

عرض وتحليل الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية مباسب مقترح لتطوير دليل التدقيق العراقي رقم 4

أ.د. شاكز عبد الكرم البلداوي* م. أرسلان إبراهيم الأفندي**

المسخلص :

هدف البحث إلى توضيح أهم التطورات الحاصلة في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية والجهات المسؤولة عنها وتوضيح دور المنظمات والهيئات واللجان الدولية في تطويره ودراسة وتحليل الدليل العراقي رقم 4 وتقديم مقترحات لتقليل الفجوة بينه وبين التطورات التي شهدتها قدر الإمكان وبما يسهم في تعزيز أداء مراقبي الحسابات والجهات الخاضعة للرقابة، وتوصل البحث إلى عدة نتائج أهمها أنه لم يتم إعادة دراسة الأدلة الرقابية ولا تطويرها منذ إصدارها وذلك لمواكبة التطورات الحاصلة في التدقيق والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ، وأنه لا يوجد معايير أو أدلة أو قواعد محاسبية في العراق تنص على تنظيم عمل إدارة المخاطر. وقدم البحث عددا من التوصيات منها ضرورة الاستفادة من التجارب الدولية والإقليمية السابقة في بناء رقابة داخلية في الوحدات الاقتصادية وفقا للتطورات الحديثة فيه وتكييفها بما ينسجم والبيئة العراقية، والأخذ بمقترحات الباحثين لتطوير دليل التدقيق العراقي رقم (4) وضرورة وضع معايير أو أدلة أو قواعد محاسبية في العراق لتنظيم عمل إدارة المخاطر وذلك للاستفادة من التطورات الحديثة في مجال إدارة المخاطر .

Abstract :

The goal of the research is to clarify the most important developments in the concept and objectives of internal control and those responsible for them and clarify the role of the organizations and bodies and international development committees and study and analysis of the Iraqi Guide No. 4 and make proposals to reduce the gap between himself and the developments as far as possible and to enhance the performance of the Auditors and units under the audit, and several research outcomes are probably the most important to study Regulatory guides and developed since issued to keep pace with developments in auditing, internal control and risk management has been statea , and that there is no standards or guides or accounting rules in Iraq to organize the work of risk management. Search made a number of recommendations, including the need to build on previous international and regional experiences on building internal control in economic units in accordance with recent developments and their adaptation to the environment, and the introduction of the proposals of the researchers to develop Iraqi Audit Guide (4) and the need to develop standards or guides or accounting

* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .

** جامعة الموصل / كلية الادارة والاقتصاد .

مقبول للنشر بتاريخ 2014/12/7

rules in Iraq to organize the work of risk management to take advantage of recent developments in the field of risk management.

المقدمة :

شهد مفهوم الرقابة الداخلية تطورات كبيرة وذلك بغية مواكبة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة ، إذ إن وجود رقابة داخلية في الشركة يكتسب أهمية كبيرة ابتداءً باطمئنان المساهمين على أموالهم ، وضمان حسن التنظيم وتحديد السلطات والمسؤوليات وتقييم الأداء لكل نشاط لغرض السيطرة والمتابعة ، وتقليل وقوع الأخطاء ، فضلاً عن الإسهام في تحقيق هدف الربحية وحماية موجودات الشركة وانتهاءً بالمساعدة على ضمان دقة واكتمال وموثوقية تقارير الشركة الداخلية والخارجية المالية وغير المالية ، ومساعدة الشركة أيضاً على التقيد بالقوانين والأنظمة السارية. وقد انصب جزء كبير من التعليمات والقوانين والمعايير التي أصدرتها المنظمات والهيئات المهنية وأسواق المال على تدعيم الرقابة الداخلية وتفعيلها بما يكفل تحقيق أهدافها وأهداف الشركات على نحو خاص، وتحقيق أهداف الجهات الرقابية على نحو عام ، وفي هذا المجال قدمت الهيئات واللجان والمنظمات الدولية اطر حديثة للرقابة الداخلية ومن خلالها تطور مفهوم وأهداف ومجال الرقابة الداخلية فمثلاً قدمت لجنة (COSO) Committee Of Sponsoring Organization إطاراً متكاملًا للرقابة الداخلية في عام 1992 ومن ثم طورت هذا الإطار بتقديم إطاراً جديد سمي بإطار COSO لإدارة مخاطر المشروع وبني هذا الإطار على عناصر الرقابة الداخلية التي وضعتها هذه اللجنة سابقاً ، لذا جاء اهتمام الباحثان بهذا الموضوع من خلال دراسة دليل التدقيق العراقي رقم 4 الذي أصدره ديوان الرقابة المالية في سنة 2000 والذي لم يتم تطويره وتحديثه منذ وقت إصداره وبما يأخذ في الحسبان التطورات الحاصلة في مفهوم وأهداف ومجالات الرقابة الداخلية والجهات المسؤولة عنها . مشكلة البحث : تتمثل مشكلة البحث في وجود فجوة بين محتويات دليل التدقيق العراقي رقم 4 وبين التطورات الحاصلة في الرقابة الداخلية من حيث مفهومها وأهدافها والجهات المسؤولة عنها ، ويحاول الباحثان عرض مشكلة البحث من خلال إثارة التساؤلات البحثية الآتية:

1. ما هي التطورات الحديثة التي حصلت على مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها والجهات المسؤولة عنها؟
2. ما هو دور المنظمات والهيئات واللجان الدولية في تطوير الرقابة الداخلية ؟
3. هل هناك إمكانية لتطوير دليل التدقيق العراقي رقم 4 وفقاً للتطورات الحديثة في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية والجهات المسؤولة عنها ؟

أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1. توضيح أهم التطورات الحاصلة في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية والجهات المسؤولة عنها .
2. توضيح دور المنظمات والهيئات واللجان الدولية في تطوير الرقابة الداخلية .
3. دراسة وتحليل الدليل العراقي رقم 4 وتقديم مقترحات لتعديله وفقاً للتطورات الحديثة .

أهمية البحث :

يستمد البحث أهميته من ضرورة تطوير الرقابة الداخلية وذلك للتصدي للانتقادات التي وجهت إلى مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات باعتبارها المسؤولة عن الحد من الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية بسبب قصور أنشطة الرقابة الداخلية ، ولأهمية معيار الرقابة الداخلية (دليل التدقيق العراقي رقم 4) لمراقب الحسابات ومدى اعتماده عليها من خلال تقييمه للرقابة الداخلية لتحديد حجم العينة والاختبارات التي يجريها عند أدائه لمهامه في تدقيق الحسابات . فرضية البحث: يستند البحث إلى فرضية أساسية هي ان تطوير دليل التدقيق العراقي رقم 4 وفقاً للتغيرات الحاصلة في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية والجهات المسؤولة عنها يساهم في تعزيز اداء مراقبي الحسابات والجهات الخاضعة للرقابة .

منهجية البحث :

اعتمد الباحثان على منهج التحليل الوصفي بالاعتماد على مجموعة من الأدوات البحثية لغرض إكمال متطلباته بالاعتماد على ما هو متوفر من مصادر عربية وأجنبية من دراسات وبحوث علمية محكمة ، فضلاً عن النشرات والمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية المختصة ، والتي تم الحصول عليها من المكتبات وشبكة الانترنت .

هيكل البحث :

المقدمة

- المحور الأول : التطورات الحديثة في الرقابة الداخلية ودور المنظمات والهيئات واللجان الدولية في تطويره.

- المحور الثاني : عرض واقع دليل التدقيق العراقي رقم 4.

- المحور الثالث : تعديلات مقترحة على دليل التدقيق العراقي رقم (4).

- الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول :

التطورات الحديثة في الرقابة الداخلية ودور المنظمات والهيئات واللجان الدولية في تطويره.
كان للتطور في حجم الوحدات الاقتصادية وظهور الإدارة العلمية الحديثة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة اثر واضح في تطور تعريف الرقابة الداخلية ، فقد أشار Dieksee في عام 1905 إلى أنه عند تصميم الرقابة الداخلية فأن هناك ثلاث مسائل لابد أن تؤخذ في الحسبان . (محمد ، 2012 ، 17)
أولاً- الشخص المسؤول عن النقدية يجب أن لا يكون له علاقة بدفاتر الأستاذ .
ثانياً- دفاتر الأستاذ يجب أن يكون لها موازين مستقلة أو يمكن إجراء توازنها بطريقة منفصلة .
ثالثاً- إذا كان عدد الدفاتر للأستاذ كبيراً فينبغي إجراء تنقلات بين ماسكي هذه الدفاتر من حين إلى آخر لمنع التلاعب في الحسابات أو لاكتشافه في وقت مبكر .

وتأتي أهمية الاهتمام بالرقابة الداخلية من قبل الوحدة الاقتصادية لتمكينها من توفير الحماية لموجودات وأصول الوحدة من الضياع والغش والاستخدام السيئ والتحقق من صحة القوائم المالية وتحديد درجة الاعتماد عليها ورفع الكفاءة الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة (الأفندي، 2006، 55)، أما أهميتها بالنسبة للمدقق فإن الرقابة الداخلية يمكن أن تساعد على تنفيذ عملية تدقيق مركزة، وتقليل وقت الاختبارات التي يقوم بها وتحديد حجم العينة بشكل أفضل ، وتمكن من تقليل وقت الحصول على المعلومات أثناء الاختبارات . (Templeman, Gore 2013,3)
وسنقوم بعرض تطور مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير وكالاتي :

1. المعايير الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

المعايير الدولية استندت إلى التعريف الأساسي للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (كشف معيار التدقيق رقم (1) سنة 1949) عند تعريف الرقابة الداخلية وتحديد أهدافها ، حيث عرفت بأنها خطة تنظيمية ومجموعة الطرق والأساليب التي تتبعها المنشأة من أجل حماية موجوداتها والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية ورفع الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بسياسات الإدارة (توماس وهنكي، 2009: 365) ، وتطورت الرقابة الداخلية استجابة لحاجة الإدارة وأصحاب الملكية وأصحاب المصالح الأخرى وحسب متطلبات العصر (الأفندي ، 2006 ، 5) . وقد اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للتدقيق رقم (400) الموسوم بـ "الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر " في عام (1998) والذي عرف الرقابة الداخلية في الفقرة (الثامنة) منه بأنها كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة الوحدة لمساعدتها قدر الإمكان في بلوغ هدفها المتمثل في ضمان التنفيذ العملي المنظم للعمليات ، بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية وحماية الأصول واكتشاف مواضع الاحتيال والأخطاء وضمان دقة السجلات المحاسبية واكتمالها وتوفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب (IAS, 400, 2003, para 8) .
أما تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في 2009 للرقابة الداخلية فقد اعتبر أنها عملية صممها وطبقها وحافظ عليها الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول انجاز أهداف الشركة فيما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية وكفاءة وفعالية العمليات والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة (IFAC, 2009, 27) .

وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الرقابة الداخلية بعد تقديمه مساحاً دولياً بشأن إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في عام 2012 بأنها الجزء المتكامل من نظام حوكمة الوحدة الاقتصادية وإدارة المخاطر والذي يفهم ويفعل وينشط من قبل هيئة الحوكمة والإدارة وموظفون آخرون لاستغلال الفرص ومواجهة التهديدات المرتبطة باستراتيجيات إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية الموضوعة من قبل هيئة الحوكمة لانجاز الأهداف التالية: (IFAC, 2012, 20) .

- التنفيذ الكفوء والفعال للعمليات الإستراتيجية والتشغيلية .
- تزويد المعلومات المفيدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم .
- ضمان التوافق مع الأنظمة والقوانين النافذة فضلاً عن السياسات والإجراءات والتعليمات الخاصة بالوحدة الاقتصادية .
- حماية موارد الوحدة من الخسائر والاحتيال والضرر وسوء الاستعمال .
- حماية وجود وسرية وسلامة نظم المعلومات الوحدة الاقتصادية التي تتضمن تكنولوجيا المعلومات .

وبغية مواكبة التطورات الحاصلة في دنيا المال والأعمال ومتطلبات بيئة العمل الحديثة صدر معيار التدقيق الدولي رقم 315 (ISA NO. 315) "فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها وتقدير مخاطر التحريف المادي" في عام 2009 فقد عرف الرقابة الداخلية بأنها تتمثل في العملية المصممة والمنفذة من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة والحوكمة والموظفين الآخرين ، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة ، فيما يتعلق بموثوقية التقارير المالية ، وفاعلية العمليات وكفاءتها والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، (الجوهر وحمودي، 2013، 1) (إصدارات المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد، إصدار، 2010، 356) وان الرقابة الداخلية تتكون من العناصر الآتية: (دحدوح، 2008، 266) بيئة الرقابة، عملية تقييم مخاطر المنشأة ، نظام المعلومات والاتصال، أنشطة الرقابة ، متابعة أساليب الرقابة .

2. المعايير الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) :

اصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المعيار التدقيقي رقم (55) عام 1988 والذي تضمن قسمين رئيسيين تخصص القسم الأول بالجانب الوصفي والذي تناول تعريف هيكل الرقابة الداخلية وحدد مكوناته بثلاثة عناصر هي: بيئة الرقابة والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة، وكل عنصر رئيس يرتبط بعناصر فرعية تساهم في تحقيقه ، في حين عني القسم الثاني بالجانب الإجرائي والذي حدد الإجراءات والطرانق التي يتبعها مراقب الحسابات لدراسة وتقويم وفهم هيكل الرقابة الداخلية وتوثيق ذلك الفهم ، وقد عرف المعيار (55) الرقابة الداخلية بأنها السياسات والإجراءات الموضوعية لتوفير الثقة الكافية بأن أهداف الوحدة الاقتصادية سوف يتم إنجازها (البلدوي ، 1998، 13) .

واستكمالا لجهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فقد اصدر في عام 1995 معيار التدقيق ذو الرقم (78) ليضيف لعناصر الرقابة الداخلية الثلاثة المحددة بالمعيار (55) عنصرين جديدين هما تقدير المخاطر والمتابعة ، حيث عرف مجلس معايير التدقيق الأمريكي التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في هذا المعيار الرقابة الداخلية بأنها عملية تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة وبأشخاص آخرين؛ وقد صممت لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الآتية: (دهمش وأبو رز، 2005، 15) (

أ. الثقة بالتقارير المالية

ب. الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة.

ج. كفاءة عمليات التشغيل وفعاليتها .

3. المعيار البريطاني :

المعيار البريطاني 300 الصادر عام 1995 عبر عن الرقابة الداخلية وكما جاء في الفقرة (8) أنها تلك السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها- قدر الإمكان -على الوصول إلى هدفها المتمثل في ضمان التنفيذ العملي المنظم اللازم للعمليات ، بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية وحماية الموارد واكتشاف الاحتيال والخطأ ومنعه ، وضمان دقة السجلات المحاسبية واكتمالها، وتهيئة معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب (مصطفى، 2012، 24) (ويعد هذا التعريف هو نفس التعريف الذي قدمه المعيار الدولي 400 وهو بالأساس نفس تعريف معهد المحاسبين الأمريكيين سنة 1949 من حيث المفهوم والأهداف .

كذلك ساهمت المنظمات والهيئات واللجان الدولية المهتمة بالرقابة الداخلية في تطويرها بشكل كبير ولعبت أدوارا كبيرة في اصدار المعايير الدولية والمحلية الخاصة بالرقابة الداخلية ليلام التطورات الحاصلة في المحاسبة والتدقيق وفي دنيا المال والأعمال بشكل عام وفيما يلي توضيح لأهم المنظمات المهنية واللجان المهتمة بالرقابة الداخلية ودورها في تطويرها :

أولا: لجنة (COSO) :

وتعني اللجنة الراعية أو لجنة دعم ومساندة المنظمات والمنبثقة عن لجنة تريدواي ، وتأسست لجنة COSO في عام 1985 بمبادرة من القطاع الخاص وهدفها معرفة العوامل المسببة لحالات التزوير بالقوائم المالية، وقد قدمت توجيهات مهمة إلى الشركات العامة والمدققين وهيئة تبادل الأوراق المالية الأمريكية- SEC والمنظمات الأخرى، وتسعى إلى تحسين جودة الكشوفات المالية من خلال التأكيد على القيم الأخلاقية، وفاعلية الرقابة الداخلية، وحوكمة الشركات، وتكونت هذه اللجنة من خمس منظمات هي المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وجمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA)، ومعهد المدققين الداخليين (IIA)، ومعهد المدراء الماليين الدولي (FEI)، ومعهد المحاسبين الإداريين (IMA).

(Bater,2008,38)(COSO,2006,1)

وقد أصدرت هذه اللجنة تقريرها بعنوان "الرقابة الداخلية الإطار المتكامل" في أيلول 1992 (Hamed S.H,& Abd alkareem A.I., 2011,243) حيث عرفت هذه اللجنة الرقابة الداخلية في تقريرها بأنها "عمليات تنجز من مجلس إدارة الوحدة ، وأنها صممت لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بانجاز الأهداف

الآتية: كفاية وفاعلية العمليات ، إمكانية الاعتماد على التقارير المالية ، الالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة السارية المفعول " (Whiting ton & Pansy, 2004 : 230)

وهذه العملية تتأثر من قبل مجلس إدارة الشركة ، والإدارة ، وغيرهم من المستخدمين، وهي مصممة لتزويد تأكيد معقول لتحقيق أهداف عديدة وهي كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية والذي يتناول الأهداف الأساسية للوحدة الاقتصادية بما في ذلك أهداف الأداء والربحية والحفاظ على الموارد ، أما هدف موثوقية الإبلاغ المالي فإنها تتعلق بإعداد البيانات المالية المنشورة الموثوق بها، بما في ذلك البيانات المالية المرحلية والمجمعة والبيانات المالية المحددة المستمدة من مثل هذه القوائم المالية ،مثل تقرير الأرباح المعلنة ، أما هدف الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة فإنه يتناول الامتثال لتلك القوانين والأنظمة التي تخضع لها هذه الوحدة الاقتصادية .(الغزالي ، 2012 ، 26) (Beasley,2007,13) ويحتوي هذا الإطار المتكامل لـ COSO الذي صدر في 1992 على خمسة مكونات وهي: (Arens, 2012, 290)

- بيئة الرقابة • تقييم المخاطر • الأنشطة الرقابية • المعلومات والاتصالات • المتابعة

وبعد تسع سنوات من إصدار COSO للإطار الرقابي بدأت بالتقصي عن كيفية تحديد وتقييم وإدارة المخاطر بصورة فعالة ، بحيث تتمكن الوحدات الاقتصادية من تحسين إدارة المخاطر ، وكانت النتيجة هي وضع إطار تحت عنوان إدارة مخاطر الوحدات الاقتصادية (Enterprise Risk Management ERM) الإطار المتكامل لإدارة مخاطر المشروع في عام 2004 حيث تم التوسع في عناصر الإطار المتكامل للرقابة الداخلية ، والذي أدخل دليل منهجي على مستوى الوحدة الاقتصادية لإدارة المخاطر وليس فقط مخاطر الرقابة الداخلية ، فضلاً عن مفاهيم مثل: الرغبة في المخاطرة أي الميل للخطر ، وتخفيض أو قبول وتحمل المخاطر، ومشاركة المخاطر ، أو تجنب وتفادي المخاطر ويجري الآن استخدام هذا الإطار في الوحدات الاقتصادية في جميع أنحاء العالم لتصميم وتنفيذ عمليات فعالة لإدارة مخاطر الوحدات الاقتصادية. أما إطار COSO الجديد يتكون من ثمانية عناصر:

(Romney,Stinbart,2012 ,284)

أ. البيئة الداخلية للرقابة ب. وضع الأهداف ج. تحديد الحدث د. تقدير المخاطر
هـ. الاستجابة للخطر و. أنشطة الرقابة ز. المعلومات والاتصالات ح. المتابعة

ثانياً: معهد التدقيق الداخلي (IIA) :

عرف معهد المدققين الداخليين بأمريكا (IIA) في عام 1978 الرقابة الداخلية: (بأنها خطط الوحدة الاقتصادية وكل الطرق والإجراءات المتخذة من قبلها لضمان ملائمة البيانات وشمولها وحماية الموجودات والالتزام بكافة السياسات والقوانين لتحقيق البرامج والأنشطة بشكل اقتصادي. (نقلاً عن دحدوح، 2008، 241)، وفي يوليو 1983 أصدر معهد المدققين الداخليين نشرة معايير التدقيق الداخلي رقم (1) التي تضمنت توضيح مسؤوليات المشاركين في تصميم والمحافظة على نظم الرقابة وتطويرها. وأوضحت أن الرقابة تمثل إجراءات اتخذتها الإدارة لتعزيز احتمال تحقيق الأهداف والغايات التي وضعتها الإدارة ، وإن الرقابة الداخلية هي نتيجة التخطيط السليم والتنظيم والتوجيه من الإدارة. كما أصدر المعهد في عام 1994 نشرة مقترحة لمعايير التدقيق الداخلي تضمنت نموذجاً مقترحاً لتقرير إدارة التدقيق الداخلي عن فعالية نظام الرقابة الداخلية. وقد عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) في نسخة معايير التدقيق التي أصدرتها في نشرة كانون أول 2003 والذي بدأ العمل بها اعتباراً من بداية عام 2004 ضمن ما اسماءه (إطار الممارسة المهنية) الرقابة الداخلية بأنها أي إجراء تتخذه الإدارة، ومجلس الإدارة وأطراف أخرى من أجل إدارة المخاطر وزيادة احتمال تحقيق الأهداف، وخطط الإدارة، وتنظيم وتوجيه أداء العمليات لتوفير ضمان معقول بأن أهداف الشركة سوف تتحقق (IIA,2004,3) .

أما قسم رقابة وتدقيق الأنظمة الخاص بقسم الأبحاث التابع لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي (SAC) فإنه عرف الرقابة الداخلية في تقريره ووصف مكوناتها ، وقدم عدة تصنيفات للضوابط الرقابية، كما وصف أهداف الرقابة والمخاطر، وشدد على الحاجة إلى تقييم المخاطر، والموازنة بين التكاليف والمنافع وبناء عناصر الرقابة في النظم، حيث عرف التقرير الرقابة الداخلية على أنها مجموعة من العمليات والوظائف، والأنشطة، والنظم الفرعية ، والأشخاص الذين اجتمعوا معاً أو تم فصلهم من أجل ضمان تحقيق الأغراض والأهداف (دهمش وأبو رز، 2005، 13) ، ووفقاً لـ (SAC) فإن الرقابة الداخلية تتكون من ثلاثة مكونات: (Hamed S.H,& Abd alkareem A.I., 2011,243)

- بيئة الرقابة (هيكل المنظمة، وإطار الرقابة، والسياسات والإجراءات والتأثيرات الخارجية)
- الدليل والنظم الآلية التي تتألف من برمجيات النظم والتطبيقات،
- إجراءات الرقابة (العامة والرقابة على التطبيقات)

ثالثاً: معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا PCCAB و معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (ICAEW)

عرف معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (ICAEW) الرقابة الداخلية في عام 1953 الرقابة الداخلية بأنها نظام يتضمن مجموعة عمليات وأنشطة مراقبة مختلفة مالية وتنظيمية ومحاسبية وضعتها إدارة المنشأة ضماناً لحسن سير العمل . (الغزالي ، 2012 ، 25) وقد وضع هذا التعريف حداً فاصلاً بين الرقابة الداخلية والضبط الداخلي والذي يعد إحدى حلقاتها ، حيث وضح التعريف بأن الرقابة الداخلية يشمل على : (البلداوي ، 1998، 10)

أ - نظام الضبط الداخلي ب- نظام التدقيق الداخلي ج- رقابة الموازنة ويشمل فضلاً عن ذلك وسائل أخرى كالتكاليف المعيارية والتحليل المالي والتقارير الدورية والخاصة وبرامج التأهيل وزيادة الكفاءة الإنتاجية والرسوم البيانية . ويلاحظ أن التعريف السابق ذكر مجموعة وسائل للرقابة الداخلية دون تحديد، وترك الباب مفتوحاً أمام أية وسائل إضافية أخرى حسب متطلبات العصر. (الأفندي ، 2006، 50) . أما تعريف الرقابة الداخلية من قبل معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا PCCAB عام ١٩٧٨ فقد نص على أنها مجموعة نظم مالية وغيرها ، الموضوعات من قبل الإدارة ، من أجل توجيه العمليات كافة بالصفة المطلوبة والفعالة، واحترام السياسات الإدارية ، وحماية الموجودات وضبط الدقة وصحة المعلومات المدونة في سجلاتها. (الركوازي ، 2007، 25) ، وجاء في دليل Turnbull وهو دليل الرقابة الداخلية للمدراء لتطبيق متطلبات قانون اندماج الشركات في الحوكمة والذي أصدره معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (ICAEW) في عام 1999 بطلب من سوق تبادل الأسهم في لندن ليزود مدراء الشركات المدرجة في السوق بدليل لتطبيق قانون الاندماج في الحوكمة في الفقرة D.2 منه والذي يتعلق بالرقابة الداخلية. وجهة نظر هذا الدليل هي أن الرقابة الداخلية تعد نظاماً لتحقيق الآتي :

(Stock,1999, 19) :

- أ. تسهيل وتفعيل ورفع كفاءة العمليات التشغيلية لتمكينها من الاستجابة للأعمال المهمة ، والعمليات التشغيلية ، والمالية ، والالتزام والمخاطر أخرى لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية .
- ب. المساعدة في التأكيد على جودة التقرير الداخلي الخارجي .
- ج. المساعدة في التأكيد على الالتزام بالقوانين والتشريعات الممكنة ، فضلاً عن السياسات الداخلية المتعلقة بأنشطة الأعمال .

ووضع دليل Turnbull مسؤولية إدارة المخاطر على عاتق مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية مطالباً المجلس للأخذ بالمدخل المبني على المخاطر لوضع نظاماً للرقابة الداخلية كما تناولت دور الإدارة في تنفيذ سياسات المجلس المتعلقة بالرقابة الداخلية . وإن كل العاملين يجب أن يتحملوا جزءاً من المسؤولية كجزء من مسانلتهم عن تنفيذ أهداف الوحدة . (IFAC,2006,7)

رابعا : معايير معهد المحاسبين القانونيين في كندا CICA ودليل (COCO) لتطبيق معايير الرقابة :

عرف دليل (COCO) لتطبيق معايير الرقابة والصادرة من معهد المحاسبين القانونيين في كندا CICA في 1995 الرقابة على أنها تتألف من تلك العناصر التنظيمية التي تتضمن (الموارد ، الأنظمة ، العمليات ، الثقافة والمهام) التي تعمل على تمكين الأفراد من تحقيق أهداف الوحدة . (Champain , 2003, 218) فضلاً عن تعريف الدليل للرقابة فإنه وضع معياراً يمكن أن يساهم في تقدير فاعلية الرقابة ، وبين أن الرقابة يجب أن تشمل كامل الوحدة الاقتصادية بدءاً من أصغر كيان وهو الفرد . وقد استخدم دليل COCO أربعة مجاميع من المعايير الضرورية التي تضم 20 معياراً من معايير الرقابة . غرض كل معيار هو التعرف على توجه الوحدة الاقتصادية ، وهذه المجموعات هي الأهداف ، المعايير ، معايير القابلية (القدرة) ، معايير المتابعة والتعلم (IFAC,2006,7) .

مما سبق يرى الباحثان أن مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية قد تطورت من النظرة الضيقة التي تحصره في مجرد الوسائل والإجراءات التي تكفل الحفاظ على أصول الوحدة الاقتصادية إلى مفهوم واسع يتضمن مجموعة من المكونات أو العناصر المترابطة التي تعد مقياساً يمكن على أساسها تقييم فاعلية الرقابة الداخلية وقد تم تحديد تلك العناصر في المعهد الأمريكي (AICPA) والتي تم تحديدها في خمسة عناصر هي (بيئة الرقابة ، تقدير الخطر، نظام المعلومات والاتصال ، أنشطة الرقابة، المتابعة). ومن ثم إلى إطار أوسع وهو إطار COSO لإدارة المخاطر والذي يتضمن ثمانية عناصر ، ويمكن توضيح مراحل تطور الرقابة الداخلية من ناحية وصف مفهومها وأهدافها والجهات المسؤولة عنها بالجدول (1) ضمن ملحق البحث .

المحور الثاني : عرض واقع دليل التدقيق العراقي رقم (4)

كان الاهتمام بالرقابة الداخلية على المستوى المحلي في العراق من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق الذي اصدر دليل التدقيق رقم 4 والذي أقره بجلسته المنعقدة بتاريخ 15 / 7 / 2000 بشأن دراسة وتقويم الرقابة الداخلية، وكان الهدف من إصدار هذا الدليل هو تقديم الإرشادات الواجب اعتمادها من قبل مراقبي الحسابات للتحقق من مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية للرقابة الداخلية المعمول به من قبل إدارة المنشأة بقصد تحديد

نوع وحجم إجراءات الفحص والتدقيق الأساسية المطلوبة ، لكي يتمكن في النهاية من إبداء رأيه بالبيانات المالية للمنشأة موضوع الفحص ، والتعريف بالإجراءات المعتمدة من قبل إدارة المنشأة لتحديد أهداف الرقابة الداخلية. وذكر انه تستخدم عبارة ((نظام الرقابة الداخلية)) لوصف النظام العام للمنشأة بصورة شاملة، بينما استخدمت عبارة (نظم الرقابة الداخلية) لتعني الأجزاء الفرعية من النظام ونص الدليل على تعريف عدد من المصطلحات منها نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي والرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية ونظام الضبط الداخلي وجهاز التدقيق الداخلي، وحدد عناصر الرقابة الداخلية وهي وجود خطة تنظيمية ووجود موظفين أكفاء وإجراءات سليمة لتسجيل كافة العمليات المحاسبية بالسرعة المناسبة وبالقيمة الصحيحة والتبويب المحاسبي الصحيح والفترة المحاسبية ، وإجراءات سليمة لتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح والتقييم والتحديث المستمر لنظام الرقابة الداخلية لتعكس احتمال تقادم الإجراءات الرقابية ، وحدد إجراءات الضبط الداخلي ، وتطرق إلى مخاطر التدقيق وأنواعها ، وحدد إجراءات فحص الرقابة الداخلية ووسائلها من حيث الفحص الميداني والتقرير الوصفي وقوائم الاستقصاء وخرائط الانسياب والملخص التذكيري . كما تناول الدليل أمور أخرى وهي الالتزام بتطبيق الرقابة الداخلية، وتأثير أنظمة التشغيل على دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ، الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة ، التقرير عن نظم الرقابة الداخلية . وتضمن الدليل عدة ملاحق منها الملحق الخاص بنظام الرقابة الداخلية على التشغيل الذاتي للمعلومات المحاسبية ، حيث نحى المعيار المحلي منحى المعيار الدولي في كل ما سبق، وقد تم تعريف الرقابة الداخلية وفقاً لدليل التدقيق العراقي ذي الرقم (4) الصادر عام 2000 بأنها تمثل أنواع السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف الشركة وتضمن التنفيذ المنظم والعمل للتعامل بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية والمحافظة على الموجودات ، واكتشاف ومنع الأخطاء ، ودقة واكتمال السجلات ، وتهينة البيانات المالية المطلوبة والمعدل عليها في الوقت المناسب (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 2000، 2).

المحور الثالث: تعديلات مقترحة على دليل التدقيق العراقي رقم (4) .

بعد عرض واقع المعيار العراقي (دليل التدقيق رقم 4) والمعايير الدولية الصادرة لذا سوف يتم دراسة تحليلية للدليل العراقي ومقارنته مع المعايير الدولية وإصدارات المنظمات والجهات المهنية المهمة بالرقابة الداخلية، حيث يتضح التطور الذي شهده مفهوم الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية والهيئات واللجان والمنظمات الدولية المهمة بالرقابة الداخلية ، حيث يرى الباحثان بان تعريف الدليل المحلي للرقابة الداخلية اعتبرها نوع من أنواع السياسات التي تنتهجها إدارة الوحدة الاقتصادية وإجراء من إجراءاتها وقد استند فيها الدليل المحلي إلى تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين (1998) في الفقرة (الثامنة) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (400) الملغي والذي هو أساساً تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في كشف معايير التدقيق رقم (1) سنة 1949، في حين اتضح من دراسة التعاريف الحديثة أنها وصفت الرقابة الداخلية ب هيكل ومن ثم عملية ومن ثم عمليات بينما مازال الدليل يسميها ب سياسة أو إجراء ، أما بالنسبة لأجزاء الرقابة الداخلية فإن التعاريف الحديثة للرقابة الداخلية قد عبرت عن أجزاء العناصر وتعريف أخرى عبرت عنها بالمكونات ، بينما لم يشر المعيار المحلي أو دليل رقم 4 في أجزاء الرقابة الداخلية لا إلى العناصر التي حددها معيار التدقيق رقم (55) لسنة 1988 الصادر من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الموسوم "اعتبارات هيكل الرقابة الداخلية" المتمثلة بثلاثة عناصر هي بيئة الرقابة ، النظام المحاسبي ، إجراءات الرقابة ولا إلى المكونات التي حددتها لجنة (COSO) والمعيار الأمريكي 78 والمعيار الدولي 315 التي تضمنت خمسة عناصر للرقابة الداخلية هي : بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، نظم المعلومات والاتصالات، أنشطة الرقابة، المتابعة (السيطرة) . ولا إلى عناصر الرقابة الداخلية الثمانية لإطار COSO لإدارة المخاطر 2004، بينما أشار إلى مقومات الرقابة الداخلية وسماها عناصر الرقابة الداخلية التي تهتم مراقب الحسابات وحددها ب (وجود خطة تنظيمية، موظفين أكفاء، إجراءات سليمة لتسجيل كافة العمليات المحاسبية وتفويض الصلاحيات والمسؤوليات وللضبط) لذا يمكن القول بان هناك تركيز فقط على أنشطة الرقابة الداخلية وإهمال بقية العناصر الأخرى، أما بالنسبة لأهداف الرقابة الداخلية فإن المعيار العراقي ذكر نفس أهداف معيار التدقيق رقم (1) سنة 1949 السابق ذكره وهي تحقيق أهداف الوحدة وضمان التنفيذ السليم للعمل والخطط التي تضعها الإدارة وضمان الالتزام بالسياسات التي وضعتها الإدارة ، والمحافظة على موجودات وممتلكات الوحدة الاقتصادية من الهدر والضياع واكتشاف ومنع الأخطاء والتأكد من صحة البيانات المحاسبية اللازمة لعملية اتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية وفي داخل مراكز النشاط المختلفة ، وأن الدليل لم يأخذ بنظر الاعتبار الأهداف الحديثة للرقابة الداخلية والتي حددتها المعايير الحديثة مثل أهداف المعيار الدولي 315 والأهداف التي قدمتها اطر COSO في الأعوام 1992 و2004 ومعهد المدققين الداخليين مثلاً ، وقد أضافت هذه المعايير والجهات واللجان المهمة أهدافاً أخرى ارتبطت بأنواع الرقابة التي تمارس وتمثل بالرقابة المالية التي ترتبط بالتقارير المالية ورقابة المشروعية التي ترتبط بتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات ورقابة الاداء لتنظيم وتوجيه أداء العمليات لتوفير ضمان معقول بأن أهداف الوحدة الاقتصادية سوف تتحقق . أما الجهة التي تطبق الرقابة الداخلية فقد حددها الدليل المحلي بالإدارة والجهة التي تدرس الرقابة الداخلية وهو مراقب الحسابات عند التخطيط لأداء عمله، في حين أن التعاريف الحديثة أشارت إلى جهات أخرى تقع عليها مسؤولية تبني وتطبيق الرقابة الداخلية تتمثل بالإدارة ومجلس الإدارة وجميع العاملين في المشروع. يتضح من ذلك ان هناك ضرورة لإعادة النظر في دليل الرقابي العراقي رقم (4). وفيما يأتي بعضاً من التعديلات المقترحة من قبل الباحثين على الدليل الرقابي رقم (4) وذلك بغية تطويره لمواكبة التطورات الحديثة في مفهوم وأهداف والجهات المسؤولة عن الرقابة الداخلية :

1. أضافت المعايير الحديثة للجهات الدولية والمنظمات والهيئات واللجان الدولية المهتمة بالرقابة الداخلية أهدافاً جديدة مثل توفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الآتية :
أ. الثقة بالتقارير المالية ب. الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة ج. كفاءة عمليات التشغيل وفعاليتها، وكذلك إدارة المخاطر وزيادة احتمال تحقيق الأهداف، وخطط الإدارة، وتنظيم وتوجيه أداء العمليات لتوفير ضمان معقول بأن أهداف الشركة سوف تتحقق ، لذا يقترح الباحثان الأخذ بهذه الأهداف الحديثة في الدليل العراقي المقترح تعديله .
2. استخدام عبارة الرقابة الداخلية بدلاً من نظام الرقابة الداخلية وذلك بغية مواكبة التطورات الحديثة لان مدخل النظم ساد خلال مرحلة من مراحل تطور المحاسبة والتدقيق .
3. يرى الباحثان بان تعريف دليل التدقيق العراقي اعتبر الرقابة الداخلية نوع من أنواع السياسات التي تنتهجها إدارة الوحدة الاقتصادية وإجراء من إجراءاتها ، لذا يرى الباحثان ضرورة الأخذ بوصف إحدى التعاريف الحديثة كان يكون وصف الرقابة الداخلية بعمليات .
4. الأخذ بتعريف من التعاريف الحديثة للرقابة الداخلية اذ يعد التعريف الأفضل من وجهة نظر الباحثين تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC للرقابة الداخلية في عام 2012 بأنها الجزء المتكامل من نظام حوكمة الوحدة الاقتصادية وإدارة المخاطر والذي يفهم ويفعل وينشط من قبل هيئة الحوكمة والإدارة وموظفون آخرون لاستغلال الفرص ومواجهة التهديدات المرتبطة باستراتيجيات إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية الموضوعية من قبل هيئة الحوكمة لانجاز الأهداف مثل التنفيذ الكفوء والفعال للعمليات الإستراتيجية والتشغيلية ، تزويد المعلومات المفيدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم ، ضمان التوافق مع الأنظمة والقوانين النافذة بالإضافة إلى السياسات والإجراءات والتعليمات الخاصة بالوحدة الاقتصادية ، حماية موارد الوحدة من الخسائر والاحتيايل والضرر وسوء الاستعمال ، حماية وجود وسرية وسلامة نظم المعلومات الوحدة الاقتصادية التي تتضمن تكنولوجيا المعلومات .
5. يجب أن يأخذ الدليل الرقابي العراقي بعناصر الرقابة الداخلية في تحديد هيكل أو مكونات الرقابة الداخلية والتي لم يشر إليها سابقاً والتميز بين مقومات الرقابة الداخلية وعناصرها ، ويقترح الباحثان في هذا المجال الأخذ بالعناصر التي قدمها إطار COSO في 2004 لإدارة المخاطر والتي تتضمن ثمانية عناصر .
6. تحميل مسؤولية تبني وتطبيق الرقابة الداخلية على جهات أخرى بالإضافة إلى الإدارة ومراقب الحسابات والتي أشارت إليها الإصدارات الحديثة للمعايير والمنظمات واللجان الدولية المهتمة بالرقابة الداخلية ، ويقترح الباحثان إضافة جهات مثل مجلس الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة والموظفون الآخرون .

الاستنتاجات والنوصيات

الاستنتاجات :

- توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات من خلال الدراسة النظرية والدراسة التحليلية والانتقادية لدليل التدقيق العراقي رقم (4) وهي :
1. يعد بناء أنظمة الرقابة الداخلية أمراً حيوياً وإساسياً في بيئة الأعمال في العصر الحاضر نتيجة الانهيارات المالية الكبيرة التي حدثت اثر الأزمة المالية الأخيرة والتي اشارت بوجود مشكلات عديدة تتعلق بضعف الرقابة الداخلية الأمر الذي يتطلب تطوير بناء الرقابة الداخلية في هذه المنظمات وفقاً للمستجدات الحديثة وفقاً لإطار الأنشطة التشغيلية وموثوقية التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية، وبالتالي تحسين جودة المعلومات المحاسبية وإضفاء الشفافية على أداء هذه المنظمات.
 2. أن مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية قد تطور من النظرة الضيقة التي تحصره في مجرد الوسائل والإجراءات التي تكفل الحفاظ على أصول الوحدة الاقتصادية إلى مفهوم واسع تضمن مجموعة من المكونات أو العناصر المترابطة التي تعد مقياساً يمكن على أساسها تقييم فاعلية الرقابة الداخلية .
 3. إن الرقابة الداخلية عملية وليست مجرد حدث أو ظرف معين بمفرده ، إنما هي سلسلة من الأنشطة ضمن أنشطة الوحدة الاقتصادية ولا تخرج عن طريقة أداء العمل الاعتيادي .حيث تطور وصف الرقابة الداخلية من سياسة أو إجراء إلى هيكل ثم تحول وصفها إلى عملية ومن ثم إلى عمليات وهي بذلك تشير إلى أنها تجري في بيئة متغيرة باستمرار وأنها تواكب التطورات التي تحدث في البيئة .
 4. تمارس الرقابة الداخلية من قبل الأفراد على جميع المستويات وليس فقط القائمين على إدارة الوحدة الاقتصادية ، وهذا يعني أن الأشخاص في كل مستوى من مستويات الوحدة الاقتصادية يؤثرون في الرقابة الداخلية ، فهي تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة وبقية الأفراد ، حيث كانت الإدارة هي المسؤولة عن الرقابة الداخلية في بادئ الأمر ومن ثم أضافت التعاريف الحديثة جهات أخرى مثل المسؤولين عن الحوكمة والموظفين الآخرين إلى أن أصبح كل فرد في الوحدة مسؤول عن الرقابة الداخلية .
 5. تتكون الرقابة الداخلية من مجموعة من المكونات أو العناصر ، حيث كان تعبر عن هذه الأجزاء بالعناصر ومن ثم تطور ليعبر عنها بالمكونات ، وكانت هذه العناصر ثلاثة في بداية الأمر وهي بيئة الرقابة والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة ، ثم أصبحت خمسة مكونات وهي بيئة الرقابة وتقدير المخاطر وأنشطة الرقابة ونظام المعلومات والاتصالات والمتابعة ، ثم أصبحت ثمانية عناصر في إطار COSO لإدارة المخاطر في سنة 2004 فقد أضاف ثلاثة عناصر أخرى وهي صياغة الهدف وتحديد الحدث والاستجابة للمخاطر .
 6. اتضح من الدراسة التحليلية الانتقادية لدليل التدقيق المحلي انه رغم كل هذه التطورات الحاصلة في الرقابة الداخلية من حيث مفهومها وأهدافها والجهات المسؤولة عنها ، إلا انه لم يتم إعادة دراسة الأدلة الرقابية ولا تطويرها منذ

إصدارها وذلك لمواكبة التطورات الحاصلة في كافة مجالات التدقيق عموماً، وفي مجال الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر خصوصاً.

7. لا توجد معايير أو أدلة أو قواعد محاسبية في العراق تنص على تنظيم عمل إدارة المخاطر.

التوصيات :

- بناءً على الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان فإنه يمكن تقديم التوصيات الآتية :-
1. ضرورة تتبع وتبني التطورات التي حصلت على مفهوم وأهداف والجهات المسؤولة عن الرقابة الداخلية وتفعيلها .
2. هناك ضرورة لإعادة النظر في دليل التدقيق العراقي رقم (4) وذلك لمواكبة التطورات الكبيرة التي حصلت على الرقابة الداخلية ومفهومها وأهدافها وأطرها وعناصرها والجهات التي تتبناها وتطبقها.
3. الاستفادة من التجارب الدولية في بناء رقابة داخلية في الوحدات الاقتصادية وفقاً للتطورات الحديثة في مفهومها وأهدافها وأطرها وتكيفها للبيئة العراقية.
4. الاستفادة من التعديلات المقترحة من قبل الباحثين لتطوير دليل التدقيق العراقي رقم(4)
5. ضرورة أن يشتمل أي معيار أو دليل أو قاعدة توضع ضمن بيئة العراق على ما يتعلق بإدارة المخاطر وذلك للاستفادة من التطورات الحديثة في مجال إدارة المخاطر ، ويقترح الباحثان الاستفادة من إطار COSO لإدارة المخاطر الذي أصدره عام 2004
6. تطوير وتعزيز ثقافة محاسبية وإدارية ورقابية بأهمية الرقابة الداخلية ودورها في الحد من الغش والتلاعب والاختلاس ورفع الكفاءة والأداء ولا سيما وإن العراق احتل مرتبة متقدمة في الفساد وفقاً للتقارير الدولية المهمة .

مصادر البحث :

أولاً : المصادر العربية

1. رفيق عبد الرزاق محمد ، 2012 ، أثر تطبيق معايير جودة التدقيق الداخلي في تقويم وتطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية (بحث تطبيقي في رئاسة جامعة الكوفة)، رسالة محاسبة قانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، غير منشورة ، بغداد .
2. مصطفى ، شيرزاد احمد مصطفى ، 2012، أهمية دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في التخطيط والإشراف للتدقيق الخارجي (بحث تطبيقي في فندق أربيل الدولي ، شهادة محاسبة قانونية ، غير منشورة ، بغداد)
3. الاركواري ، نيلي جهان حسين ، 2007 ، دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة التلوث البيئي دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات ،رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد ، العراق .
4. الأفندي ، ارسلان إبراهيم عبد الكريم، 2006 ، متطلبات إقامة نظام معلومات التكاليف لتعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية ،دراسة حالة في الشركة العامة للألبسة الجاهزة في الموصل ،رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل ،العراق .
5. الجوهر ،كريمة علي ، وحمودي ، احمد جاسم ، 2013 ، إجراءات حوكمة تقنية المعلومات نموذج مقترح في ظل أهداف COBIT ، المؤتمر العلمي التاسع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية ،عمان ، الأردن.
- 6.6. البلداوي ، شاكر عبد الكريم هادي ،(1998)، أثر هيكل الرقابة الداخلية في فاعلية أداء الوحدات الاقتصادية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية)، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
7. دحدوح ، حسين احمد، 2008، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد - 24 العدد الأول ، سوريا .
8. توماس، وليم وهنكي، امرسون، " المراجعة بين النظرية والتطبيق " تعريب ومراجعة: احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريح للنشر، الرياض، 2009 .
9. دهمش ، نعيم ، أبورز ، عفاف إسحاق ، 2005 ، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية ،عمان ، الأردن.
10. الغزالي ،كريم حسن محمد، 2012، مدى فاعلية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية لمتطلبات تنفيذ العقود الحكومية ،رسالة محاسبة قانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، غير منشورة ، بغداد ، العراق .
- 11.جمهورية العراق ،مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ،2000، دليل التدقيق العراقي ،دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية.
- 12.الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2010، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

ثانياً: المصادر الأجنبية :

- 1- Mark S. Beasley , 2007, Developing Effective Internal Controls Using the COSO Model, Internal Controls in a COSO Environment Seminar Raleigh, North Carolina State University.
- 2- Whiting Ton , O. , Ray & Pansy , Kurt , , 2004, Principles of Auditing and Other Assurance Services , 14th , ed ,
- 3- Alveen arens. (2012), Auditing and Assurance Services ,14th - Avison for the future , Professional Practices framework for 4.Internal Auditing , 1999, Altamonte Springs , a , www.theiia.org Edition
- 4- Mark Stock ,1999 ,The KPMG Review Internal Control: A Practical Guide,uk.
- 5- International Federation of Accountants (IFAC), 2006, Internal Controls—A Review of Current Developments.

- 6- Monika Templeman, Janice Gore , The Importance of Good Internal Controls, 2013, IRS retirement plans professionals. www.irs.gov/retirement
- 7- Champlain , Jack J , 2003 , Auditing Information systems , second edition , John wiley & Son s, Inc
- 8- International Federation of Accountants (IFAC) 2012 ,Good practice guidance evaluation and improving Internal control in organizations.
- 9- Romney, Marshall B., and Paul John Steinbart, (2012) , Accounting Information Systems, Prentice – Hall, Inc., (12th ed)
- 10- Hamed S.H,& Abd alkareem A.I., 2011,Complementary relationship between Management stratigies and Internal control system,department of Management studies and research ,Tripude College of social work, Nagpur.
- 11- International Federation of Accountants (IFAC), (1999), "Risk Assessments and Internal Control - ISA No. 400", www.ifac.org.
- 12- (IIA) Institute of Internal Auditors(2004) , Professional Practices Pamphlet(98-2) , A perspective on Control Self-Assesment. <http://www.ucop.edu/ctlacct/csa/prof-pract/csa-1.pdf>

ملحق البحث

الجدول (1) مراحل تطور الرقابة الداخلية

المرحلة	تسمية المرحلة	الوصف	الجهات المسؤولة	الهدف
الأولى	الرقابة الذاتية	سياسة أو إجراء	الإدارة	حماية النقدية من السرقة والاختلاس
الثانية	الرقابة الذاتية	مجموعة من الوسائل	الإدارة	حماية النقدية وبعض الأصول الأخرى لعل أهمها المخزون من السرقة والاختلاس
الثالثة	الضبط الداخلي	خطة تنظيمية و جميع الطرق والوسائل	الإدارة	حماية النقدية وبعض الأصول الأخرى ،ضمان الدقة الحسابية والمحاسبية للعمليات المثبتة في الدفاتر.
الرابعة	الكفاءة الإنتاجية	خطة تنظيمية و جميع الطرق والوسائل	الإدارة	حماية الأصول ،فحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها ، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية ،وتشجيع الالتزام بما تقتضي به السياسات الإدارية المرسومة .
الخامسة	هيكل الرقابة الداخلية	هيكل لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية	الإدارة	توفير تأكيد معقول بان أهداف الوحدة الاقتصادية سوف يتم تحقيقها .
السادسة	عملية	عملية	الإدارة، مجلس الإدارة وأطراف أخرى	لتوفير تأكيد معقول بان أهداف الوحدة الاقتصادية سيتم إنجازها، ومن ثم لم يحصر الأهداف .
السابعة	عمليات	عمليات	الإدارة، مجلس الإدارة وأطراف أخرى	توفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الآتية: أ -الثقة بالتقارير المالية. ب -الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة. ج -كفاءة عمليات التشغيل وفعاليتها.
الثامنة	العناصر	عبر عن أجزاء الرقابة الداخلية بالعناصر وحدد ثلاثة عناصر: بيئة الرقابة النظام المحاسبي إجراءات الرقابة	الإدارة والمسؤولين الماليين الرئيسيين أو أشخاص يؤدون وظائف مماثلة ومتأثرة بمجلس الإدارة والإدارة وبأشخاص آخرين	نفس الأهداف السابقة
التاسعة	المكونات	عبر عن أجزاء الرقابة الداخلية بالمكونات هي : بيئة الرقابة ، تقدير الخطر ، نظام المعلومات والاتصال ، أنشطة الرقابة، المتابعة	الإدارة ومجلس الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة والموظفون الآخرون	نفس الأهداف السابقة بالإضافة إلى تحديد وتحليل المخاطر المحيطة بالرقابة الداخلية والتي قد تؤثر في تحقيق أهدافها.
العاشر	إدارة المخاطر	عبر عن أجزاء الرقابة الداخلية بالعناصر وأضاف ثلاثة عناصر على مكونات الرقابة الداخلية الخمسة وأصبحت ثمانية بإضافة مايلي : أوضع الأهداف. ب . تعريف الأحداث. ج . الاستجابة للمخاطر	الإدارة ومجلس الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة والموظفون الآخرون	إدارة المخاطر وزيادة احتمال تحقيق الأهداف، وخطط الإدارة، وتنظيم وتوجيه أداء العمليات لتوفير ضمان معقول بان أهداف الشركة سوف تتحقق

الجدول من أعداد الباحثان