومية غير هادفة للربح فأن استقلالية الإدارة داخل الكلية والمتمثلة بمجلس الكلية لا يمكن أن تكون بعيدة عن توجيه المسؤول عن قسم الرقابة والتدقيق ومتابعة مستوى الإنجاز .

3. إنشاء الهياكل والتسلسل الإداري المناسب .

فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي فيوجد هيكل تنظيمي ( الملحق 1 ) يتضمن كافة المستويات إلا أنه لا يتضمن التفاصيل الدقيقة المتعلقة بالمسؤوليات والصلاحيات .

**معوقات التطبيق :** عدم وجود أي تحديد مكتوب وبشكل مفصل لكافة الصلاحيات والمسؤوليات لكل مستوى داخل الهيكل التنظيمي، على أن يتم تعميم ذلك الأمر على كافة العاملين داخل الكلية ، ليتمكن كل شخص من معرفة سلسلة المراجع لأي قسم أو مستوى إداري داخل الكلية.

#### 4. الالتزام بجذب وتطوير واستبقاء الموظفين الأكفاء .

حسب التوجيهات الأخيرة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي فيما يتعلق بنشر البحوث ضمن المستوعبات العالمية فأنها بذلك تؤكد على الارتقاء بمستوى الهيئات التدريسية داخل الجامعات العراقية .

**معوقات التطبيق :** هناك العديد من معوقات التطبيق لهذا المبدأ وكما يلي :

- أ- إن عملية النشر ضمن المستوعبات العالمية مكلفة جدا بالنسبة لهيئات التدريس داخل الجامعات العراقية .
- ب- عدم توفير محركات بحث عالمية تربط الهيئات التدريسية بالمكتبات ودور النشر العالمية .
- ج- توفير المستلزمات اللازمة لتمكين الهيئات التدريسية للمشاركة في المؤتمرات العالمية .

#### 5. محاسبة الأفراد عن مسؤوليات الرقابة الداخلية

يجب أن يتم نشر الإجراءات الخاصة بمحاسبة الأفراد المخالفين لمسؤوليات أنظمة الرقابة الداخلية داخل الكلية .  
ضمن هذا المبدأ للمكون الأول لا يوجد اي معوقات كون الموضوع يمكن تطبيقه على أرض الواقع بأبسط الإمكانيات وخصوصا أن الأمر يتعلق بمحاسبة الأفراد العاملين داخل الكليات ضمن الضوابط والتعليمات التي تم إعمالها من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي .

#### ثانيا : معوقات تطبيق المكون الثاني (تقييم المخاطر Risk Assessment )

1. إن الوحدة يجب أن يكون لها أهداف واضحة حتى تتمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بهذه الأهداف،

وبالرجوع إلى الملحق (2) نلاحظ أن أهداف الكلية عينة البحث تتمثل بالآتي :

- أ- توظيف البحث العلمي في حل مشكلات المجتمع.
- ب- غرس القيم والفضائل الاجتماعية والثقافية لتجنب السلوكيات الخاطئة في العلمية والتربوية للجامعة.
- ت- إطلالة الكلية على المجتمع من خلال المؤتمرات والندوات في مختلف المجالات المعرفية.
- ث- تطبيق مبادئ ومعايير الجودة الدولية لتحسين أداء الكلية.
- ج- أن تكون مخرجات الكلية ذات كفاءة مبنية على أسس علمية.
- ح- تعزيز دوائر الدولة المختلفة بخريجين لهم المعرفة والمهارة والقدرة الكافية على تنفيذ المهام الوظيفية بشكل كفوء.

وحسب ما ورد في أعلاه يمكن تحديد المخاطر الآتية :

- أ- مخاطر عدم القدرة على حل مشكلات المجتمع .
- ب- مخاطر عدم نشر القيم الأخلاقية وهي ترتبط بالمبدأ الأول من المكون الأول .
- ت- مخاطر عدم القدرة على مشاركة الهيئات التدريسية في المؤتمرات العالمية والمحلية ، فضلا عن ورش العمل والندوات .
- ث- مخاطر عدم تلبية احتياجات السوق ومتطلباته من الملاكات المتخصصة في علوم المحاسبة والإدارة والمالية والمصرفية .

ج- مخاطر عدم الالتزام بتطبيق معايير الجودة الدولية لتحسين أداء الكلية.

ح- مخاطر عدم القدرة على رفق القطاع الحكومي بالملاكات المتخصصة.

**معوقات التطبيق :** هناك العديد من معوقات التطبيق لهذا المبدأ وكما يلي :

- أ- عدم توفير المستلزمات الخاصة بتحديد المشاكل التي يعاني منها المجتمع والتي يمكن للكوادر والهيئات التدريسية من إيجاد الحلول لها .
- ب- عدم توفير مستلزمات متابعة احتياجات السوق من الملاكات المتخصصة وفق أحدث معايير الجودة العالمية .



ت- عدم وجود تواصل مع دوائر الدولة لتحديد المشاكل التي يعاني منها القطاع وحاجته إلى الملاكات المتخصصة .  
**2. ينبغي تحديد كيفية إدارة المخاطر .**

بعد أن تم تحديد المخاطر التي يمكن أن تواجه الكلية عينة البحث من خلال الاعتماد على الأهداف العامة للكلية ، ستكون الخطوة الثانية في تحديد الكيفية التي تتم من خلالها إدارة هذه الأنواع المختلفة من المخاطر وكما يلي:  
 أ- فتح ملف خاص بكل نوع من أنواع المخاطر .  
 ب- الاجتماع بالمسؤولين عن الأقسام أو الشعب التي تكون أساس حدوث المخاطر والاستماع إلى ما يروونه مناسب من إجراءات على أن يقوم الشخص المسؤول عن تحديث نظام الرقابة الداخلية بتعديل الإجراءات واتخاذ المناسب من إجراءات لضمان إدارة المخاطر وبما يحقق اهداف الكلية .

**معوقات التطبيق :** هناك العديد من معوقات التطبيق لهذا المبدأ وكما يلي :

- أ- عدم وجود فهم لأهمية إدارة المخاطر التي يمكن أن تواجه الكلية عينة البحث .
- ب- ضعف في القدرة على توفير المستلزمات الضرورية لإدارة المخاطر التي تواجه الكلية عينة البحث .
- ت- عدم وجود تأهيل علمي ومهني مناسب لإدارة المخاطر .

**3. ينبغي النظر في إمكانية حدوث سلوك احتيالي .**

بما أن الكلية عينة البحث هي وحدة حكومية غير هادفة للربح فأن عملية تحصيل الإيرادات تنحصر في عنصرين الأول أجور الدراسة المسائية لطلبة الدراسة الأولية، والثاني أجور طلبة الدراسات العليا ضمن قناة النفقة الخاصة ، وعليه وضمن هذا المبدأ للمكون الثاني لا يوجد أي معوقات كون الموضوع لا يمكن تطبيقه ( حدوثه ) على أرض الواقع لعدم وجود مبررات لذلك .

**4. يجب مراقبة التغييرات التي قد تؤثر على الرقابة الداخلية. يجب مراعاة المخاطر المحددة المتعلقة بتكنولوجيا**

المعلومات، حيث يمكن أن تؤدي هذه المخاطر إلى خسائر كبيرة إذا تم تجاهلها .  
 من المهم بمكان القيام بمراقبة التحديثات على إطار COSO المحدث للرقابة الداخلية كون عملية التحديث مستمرة كنتيجة للتغييرات المستمرة في بيئة عمل الوحدات الاقتصادية.

**معوقات التطبيق :** هناك العديد من معوقات التطبيق لهذا المبدأ وكما يلي :

- أ- عدم وجود جهة مسؤولة ومخولة أو شخص مؤهل لمتابعة التحديثات الأخيرة على إطار COSO المحدث .
- ب- عدم توفير المستلزمات الضرورية لمتابعة التحديثات الاخيرة على إطار COSO المحدث .

**ثالثا : معوقات تطبيق المكون الثالث ( أنشطة الرقابة Control Activities )**

**1. تطوير أنشطة الرقابة التي تخفف من المخاطر إلى مستوى مقبول .**

إذا ما تم الأخذ بنظر الاعتبار كافة الخطوات اللازمة للتطبيق والمعوقات التي ترافق عملية التطبيق والتحديث المذكورة في المكون الأول والثاني ، فيمكن القول انه بالإمكان توفير حالة من القدرة على تطوير الأنشطة الرقابة وبما يمكن من الحد من مستوى المخاطر .

**2. تطوير رقابة عامة على التكنولوجيا .**

كما هو معروف لدى الجميع فأن الإجراءات المعتمدة في كافة الجامعات العراقية أغلبها الأعم بعيد عن استخدام التكنولوجيا والبرامج التخصصية في إدارة هذه الجامعات وبالتالي الاعتماد على الإجراءات اليدوية؛ لذلك فأن هذا المبدأ سيكون خارج نطاق التنفيذ لحين الانتقال إلى استخدام التكنولوجيا والبرامج التخصصية لإدارة الكليات العراقية .

**معوقات التطبيق :** عدم الانتقال من الاعتماد على الإجراءات اليدوية إلى استخدام التكنولوجيا والبرامج التخصصية لإدارة الكليات العراقية .

### 3. وضع السياسات والإجراءات والتوقعات المناسبة.

أ- **الفصل المناسب بين الواجبات :** كما هو معلوم فإن الفساد نوعان مالي وإداري وكلاهما يحتاج إلى درجة معينة من التواطؤ لذلك يجب أن يتم اعتماد الفصل المناسب بين الواجبات المكلف بها كافة العاملين في الكلية عينة البحث.

**معوقات التطبيق :** عدم الانتباه إلى أن تكليف الفرد بأكثر من واجب من شأنه أن يكون بمثابة حافز لأي سلوك يؤدي إلى فساد مالي أو إداري .

ب- **التفويض المناسب للمعاملات والأنشطة :** من خلال الاعتماد على هيكل تنظيمي متكامل من حيث تحديد تفصيلي لواجبات ومسؤوليات المستويات الإدارية المختلفة يمكن تفويض المسؤوليات من قبل السيد عميد الكلية المحترم وبما يراه مناسب و يتلاءم مع تحقيق الأهداف العامة للكلية .

**معوقات التطبيق :** عدم وجود أي تحديد بشكل مفصل ومكتوب لكافة الصلاحيات والمسؤوليات لكل مستوى داخل الهيكل التنظيمي، على أن يتم تعميم ذلك الأمر على كافة العاملين داخل الكلية ، ليتمكن كل شخص من معرفة سلسلة المراجع لأي قسم أو مستوى إداري داخل الكلية.

ت- **الوثائق والسجلات الكافية :** من المهم تحديد أنواع المستندات والسجلات اللازمة لإنجاز الأعمال الإدارية والمالية وحسب الضوابط والتعليمات النافذة.

ضمن هذا المبدأ للمكون الثالث **لا يوجد أي معوقات** كون الموضوع يمكن تطبيقه على أرض الواقع بأبسط الإمكانيات وخصوصاً أن الأمر يتعلق بتوفير السجلات والمستندات اللازمة لإنجاز كافة الأعمال المالية والإدارية وضمن الضوابط والتعليمات التي تم إمامها من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي .

ث- **السيطرة ( الرقابة ) المادية على الأصول والسجلات :** من المهم تحديد أنواع المستندات والسجلات اللازمة لإنجاز الأعمال الإدارية والمالية وحسب الضوابط والتعليمات النافذة، وتحديد الجهة أو الشخص المسؤول عن المحافظة عليها وعدم تعرضها لأي إهمال أو تلف أو تلاعب.

ضمن هذا المبدأ للمكون الثالث **لا يوجد أي معوقات** كون الموضوع يمكن تطبيقه على أرض الواقع بأبسط الإمكانيات وخصوصاً أن الأمر يتعلق بتوفير الحماية اللازمة للسيطرة المادية على كافة السجلات والمستندات.

### رابعا : معوقات تطبيق المكون الرابع (المعلومات والاتصال Information and Communication )

1. أهمية استخدام المعلومات ذات الصلة عالية الجودة التي يتم توصيلها داخليا وخارجيا حسب الضرورة لدعم الأداء السليم للرقابة الداخلية.

المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات داخل الكلية عينة البحث نوعان الأول يتعلق بمستوى التعليم بصورة عامة في أقسام الكلية ومدى استيعاب الطلبة للمواد الدراسية والنوع الثاني يتعلق بما يتم استلامه من تعليمات وتوجيهات من الوزارة وهذا خارج صلاحيات الكلية باعتبارها جهة تنفيذية ، لذلك سيكون التركيز على النوع الأول من خلال الآتي :

أ- عقد اجتماعات داخل اقسام الكلية بعد إعلان النتائج لدراسة نسب النجاح المتدنية ومعرفة كافة التفاصيل التي كانت السبب وراء هذه النسب المتدنية .

ب- عقد اجتماعات دورية مع الطلبة لمعرفة المعوقات التي تواجه عملية التعليم بشرط أن لا يكون هناك أي شكل من أشكال المساس بمكانة الهيئات التدريسية داخل الكليات .

ت- العمل على إيجاد الحلول المناسبة لكل حالة من الحالات المشار إليها في أعلاه .

**معوقات التطبيق :** عدم القدرة على حل مشاكل استيعاب الطلبة للمواد العلمية وخصوصا المواد العلمية التخصصية؛ لأن الأمر قد يتسبب بشكل أو بآخر بالمساس بمكانة التدريسي داخل الكلية وقد يمثل حالة يمكن استغلالها من قبل الطلبة لذا يمكن محاسبة الطالب الذي يثبت استغلاله لهذه الأمور من أجل تحقيق منافع شخصية على حساب أستاذ المادة .

2. يحتوي نظام المعلومات والاتصالات المحاسبية على العديد من المكونات الفرعية .

**معوقات التطبيق :** عدم القدرة على توفير المستلزمات الضرورية لبناء نظام معلومات واتصالات محاسبية وإدارية بمكوناته الرئيسية والفرعية .

3. تواصل الوحدة مع الاطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية .

**معوقات التطبيق :** عدم القدرة على توفير مستلزمات التواصل مع الجهات الخارجية وبما يتعلق بعقد المؤتمرات وورش العمل والدورات التدريبية والاستفادة من الكفاءة في مجال الاختصاصات النادرة .

**خامسا : معوقات تطبيق المكون الخامس (المراقبة Monitoring)**

1. إجراء تقييمات دورية وإبلاغ مستمرة أو منفصلة أو الجمع بينهما للتحقق من أن عناصر الرقابة الداخلية موجودة ومستمرة .

لابد من وجود نظام تقييم دوري يتم من خلال جهة داخل الكلية عينة البحث وباستخدام النموذج

الضروري لذلك وحسب الملحق ( 3 )

**معوقات التطبيق :** عدم القدرة على توفير مستلزمات تنفيذ عملية التقييم بنوعيه الدوري والمنفصل من ناحية الملاكات الإدارية ومن ناحية الوقت اللازم لتنفيذ التقييم .

2. تقييم أوجه قصور في الرقابة الداخلية والإبلاغ عنها في الوقت المناسب وتحديد الأطراف المناسبة المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة أوجه القصور .

الخطوة المهمة بعد التقييم الدوري أو المستمر هي تحديد الجهات المسؤولة عن متابعة معالجة الخروقات التي تم تحديدها في الفقرة أعلاه والمتعلقة بقرارات الإجراءات التصحيحية الخاصة بمعالجة الانحرافات السلبية لإدخال نظام الرقابة الداخلي ضمن الكلية عينة البحث و بموجب النموذج في الملحق (4) .

**معوقات التطبيق :** عدم القدرة على توفير مستلزمات تنفيذ الإجراءات التصحيحية الخاصة بمعالجة الانحرافات السلبية لإدخال نظام الرقابة الداخلي ضمن الكلية عينة البحث .

## المبحث الرابع...الاستنتاجات والتوصيات ( Conclusions and Recommendations )

أولا : الاستنتاجات ( Conclusions )

1. تمثل أنظمة الرقابة الداخلية مجموعة من الأنشطة والإجراءات والسياسات المختلفة التي تهدف إلى التحقق من قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق اهدافها المرسومة والإفصاح عن المعلومات المختلفة المالية وغير المالية بمستوى عالي من الموثوقية من خلال الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات .

2. عدم وجود اي تحديد مكتوب وبشكل مفصل لكافة الصلاحيات والمسؤوليات لكل مستوى داخل الهيكل التنظيمي للكلية عينة البحث .

3. إن عملية النشر ضمن المستوعبات العالمية مكلفة جدا بالنسبة لهيئات التدريس داخل الجامعات العراقية، خصوصا مع عدم توفير محركات بحث عالمية تربط الهيئات التدريسية بالمكتبات ودور النشر العالمية .
4. عدم توفير المستلزمات الخاصة بتحديد المشاكل التي يعاني منها المجتمع والتي يمكن للملاكات والهيئات التدريسية من إيجاد الحلول لها .
5. عدم توفير مستلزمات متابعة احتياجات السوق من الملاكات المتخصصة وفق احدث معايير الجودة العالمية لعدم وجود تواصل مع دوائر الدولة المختلفة من أجل تحديد المشاكل التي يعاني منها القطاع وحاجته إلى الملاكات المتخصصة .
6. عدم وجود فهم لأهمية إدارة المخاطر التي يمكن أن تواجه الكلية عينة البحث لضعف في القدرة على توفير المستلزمات الضرورية لإدارة المخاطر التي تواجه الكلية عينة البحث .
7. عدم وجود جهة مسؤولة ومخولة او شخص مؤهل لمتابعة التحديثات الاخيرة على إطار COSO المحدث لعدم توفير المستلزمات الضرورية لمتابعة التحديثات الاخيرة على إطار COSO المحدث
8. عدم الانتقال من الاعتماد على الإجراءات اليدوية إلى استخدام التكنولوجيا والبرامج التخصصية لإدارة الكليات العراقية .
9. هناك حالة من عدم الانتباه إلى أن تكليف الفرد بأكثر من واجب من شأنه أن يكون بمثابة حافز لأي سلوك يؤدي إلى فساد مالي أو اداري .
10. عدم القدرة على حل مشاكل استيعاب الطلبة للمواد العلمية وخصوصا المواد العلمية التخصصية لأن الأمر قد يتسبب بشكل او بأخر بالمساس بمكانة التدريسي داخل الكلية وقد يمثل حالة يمكن استغلالها من قبل الطلبة لذا يمكن محاسبة الطالب الذي يثبت استغلاله لهذه الامور من أجل تحقيق منافع شخصية على حساب استاذ المادة.
11. عدم القدرة على توفير مستلزمات تنفيذ الإجراءات التصحيحية الخاصة بمعالجة الانحرافات السلبية لإداء نظام الرقابة الداخلي ضمن الكلية عينة البحث .

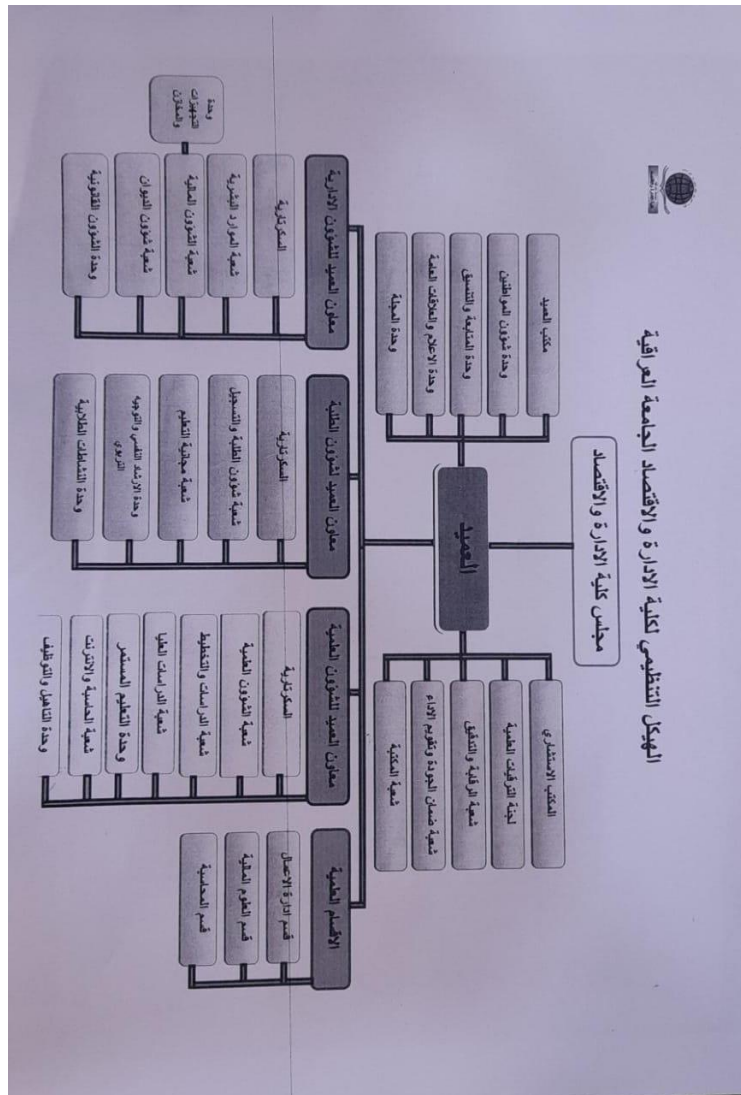
#### ثانيا : التوصيات (Recommendations)

1. العمل على توفير وتحديد مكتوب وبشكل مفصل لكافة الصلاحيات والمسؤوليات لكل مستوى داخل الهيكل التنظيمي للوحدات الاقتصادية .
2. توفير المستلزمات الضرورية للمساعدة في عملية النشر ضمن المستوعبات العالمية وخصوصا توفير محركات بحث عالمية تربط الهيئات التدريسية بالمكتبات ودور النشر العالمية .
3. توفير المستلزمات الخاصة بتحديد المشاكل التي يعاني منها المجتمع والتي يمكن للكوادر والهيئات التدريسية من إيجاد الحلول لها.
4. نشر الوعي اللازم حول فهم لأهمية إدارة المخاطر التي يمكن أن تواجه الوحدات الاقتصادية لضعف في القدرة على توفير المستلزمات الضرورية لذلك وأهمية تقييم عمل أنظمة الرقابة الداخلية ومتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية .
5. العمل على تهيئة المستلزمات الضرورية للانتقال من الاعتماد على الإجراءات اليدوية إلى استخدام التكنولوجيا والبرامج التخصصية لإدارة الكليات العراقية .
6. العمل على حل مشاكل استيعاب الطلبة للمواد العلمية وخصوصا المواد العلمية التخصصية بحيث لا يشكل الأمر اي مساس بمكانة التدريسي داخل الكلية .

المصادر (Resources)

1. أحمد ، عبد الرحمن حسن حمد ، الرقابة الداخلية واثرها في حوكمة الشركات وفق نموذج COSO ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا . السودان ، 2021 .
2. جاسم ، بشرى عباس ، دور الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO المتكامل في تحسين تقارير التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية العراقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد، جمهورية العراق ، 2021 .
3. Alvin A. Arens ، Randal J. elder ، Marks. Beasley ، Chris e. Hogan ، Auditing And Assurance services ، An integrated Approach ، sixteenth edition ، Pearson Education ، Inc ، USA ، 2017 .
4. Alvin A. Arens ، Randal J. elder ، Marks. Beasley ، Chris e. Hogan ، Joanne C. Jones ، Bartosz M. Amerski ، Auditing– The Art and Science of Assurance Engagement ، Pearson Canada Inc. ، USA ، 2019 ..
5. Timothy J. Louwers ، Robert J. Ramsay ، David H. Sinason ، Jerry R. Strawser ، Jay C. Thibodeau ، Auditing & Assurance Services ، McGraw–Hill Education ، USA ، 2015 .
6. O. Ray Whittington ، Kurt Pany ، Principles of Auditing & Other Assurance Services ، Twenty–second Edition ، McGraw Hill LLC ،USA ، 2022 ..
7. IIA (2013). The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control ، The institute of internal auditors.
8. Defond ، M. L. ، and Lennox ، C. S. (2017). Do PCAOB Inspections Improve the Quality of Internal Control Audits? Journal of Accounting Research ، 55(3) ، 591–627.
9. Donelson ، Dain C. ، Ege ، Matthew S. ، and McInnis ، John M. (2017). Internal Control Weaknesses and Financial Reporting Fraud ، Auditing: A Journal of Practice (2017) 36 (3): 45–69.
10. Jack J. Champlain ، (2003) Auditing Information Systems ، Second Edition ، John Wiley & Sons ، USA .
11. Bahram Soltani ، Auditing : An International Approach ، Pearson Education Limited ، England . 2007 .

## الملحق (1)



## الملحق (2)

### كلية الإدارة والاقتصاد ... الجامعة العراقية

1. الرؤية: أن تكون كلية نموذجية وذات مستوى متميز في تقديم مستوى عالي الجودة في التعليم الأكاديمي وفي إنجاز البحوث العلمية والتطبيقية وقادرة على مواكبة المعايير المعتمدة دولياً.
2. الرسالة: تعمل الكلية على تلبية حاجة سوق العمل من خلال تأهيل خريجين قادرين على القيادة والمشاركة في المجالات العلمية المختلفة ونشر المعرفة عن طريق البحث العلمي الرصينة واستثمار التكنولوجيا الحديثة لخدمة العلوم التطبيقية ولسد الاحتياجات المحلية والإقليمية، كما تعمل الكلية على تطوير أعضاء الهيئة

التدريسية وتشجيع البحث العلمي من خلال النظم الداخلية الأكاديمية والإدارية بما يسهم في تحقيق المتطلبات والمعايير الأكاديمية وتسعى أيضا إلى توجيه أعضاء هيئة التدريس نحو البحث العلمي وربطه باحتياجات المجتمعين المحلي والقومي وقضاياهما.

### 3. القيم

- أ- التنوع: تؤمن الكلية بالتنوع الثقافي والعلمي كونه مصدرا للتميز والابداع.
- ب- الحرية: توفير الكلية بيئة تعليمية تدعم حرية التعبير والبحث العلمي.
- ج- المهنية: ترسيخ الكلية قيم التعامل المهني لمختلف العاملين من اساتذة وموظفين.
- د- الانصاف والنزاهة: اتاحة العملية التعليمية لجميع الطلبة والتعامل مع الكل بنزاهة.
- هـ- الانتماء: تعزيز روح الانتماء للوطن بثناء تنوعه الثقافي والفكري وأن يكون شعار كليتنا اولاً.
- و- التميز: التميز الأكاديمي والمهني والعلمي وفق معايير الجودة المعتمدة.
- ز- الاستجابة: بأن تكون مخرجات الكلية تغطي حاجات المجتمع ومتطلبات سوق العمل.

### 4. الأهداف العامة:

- خ- توظيف البحث العلمي في حل مشكلات المجتمع.
- د- غرس القيم والفضائل الاجتماعية والثقافية لتجنب السلوكيات الخاطئة في العلمية والتربوية للجامعة.
- ذ- اطلالة الكلية على المجتمع من خلال المؤتمرات والندوات في مختلف المجالات المعرفية.
- ر- تطبيق مبادئ ومعايير الجودة الدولية لتحسين اداء الكلية.
- ز- أن تكون مخرجات الكلية ذات كفاءة مبنية على اسس علمية.
- س- تعزيز دوائر الدولة المختلفة بخريجين لهم المعرفة والمهارة والقدرة الكافية على تنفيذ المهام الوظيفية بشكل كفوء.
- ش- تعزيز دور المراكز الاستشارية المتخصصة في الكلية للتعاون مع قطاعات المجتمع المختلفة.

### الملحق (3)

السيد عميد الكلية المحترم

م / تقرير تقييم استمرارية إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تحية طيبة :

من خلال متابعة إجراءات نظام الرقابة الداخلية للكلية تبين الاتي :

. 1 .

رئيس لجنة متابعة إجراءات نظام الرقابة الداخلية

عضو

عضو



الملحق (4)

السيد عميد الكلية المحترم

م / تقرير الإجراءات التصحيحية وجهات تنفيذها

تحية طيبة :

من خلال متابعة إجراءات نظام الرقابة الداخلية للكلية نقترح على جنابكم الإجراءات التصحيحية الآتية واللجنة المسؤولة عن ذلك :

رئيس لجنة متابعة الإجراءات التصحيحية

عضو

عضو