



تقييم نظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية في ظل إطار كوسو (COSO) وانعكاسه على إجراءات التدقيق الخارجي-
بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات

م.ق.د. علي خضير سمير⁽²⁾

مؤيد عبد الكاظم عباس⁽¹⁾

Dr. Ali Khader Samir

Muayad Abdul Kadhim Abbas

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

dr.alisameer81@gmail.com

moaid.abd1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المستخلص

تتطلب التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية المتسارعة على الصعيد العالمي مرونة مؤسسية عالية للتكيف مع هذا التحول المستمر. في هذا السياق يبرز دور التدقيق بمختلف أشكاله كأداة رقابية فاعلة لغرض ضبط العمليات التي تمارسها الوحدات الاقتصادية ومن ضمن هذه الاشكال التدقيق اللوجستي، إذ لا يقتصر أثر هذا النوع على تقييم كفاءة الإدارة في الأنشطة اللوجستية، بل يمتد ليشمل تحديد فرص التحسين الضرورية لتعزيز جودة وأداء العمليات اللوجستية بشكل كامل. هذا النهج يضمن توافق الأداء مع المعايير الموضوعية، ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة في بيئة الأعمال الدينامية. ومن اجل ممارسة هذا النوع من التدقيق بشكل جيد ينبغي وضع إجراءات تدقيق مبنية على أسس عملية وفنية ومن تلك الأسس هي اعداد استمارة استقصاء لتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية وفق إطار COSO ، إذ إن إعداد هذه الاستمارة يكون بمثابة الخطوة المهمة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية المستهدفة وتحديد مجالات القصور في ذلك النظام. يهدف البحث الى اعداد أداة تقييم (استمارة استقصاء) لنظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية وفق إطار COSO ، ومن ثم تحليل دور هذه الأداة في دعم وتعزيز فعالية إجراءات التدقيق لتلك الأنشطة وتوضيح كيفية استعمال نتائج ذلك الاستقصاء من قبل المدققين لتحديد مجالات المخاطر العالية، وتوجيه جهود التدقيق بشكل أكثر كفاءة. اعتمد الباحثان في الحصول على المعلومات التي تخص الجانب العملي على الافادات المكتوبة التي تم الحصول عليها من القائمين بتنفيذ أعمال الأنشطة اللوجستية في الوحدة محل التدقيق والزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية واستمارات الاستقصاء للأنشطة اللوجستية المعدة من قبلهما لهذا الغرض، عينة البحث تمثلت بأحدي الشركات العاملة في القطاع الصناعي (الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات) ومدة البحث شملت السنة الأخيرة (2024). ويستند هذا البحث الى فرضية مفادها " أن اعداد استمارة استقصاء لنظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية عالية فاعلية وفائدة على إجراءات إطار COSO من

شأنه أن يسهم في زيادة فاعلية إجراءات التدقيق لتلك الأنشطة من خلال تحديد جوانب الخطر والضعف في النظام الرقابي المعني بالسيطرة على تلك الأنشطة.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية ، اطارCOSO ، الأنشطة اللوجستية ، تدقيق الأنشطة اللوجستية

Abstract

The role of logistical auditing is not limited to evaluating management's efficiency in logistics activities; it also involves identifying necessary opportunities for improvement to enhance the overall quality and performance of these operations. This approach ensures that performance aligns with established standards and supports the institution's competitive ability in a dynamic business environment.

To perform this type of audit effectively, a well-defined set of practical and technical procedures must be in place. One key foundation is the creation of a survey questionnaire to assess the effectiveness of the internal control system for logistical activities, based on the COSO framework. Preparing this questionnaire is a crucial step in evaluating internal control effectiveness within the target economic entity and identifying any weaknesses in its system..

The research aims to prepare an evaluation tool (a questionnaire) for the internal control system of logistics activities according to the COSO framework. It then seeks to analyze the role of this tool in supporting and enhancing the effectiveness of auditing procedures for those activities, and to clarify how auditors can use the results of that survey to identify high-risk areas and direct auditing efforts more efficiently.

For the practical aspect of the research, the researchers relied on written statements obtained from staff responsible for implementing logistics activities in the audited unit, field visits, personal interviews, and logistics activity questionnaires they prepared for this purpose. The research sample consisted of a company operating in the industrial sector (the General Company for Automotive and Equipment Industries), and the research period covered the last year (2024).

This research is based on the hypothesis that "preparing a questionnaire for the internal control system of logistical activities, in accordance with the COSO framework, would contribute to increasing the effectiveness of auditing procedures for these activities by

identifying aspects of risk and weakness in the control system concerned with managing those activities."

المقدمة:

في ظل بيئة الأعمال العالمية المتغيرة باستمرار، التي تتسم بالتحديات الاقتصادية والتقنية المتسارعة، تواجه المؤسسات ضغوطاً متزايدة للتكيف وتحقيق الكفاءة التشغيلية. وتبرز الأنشطة اللوجستية كعنصر حيوي في سلسلة القيمة، إذ تؤثر بشكل مباشر على التكاليف، جودة الخدمة، ورضا العملاء. ولضمان فعالية هذه الأنشطة وحماية أصول المؤسسة من المخاطر المحتملة، أصبح من الضروري وجود نظام رقابة داخلية محكم يُعد إطار COSO للرقابة الداخلية أحد أبرز الأطر العالمية المعترف بها، والذي يوفر منهجاً شاملاً لتقييم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية. وبالنظر إلى أهمية التدقيق في التحقق من فعالية تلك الأنظمة، يظهر التدقيق اللوجستي كأداة رقابية متخصصة لا تكفي فقط بتقييم الأداء، بل تساهم في كشف نقاط الضعف وتحديد فرص التحسين ومن هذا المنطلق تكمن أهمية هذا البحث إلى تطوير أداة عملية متمثلة في استمارة استقصاء مصممة خصيصاً لتقييم نظام الرقابة الداخلية على الأنشطة اللوجستية وفق إطار COSO. ومن خلال هذه الاستمارة، يمكن للمدققين تحديد جوانب الخطر والقصور بدقة، مما يتيح لهم توجيه جهودهم بشكل أكثر كفاءة وفعالية، ويسهم في نهاية المطاف في تعزيز الأداء اللوجستي للمؤسسات.

ويستند هذا البحث إلى فرضية مفادها " أن اعداد استمارة استقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية وفق إطار COSO من شأنه ان يسهم في تحديد درجة فاعلية وعدم فاعلية النظام ويؤثر على وضع إجراءات التدقيق الخارجي المعنوية بالنظام اللوجستي وتمكن المدقق من إعطاء رؤية شاملة عن مدى قوة ومتانة النظام اللوجستي والاسهام في رفع فاعلية إجراءات التدقيق الخاصة في ذلك النظام. ولغرض تحقيق اهداف البحث؛ وقسم على أربعة مباحث لتغطية الجانبين النظري والعلمي؛ إذ تناول المبحث الأول منهجية البحث والدراسات السابقة. أما المبحث الثاني فقد استعرض الجانب النظري من البحث، والمبحث الثالث تضمن تطبيق الجانب العملي، في حين أختص المبحث الرابع من البحث لعرض الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها في ضوء الجانبين النظري والتطبيقي للبحث.

المبحث الأول

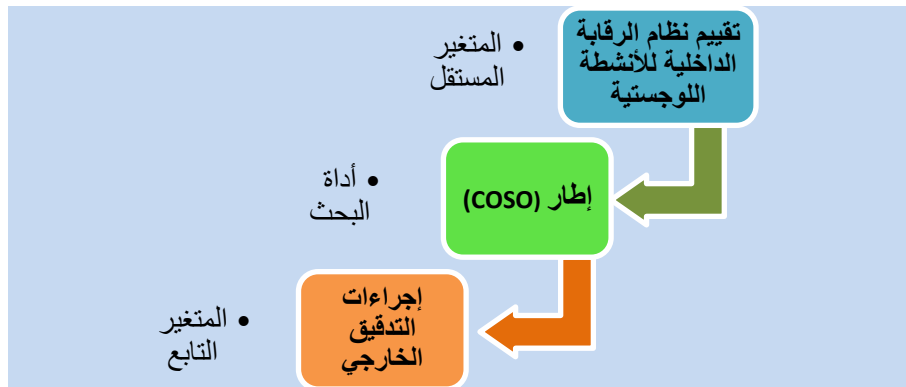
منهجية البحث ودراسات سابقة

1-1 منهجية البحث:

1-1-1- مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث إلى افتقار أغلب الوحدات الاقتصادية ومن ضمنها الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات لأداة فاعلة ومتخصصة لتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية الخاص بأنشطتها اللوجستية الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة في تحديد درجة فاعلية وعدم فاعلية إجراءات التدقيق الخارجي لتلك الأنشطة وبشكل يتلائم مع حجم نشاط الشركة ومن ثم يمكن ان تكون المشكلة (هل ان اعداد استمارة استقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية وفقاً للأطر العالمية المعترف بها كإطار COSO يسهم في تحديد درجة فاعلية وعدم فاعلية النظام ويؤثر في إجراءات التدقيق الخارجي؟).

1-1-2- اهداف البحث: يهدف البحث الى الاتي:

- 1- تصميم استمارة استقصاء شاملة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخليّة للأنشطة اللوجستية، مع الاستناد إلى إطار COSO كمرجعية رئيسية.
 - 2- استعمال استمارة الاستقصاء لتشخيص وتقييم الوضع الحالي لنظام الرقابة الداخليّة للأنشطة اللوجستية في الوحدة الاقتصادية المستهدفة، وتحديد مجالات القصور التي تحتاج إلى تحسين.
 - 3- تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخليّة بغية المباشرة في تقويمها بالشكل الذي يسهم في دعم النظام بما يحقق الأهداف المتوخاة من تطبيقية ويعزز من إجراءات التدقيق الخارجي.
 - 4- اظهار كيفية استعمال استمارة الاستقصاء كأداة رئيسية للمدققين في تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق اللوجستي، مما يسهم في زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق.
- 1-1-3- أهمية البحث: من خلال تسليط الضوء على الدور الحيوي لاستمارة الاستقصاء لنظام الرقابة الداخليّة للأنشطة اللوجستية المعدة على وفق إطار COSO، وتقديم إطارًا عمليًا يدمج بين مفاهيم الرقابة الداخليّة وأنشطة التدقيق والقطاع اللوجستي. وكذلك يسهم في بناء وتصميم أداة (استمارة استقصاء) يمكن للباحثين الآخرين استعمالها أو تطويرها في دراسات مستقبلية لتقييم أنظمة الرقابة الداخليّة في المؤسسات المختلفة.
- 1-1-4- فرضية البحث: يستند البحث الى فرضية مفادها أن اعداد استمارة استقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخليّة للأنشطة اللوجستية وفق إطار COSO من شأنه ان يسهم في تحديد درجة فاعلية وعدم فاعلية النظام ويؤثر على وضع إجراءات التدقيق الخارجي المعنية بالنظام اللوجستي.
- 1-1-5- أساليب جمع البيانات والمعلومات: اعتمد الباحث في الجانب النظري على الكتب والأطاريح والبحوث ذات الصلة بالموضوع اما الجانب العملي فقد اعتمد على الافادات المكتوبة التي تم الحصول عليها من القائمين بتنفيذ أعمال الانشطة اللوجستية في الوحدة محل التدقيق الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية واستمارات الاستقصاء للأنشطة اللوجستية المعدة من لدن الباحث.
- 1-1-6- مجتمع وعينة البحث: يتمثل مجتمع البحث بالوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع الصناعة، اما عينة البحث تتمثل بـ (الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات).
- 1-1-7- الحدود الزمانية للبحث: حددت الحدود الزمانية للبحث بالسنة المالية (2024).
- 1-1-8- المخطط الاجرائي لمتغيرات البحث: تضمن البحث لمتغيرين إثنين، المتغير المستقل المتمثل بتقييم نظام الرقابة الداخليّة للأنشطة اللوجستية، والمتغير التابع المتمثل بإجراءات التدقيق، وذلك من خلال إطار (COSO) والشكل الآتي يوضح العلاقة بين متغيرات البحث:



المخطط الإجرائي لمتغيرات البحث

1-2 دراسات سابقة: يتم عرض أبرز الدراسات التي اطلع عليها الباحث

1-2-1- الدراسات المحلية دراسة (رجب، 2020)

عنوان الدراسة	راءات نظام الرقابة الداخليّة وفق إطار COSO بالتطبيق في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية – المنطقة الشمالية
الهدف	التعرف على إمكانية تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخليّة في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية وفقاً لأطار COSO وتحديثاته الأخيرة، وإيجاد مواطن الضعف والقوة في إجراءات الرقابة الداخليّة في الشركة عند تقييم نظام الرقابة الداخليّة.
مجتمع وعينة الدراسة	الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية المنطقة الشمالية وفروعها.
مشكلة الدراسة	ما مدى توافق إجراءات نظام الرقابة الداخليّة مع مكونات إطار COSO وهل هناك ضعف أو قوة في إجراءات الرقابة الداخليّة في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية المنطقة الشمالية؟
أبرز الاستنتاجات	إمكانية تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخليّة في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية وفقاً لأطار COSO وظهور مواطن ضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخليّة في الشركة عند مقارنتها مع عنصر تقدير المخاطر.
اهم ما يميز البحث الحالي	ركز البحث السابق على إمكانية تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخليّة في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية وفقاً لأطار COSO وظهور مواطن ضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخليّة، في حين تناول البحث الحالي انعكاس تقييم نظام الرقابة الداخليّة للأنشطة اللوجستية وفق إطار COSO على إجراءات التدقيق الخارجي للأنشطة اللوجستية.

1-2-2- الدراسات العربية:

1- دراسة (البواب، 2015)

عنوان الدراسة	دور عناصر الرقابة الداخليّة وفق (COSO) في تحسين أداء المدقق الداخلي – دراسة ميدانية في على المحاسبين القانونيين الأردنيين.
الهدف	التعرف على عناصر الرقابة الداخليّة وفق مقررات لجنة (COSO) في تحسين أداء المدقق الخارجي في الأردن.
مجتمع وعينة الدراسة	مجموعة من المحاسبين القانونيين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الاردن.
مشكلة الدراسة	هل هناك دور لعناصر الرقابة الداخليّة في تحسين أداء المدقق الخارجي.
أبرز الاستنتاجات	هنالك دور لعناصر الرقابة الداخليّة في أداء المدقق الخارجي.
اهم ما يميز البحث الحالي	ركز البحث السابق على استعمال الاستبانة في استخلاص النتائج، في حين تناول البحث الحالي اعداد قائمة استقصاء لتشخيص متانة وقوة نظام الرقابي للأنشطة اللوجستية ووضع إجراءات

تدقيق مناسبة لتلك الأنشطة.	
2- دراسة (أبو ميالة، 2017)	
أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي دراسة تحليلية لأراء مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية - فلسطين.	عنوان الدراسة
التعرف على أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي.	الهدف
الممارسين لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين.	مجتمع وعينة الدراسة
ما مدى درجة التزام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بهياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO بمجالاتها (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) . ما مدى درجة التزام مدقي الحسابات الخارجيين بمتطلبات جودة أداء عملية التدقيق؟	مشكلة الدراسة
وجود أثر لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي.	أبرز الاستنتاجات
ركز البحث السابق على بيان أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق الخارجي، في حين تناول البحث حين تناول البحث الحالي انعكاس تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO على إجراءات التدقيق الخارجي للأنشطة اللوجستية.	اهم ما يميز البحث الحالي

1-2-3- الدراسات الأجنبية دراسة (Rogaczewski and Wojciechowski, 2019)

تدقيق العمليات اللوجستية كعنصر من عناصر التعاون التجاري بين مؤسسات صناعة السيارات. AUDIT OF LOGISTIC PROCESSES AS AN ELEMENT OF .BUSINESS COOPERATION OF AUTOMOTIVE INDUSTRY	عنوان الدراسة
بيان أهمية وجوه التدقيق اللوجستي كعنصر من عناصر التنفيذ السليم للعمليات اللوجستية.	الهدف
الشركات الصناعية الكبرى/ احدى شركات صناعة السيارات.	مجتمع وعينة الدراسة
كيف يتم التحقق من جودة العمليات اللوجستية في المؤسسة لغرض توفير تأكيد بحسب المتطلبات التي يتوقعها شركاء الاعمال.	مشكلة الدراسة
ان تدقيق العمليات اللوجستية يمكن ان يوفر تأكيد للشركاء في مجموعة الاعمال حول المتطلبات	أبرز الاستنتاجات

الواجب اتباعها والالتزام بها لتحقيق الأهداف المحددة.	
ركز البحث السابق على جانب توفير تأكيد لشريك العمل حول جودة ومتطلبات العمليات اللوجستية، في حين سينتاول البحث الحالي استعمال نتائج تقييم النظام اللوجستي وفق إطار COSO عند وضع إجراءات تدقيق الأنشطة اللوجستية من قبل المدقق الخارجي.	اهم ما يميز البحث الحالي

2-1- 3 إسهامات البحث الحالي: تميز البحث الحالي عن غيره من الأبحاث السابقة بأعداد استمارة استقصاء تختص بالنظام اللوجستي وفق إطار COSO واستعمال نتائج ذلك الاستقصاء عند وضع إجراءات التدقيق الخارجي للأنشطة اللوجستية.

المبحث الثاني / الجانب النظري

1-2 نظام الرقابة الداخلية:

1-1-2 مفهوم وتعريف نظام الرقابة الداخلية: يُعبر مصطلح نظام الرقابة الداخلية عن مجموع السياسات والضوابط الداخلية الموضوعة التي من شأنها حوكمة مختلف المعاملات والتعاملات الحاصلة داخل الوحدة الاقتصادية وكذلك تلك التي تجري مع الاطراف الخارجية ذات العلاقة، بقصد تنظيمها وتوجيهها بما يتوافق وتوجهات الإدارات العليا، واحكام السيطرة عليها

(اليازور، 2014: 21-22).

وقد عرف نظام الرقابة الداخلية بعدة تعريفات منها: هو مجموع السياسات والإجراءات التي يجري اتخاذها وتنفيذها من قبل إدارات وموظفي الوحدات الاقتصادية بقصد تحقيق الأهداف المرغوبة وضمان التنفيذ المنظم للعمليات القائمة (دليل الرقابة الداخلية، 2024: 7). وقد عرفته لجنة رعاية المؤسسات (COSO) بأنه: العمليات التي تصمم وتنفذ من قبل مجلس الإدارة والعاملين لتعطي تأكيد عالي حول كفاءة وفاعلية العمليات المنفذة، مقدار الاعتماد على التقارير المالية وغير المالية، ومدى الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها (الغزاوي، 2008: 49).

2-1-2- أهداف نظام الرقابة الداخلية: تتعدد الأهداف التي يسعى الى تحقيقها نظام الرقابة الداخلية الفعال في أي وحدة اقتصادية فبالإضافة لسعي هذا النظام فرض واحكام السيطرة على مختلف الوظائف والمهام المنفذة فإنه يعمل على تحقيق جملة من الأهداف المبينة ادناه: (PRC,2019:6).

1. توفير حماية مناسبة للسجلات وأصول الوحدة الاقتصادية عن طريق دعم وسائل المحافظة عليها من التزوير او السرقة.
2. ضمان دقة واكتمال البيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها السجلات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية.
3. العمل على رفع مستويات الكفاءة التشغيلية او الإنتاجية لأقسام وادارات الوحدات الاقتصادية.
4. التشجيع على الامتثال للتشريعات النافذة وتطبيق السياسات الإدارية وفق الطرق المرسومة.

3-1-2 إطار كوسو (COSO): يصدر إطار كوسو (COSO) عن لجنة رعاية المؤسسات التي تأسست في سنة 1985 والتي يقوم على رعايتها ودعمها خمسة من اكبر المؤسسات المالية والمهنية في الولايات المتحدة الأمريكية وهي (معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين، معهد المدققين الداخليين ، مجمع المحاسبين الأمريكيين ، معهد المحاسبين الإداريين ، معهد المدراء الماليين)، إذ تهدف هذه اللجنة والجهات الرعائية لها الى تحسين جودة القوائم المالية الصادرة من الوحدات

الاقتصادية وذلك من خلال توفير الرقابة الكفوة والفاعلة على مختلف الأنشطة والمهام المنفذة لتحديد أوجه القصور او الاحتيال واثراء التوصيات التصحيحية اللازمة لمعالجة اية انحرافات مكتشفة.(عبدالله والرمحي ، 2012 : 46 – 47) جديرا بالذكر ان اطار كوسو (COSO) قد تم اصداره بنسخته الأولى في سنة 1992 وتم تحديثه في سنة 2013 وكذلك بحلول سنة 2017. ليكن نموذجا شاملا ومحدثا يمكن تطبيقه في مختلف أنواع وصنوف الوحدات الاقتصادية العاملة في القطاعين العام والخاص سواء اكانت تلك الوحدات ربحية ام غير هادفة للربح بما فيها الوحدات الحكومية المدرجة في الموازنة العامة للدولة (الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي، 2019 :9). ويتضمن هذا الإطار (خمس) عناصر رئيسية، ترتبط بها (17) مبدأ، وينفرد عن هذه المبادئ مجموعة من التوجيهات والإجراءات التفصيلية بمختلف المستويات الإدارية والتي تساهم بمجموعها في تعزيز جودة الممارسات الإدارية والرقابية ورفع كفاءتها. (عبد الكريم ومحمد، 2020 :533)، وفيما يلي ايضا للعناصر الرئيسية التي يتكون منها إطار كوسو (COSO)، والتي بمثابة مكونات أساسية لاي نظام رقابة داخلية فعال:

ت	العنصر	التفاصيل
1	بيئة الرقابة	يمثل جوهر الرقابة الفاعلة في الوحدة الاقتصادية، إذ انه يغطي كافة السياسات والتصرفات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا.
2	أنشطة الرقابة	يتجسد هذا العنصر في مجموع السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر التي تحول دون تحقيق الأهداف المنشودة.
3	تقييم المخاطر	يتناول هذا العنصر عمليات تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بنشاط الوحدة الاقتصادية.
4	المعلومات والتوصيل (الاعلام)	يتضمن هذا العنصر قدرة الأنظمة المعمول بها داخل الوحدة الاقتصادية في توفير المعلومات الضرورية عند التوقيت المناسب للأطراف الداخلية والخارجية.
5	المراقبة	يتعلق هذا العنصر بعمليات المتابعة والتقييم المستمر لجودة أداء الرقابة الداخلية لتحديد مدى التزامها بالسياسات والضوابط المعمول بها.

المصدر: من اعداد الباحثان باعتماد (اسلام واخرون، 2024 :66).

2-2 الأنشطة اللوجستية المفهوم والتعريف: اللوجستية في اللغة الإنجليزية كلمة تتكون من مقطعين: المقطع الأول "lodge" والذي يعني "إيواء"، والمقطع الثاني "istic" والذي يعني "متعلق" بـ. بدمج المقطعين تصبح الكلمة "lodgistic" وتعني "أمر متعلق بالإيواء". لاحقاً، تم تحرير الكلمة لتصبح "logistic" بالشكل الذي نعرفه اليوم لتخفيف النطق. نشأ مصطلح "اللوجستية" في سياق عسكري خلال الحرب العالمية الثانية، حيث كان يشير إلى إدارة تدفق الأفراد والموارد لدعم المجهود الحربي. يتضمن ذلك نقل الجنود، والمعدات، والمؤن، والذخائر من المعسكرات والمستودعات إلى جبهات القتال البعيدة، مع الأخذ في الاعتبار الظروف المناخية المتنوعة، لضمان وصولها في الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة. (Milevski and Magazine, 2020: 12).

عرف مجلس إدارة الأعمال اللوجستية بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1991؛ الأعمال اللوجستية بأنها " تلك العمليات الخاصة بتخطيط وتنفيذ ورقابة التدفق والتخزين الكفاء والفعال للمواد الخام والسلع النهائية والمعلومات ذات العلاقة وذلك من مكان الإنتاج إلى مكان الاستهلاك بغرض تحقيق متطلبات العميل" (علي، 2018، ص108).

تعرف الأنشطة اللوجستية " أنها هي تلك العمليات المستمرة والمتصلة مع بعضها لمقابلة احتياجات العملاء وذلك من خلال تأكيد توافر المنافع المناسبة والملائمة للعميل المناسب من حيث حاله المنتج المطلوبة من قبل العميل والكمية المناسبة، وفي الوقت والمكان المناسبين للعملاء، وذلك بسعر ملائم ومناسب يجعل العميل على استعداد للدفع" (عثمان، 2022، ص1445)

تعرف الأنشطة اللوجستية على "أنها أحد المجالات الحديثة لدراسة الإدارة المتكاملة ومن العناصر الأساسية لنجاح الإدارة في أي منظمة وتمثل العمود الفقري للشركات والأنشطة الأساسية اللازمة لتحقيق أهداف الشركة في مجال خدمة المستهلك" (همسي، 2024، ص17).

2-2-1 أهمية الأنشطة اللوجستية: تكمن أهمية الأنشطة اللوجستية في أنها محرك أساسي؛ لتحسين أداء المؤسسات وزيادة قدرتها التنافسية. لم يعد التركيز يقتصر على جودة المنتج، بل أصبح يشمل الكفاءة في كل من النقل، التخزين، المناولة، والشراء، إلى جانب إدارة تدفق المعلومات، لضمان خدمة عملاء ممتازة بتكلفة منخفضة: (شحاتة، 2018، ص8).

تمنح الأنشطة اللوجستية المؤسسات ميزة تنافسية من خلال تحسين كفاءتها التشغيلية، وخفض التكاليف، وتقليل هدر الوقت والموارد. كما أنها ترفع جودة الخدمة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء، مما يعزز ولاءهم ورضاهم. بالإضافة إلى ذلك، تساهم الإدارة الفعالة للمخزون وعمليات التخزين في زيادة الربحية عبر تقليل التكاليف التشغيلية وتحسين هوامش الربح (علي، 2018، ص13).

2-2-2 تعريف التدقيق اللوجستي: هو عملية مستقلة ومنهجية يتم فيها تحليل الأنشطة اللوجستية والتأكد من توافقها مع الأهداف المحددة للوحدة الاقتصادية، ويشمل تقييم العمليات والإجراءات في مختلف الجوانب اللوجستية مثل التخزين، النقل، إدارة المخزون، وغيرها، والهدف منه هو تحسين كفاءة العمليات اللوجستية واكتشاف مواطن الضعف والقوة في النظام وتحقيق التوافق بين الحالة الفعلية والهدف المعلن، مع اقتراح توصيات للتحسين. Bula and Niedzielski, (2023: 12).

يعرف التدقيق اللوجستي "أنه هو عملية تقييم ومشروع موحدة تركز على وظائف الخدمات اللوجستية لحوكمة الشركات، فهو يقدم وجهة نظر مستقلة وموضوعية حول عمليات الشركة ونظام إدارة الخدمات اللوجستية، ومن ثم فهو أداة فعالة للتحسين المستمر للمكونات الفردية لعمليات الخدمات اللوجستية" (Rogaczewski, & Wojciechowski, 2019, p11). ولتنفيذ التدقيق يجب على المدقق الخارجي إعداد خطة تدقيق شاملة وتصميم برنامج التدقيق (هويرف ومجد، 2019: 50)،

وكذلك يعرف التدقيق اللوجستي "أنه مجموعة من الأساليب والممارسات الجيدة والمؤشرات لتمثيل وتشخيص وتقييم سلسلة التوريد للتحكم في عملياتها اللوجستية وتحسينها" (DERFOUFI et.al, 2023, p12). ولغرض تنظيم التدقيق اللوجستي وصياغة إجراءاته، يجب الاعتماد على معايير وأطر تدقيق، كونها تساعد في توفير مستوى معين من الثقة بعمل المدقق وتبين مدى التزامه بالمتطلبات المهنية للتدقيق. (سمير وعنبر، 2020: 5)

2-2-3 خصائص التدقيق اللوجستي: هنالك مجموعة من الخصائص الأساسية للتدقيق اللوجستي كما يلي (Smerichevska & Savchenko, 2022, p15):

- 1- إجراء موحد: التدقيق اللوجستي هو إجراء موحد لتقييم وتقدير ومراقبة والتحكم في وظيفة اللوجستيات.
- 2- تمكين تحسين العملية: إن نشاط التدقيق في حد ذاته هو دائماً تمكين لتحسين المهمة التي يتم تدقيقها، وفي حالة النشاط اللوجستي.
- 3- تحديد الثغرات والاختناقات: تحديد الثغرات في اللوجستيات إن وجدت والعوامل التي تسبب الثغرات أو الاختناقات في تحقيق أداء لوجستي موحد.
- 4- اقتراحات التدابير للتخفيف من أوجه القصور في العمليات.
- 5- تحديد الأولويات لتحقيق معايير الجودة: يساعد تدقيق العمليات اللوجستية في تحديد أولويات سلسلة القيمة الوظيفية اللوجستية (Rogaczewski & Wojciechowski, 2019, p13).

2-2-4 المبادئ الرئيسية للتدقيق اللوجستي: هنالك العديد من المبادئ الرئيسية والاساسية للتدقيق اللوجستي والتي نجيزها بالاتي (Marchuk et.al, 2018, p11):

- 1- الشمولية: يشمل التدقيق جميع جوانب العمليات اللوجستية، مثل النقل، والتخزين، وإدارة المخزون، والتوزيع، وإدارة الموردين.
 - 2- الدقة والموضوعية: يعتمد على جمع بيانات دقيقة وتحليلها بطريقة محايدة لضمان اتخاذ قرارات مستندة إلى أدلة.
 - 3- التكامل والربط بين العمليات: يركز على تحسين التكامل بين مختلف العمليات اللوجستية لضمان تدفق سلس للمواد والمعلومات.
 - 4- استعمال التكنولوجيا والتحليلات: ويسهم في تحسين التوقعات اللوجستية من خلال الذكاء الاصطناعي والتحليل التنبؤي (Smerichevska & Savchenko, 2022, p14).
- أما إجراءات التدقيق بشكل عام فتعد الخطوات الواجب اعتمادها خلال عملية التدقيق للإيفاء بالعبء المهنية الواجبة بشأن جمع أدلة تدقيق ملائمة وكافية تساعد المدقق في تكوين رأيه حول خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية (فرهود ومحمد، 2024: 995)،

2-3- العلاقة بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالأنشطة اللوجستية وإجراءات التدقيق الخارجي:

الرقابة الداخلية عملية ينفذها مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية وإدارتها وموظفوها الآخرون، وتهدف إلى توفير ضمان معقول بشأن موثوقية التقارير المالية، وكفاءة وفاعلية العمليات، والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها، ولكن لا يزال من الممكن حدوث خطأ بشري ناتج عن أخطاء في التقدير أو الجهل بالعمليات أو بسبب الإهمال، ونظراً لأن معظم أدوات الرقابة الداخلية موجهة إلى الموظفين من المستويات الأدنى، فقد يحدث تجاوز من الإدارة، إذ إن الإدارة باستطاعتها تجاوز أدوات الرقابة الداخلية بفعل السلطة التي تمتلكها (Louwers, 2013: 173)، إن فهم طبيعة نشاط الوحدات الاقتصادية يمكن المدقق من فهم الممارسات التي يظن بأن لها تأثير جوهري على عملية الفحص وتصميم برنامج التدقيق، وإن مستوى معرفة المدقق يتضمن المعرفة العامة على مستوى خصوصية عمل الوحدة الاقتصادية والقطاع الذي تعمل فيه (الطرايرة، 2013: 37)، ويرى الباحثان بأن عملية فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية يعد سابق للإجراءات التفصيلية في التدقيق، كون ذلك يساعد في تخفيض حجم العينة، ومن ثم توجيه تركيز المدقق وفريقه على الجوانب التي قد تحتوي على تحريفات جوهرية، فضلاً عن ذلك، فإن تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية

يساعد المدقق في تقديم توصيات للإدارة لتقويم نظام الرقابة الداخليّة من جهة، وتوجيه جهود التدقيق على نحو فعّال، لذا فإن فحص نظام الرقابة الداخليّة ذو علاقة جوهرية مع إجراءات التدقيق.

المبحث الثالث/ الجانب التطبيقي

3-1 نبذة تعريفية عن عينة البحث الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات: تأسست الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات بوصفها إحدى شركات وزارة الصناعة والمعادن. كان تأسيسها بموجب العقد المنشور في جريدة الوقائع العراقية رقم 2549 بتاريخ 1976/9/20، وذلك استناداً إلى أحكام الفقرة (2) من المادة (4) من قانون المؤسسات العامة التابعة للوزارة رقم 90، وقرار المجلس الاستشاري لشؤون التصنيع رقم 20 في جلسته بتاريخ 1976/4/25.

في البداية، كانت الشركة مديريّة تابعة للشركة العامة للصناعات الميكانيكية، ثم أصبحت شركة مستقلة. لاحقاً، وبموجب أحكام المادتين (21، 43) من قانون الشركات العامة رقم 22 لسنة 1997 (المعدل)، تم تكييف وضعها القانوني لتصبح شركة عامة باسم "الشركة العامة لصناعة السيارات"، ونُشر ذلك في جريدة الوقائع العراقية رقم 3797 بتاريخ 1999/10/25.

تعتبر الشركة كياناً إنتاجياً واقتصادياً ممولاً ذاتياً ومملوفاً بالكامل للدولة. تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وتعمل وفق أسس اقتصادية. يقع مقرها في ناحية الإسكندرية، ضمن قضاء المسيب بمحافظة بابل.

3-2 أهداف الشركة: تهدف الشركة إلى دعم الاقتصاد الوطني وتنمية الإنتاج الصناعي من خلال:

- صناعة وتجميع جميع أنواع وسائل النقل ومعدات إزاحة التربة والأجهزة الهيدروليكية والرافعات.
 - إنتاج المكائن والآلات الزراعية وجميع أنواع الأجهزة الميكانيكية الأخرى.
 - تصنيع البطاريات بجميع أنواعها وأحجامها وفقاً للمواصفات المعتمدة.
- ولتحقيق هذه الأهداف، تمارس الشركة مجموعة من الأنشطة الرئيسية، أبرزها:
- صناعة وتجميع المركبات مثل: سيارات الركوب، الشاحنات، السيارات ذات المواصفات الخاصة (العسكرية، الإطفاء، الإسعاف)، المقطورات، والعجلات التخصصية.
 - إنتاج المعدات الميكانيكية المختلفة، بما في ذلك المكائن والآلات الزراعية، منظومات الري، المحركات الصناعية، والمضخات.

3-3 تشكيلات الشركة: تضم الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات على عدد من التشكيلات (المصانع) ومن أهمها مصنع إنتاج السيارات والمعدات التخصصية الذي يضم كثيراً من الأنشطة الأساسية التي تتعلق بصناعة وتجميع السيارات والحافلات والشاحنات ومنها (سيارات الصالون، سيارات البيك اب، الشاحنات الثقيلة، الشاحنات الخفيفة، فضلاً عن الأنشطة الأخرى ويديره موظف حاصل على شهادة جامعية أولية هندسية في الأقل من ذوي الخبرة والاختصاص وله خدمه لا تقل عن (15) سنة، وقد برزت منتجات هذا المصنع في الآونة الأخيرة بشكل ملفت للنظر.

3-4 منتجات الشركة: تركز الشركة بشكل أساسي على صناعة وتجميع السيارات، وخاصةً سيارات الصالون والبيك أب. يأتي هذا التركيز بسبب الأهمية المتزايدة لصناعة السيارات ودورها في تحقيق إيرادات عالية، بالإضافة إلى تلبية الطلب المتزايد في السوق على هذه المنتجات، وعلى الرغم من أن الشركة تنتج أيضاً معدات أخرى مثل معدات إزاحة التربة، والأجهزة الهيدروليكية، والآلات الزراعية، والبطاريات، إلا أن الدراسة الحالية أظهرت أن إنتاج السيارات هو الأكثر نجاحاً، حيث يتم بكميات جيدة ويسهم بفعالية في تحقيق أهداف الشركة.

3-5 المواد والعناصر المستخدمة: من خلال الدراسة الميدانية لمصنع السيارات والمقابلات المباشرة التي تم إجرائها مع الفنيين والعاملين على خطوط الإنتاج والقرارات المكتوبة فقد حُددت مجموعة من العناصر الرئيسية والثانوية التي يتم استعمالها في صناعة السيارات على وفق ما مبين في الجدول ادناه:

ت	العنصر	الحالة القياسية	الملاحظات
1	قطع الغيار المستخدمة	سيارة بيجو تحتاج 779 قطعة سيارة ليفان 1373 قطعة سيارة بيوايدي تحتاج 776 قطعة سيارة صبا (سايبا) تحتاج 566 قطعة	تتباين احتياجات مراحل الإنتاج المختلفة ومحطات العمل من حيث عدد القطع والأجزاء اللازمة لإتمام عملية الإنتاج.
2	عدد العاملين	63 عامل وحسب كل مرحلة من الإنتاج وكل محطة.	تتباين الاعداد حسب كل مرحلة ومحطة انتاج
3	الفترة المحددة لإنتاج السيارة	في الظروف والحالة القياسية تنتج (6) سيارات لكل ساعة عمل فعلي، في الشركة عينة البحث تنتج 10 سيارات في يوم العمل الفعلي	يختلف الوقت اللازم لإنتاج السيارة الواحدة بناءً على عدة عوامل، منها مهارة العمال الفنية، نوع محطة الإنتاج، ومدى جاهزية المواد في المحطات التحضيرية.
4	تهيئة ساحة العمل	تُستخدم مساحة إجمالية قدرها 1288 م ² لتخزين المواد الأولية لسيارات الصالون. وتتطلب عملية التجهيز آليتين و(5) عمال، ويُقدر وقتها القياسي بيوم واحد، لكنها تستغرق حاليًا من يومين ثلاثة أيام.	تعتبر هذه العملية حيوية لإدارة المخزون، حيث يرى الكادر الفني والهندسي أنها الأساس الذي تقوم عليه جميع العمليات اللوجستية.
5	استلام المواد الأولية	يتم استلام المواد والأجزاء والقطع في صناديق خشبية. يجب أن تكون هذه الصناديق مصنفة ومعلمة برموز وأرقام تشير إلى محتوياتها. تستغرق هذه العملية يومين في الظروف القياسية، لكنها تُنجز حاليًا في ثلاثة أيام عمل.	تسمى هذه العملية الاستلام الأولي للمواد، ويتم تصنيفها وتحديد بناءً على نوع وحجم المواد المستلمة.
6	ترتيب المواد الأولية في المخازن	تتم عملية جرد وفرز المواد المستلمة وترتيبها وفقًا للأولويات ومراحل الإنتاج. يُقدّر الوقت القياسي لها بـ (3) أيام، إلا أن الوقت الفعلي المستغرق هو (5) أيام عمل.	يعتمد الترتيب على كميات المواد، تاريخ وصولها، وتسلسلها في عملية التصنيع.
7	مناولة المواد من منطقة التخزين إلى	تُوزع المواد المصنفة على خطوط الإنتاج والمحطات، وتستغرق هذه العملية فعليًا (3) أيام، بينما الوقت القياسي	عملية التوزيع تكون حسب نوع الخط الإنتاجي ونوع السيارة التي يتم انتاجها، وحسب المرحلة والمحطة.

خطوط الإنتاج	لها هو يوم واحد
--------------	-----------------

من خلال ما تم بيانه من معلومات في الجدول أعلاه يتضح أن تجميع وتركيب مكونات السيارات يعتمد على منظومة معقدة من الأنشطة المترابطة. هذه المنظومة تتطلب موارد مادية محددة وجدول زمنية صارمة، بهدف تحقيق كفاءة عالية في الإنتاج. بالتالي، فإن أي خلل في توفير الموارد أو تنفيذ الأنشطة سيؤدي حتمًا إلى تباطؤ الإنتاج وتأثر الأداء العام للشركة بشكل سلبي.

3-6 تحديد الأنشطة اللوجستية في الجهة عينة البحث: يجب تحديد وتقسيم وتصنيف أنشطة الشركة محل الدراسة إلى أنشطة رئيسية (أساسية) وأنشطة داعمة (مساندة) بعد ذلك، يتم تحديد نوع العلاقة بين كل نشاط من تلك الأنشطة ومدى تأثيره (مؤثر، متوسط التأثير، قليل أو ضعيف التأثير، منعدم التأثير) ويتم تتبع مراحل العمليات الإنتاجية أو الاقتصادية أو الخدمية المختلفة التي تحدث، ويُعد تحديد الأنشطة التي يمكن دمجها أو إلغاؤها لتقليل التكاليف خطوة لاحقة، وتأتي كنتيجة حتمية لفهم طبيعة المنشأة وبيئتها التشغيلية. حسب ما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم (315).

تتضمن الشركة عينة البحث على العديد من الأقسام والأنشطة اللوجستية التي يكون لها دور بارز ومؤثر وتكميلي لنجاح الأنشطة الرئيسية ومن ثمَّ نجاح الوحدة الاقتصادية من أجل تحقيق أهدافها، وعلية فانه من خلال فهم نشاط الوحدة الاقتصادية يمكن ان نحدد الأنشطة اللوجستية بالشركة عينة البحث وفق ما مبين ادناه:

أ- نشاط المشتريات

ب- نشاط النقل:

ت- نشاط المخازن (التخزين، إدارة المخزون):

ث- نشاط تكنولوجيا المعلومات:

ج- نشاط التسويق وخدمة الزبائن

3-7 اعداد قائمة استقصاء لفحص نظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية: أعدت قائمة استقصاء لفحص مدى فاعلية

نظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات بشكل عام وفق إطار COSO ولسنة / 2024 من خلال اعداد استمارة الأسئلة واستحصال الإجابات عليها وقد تمت مقاطعة الإجابات المقدمة من قسم التدقيق الداخلي على أسئلة الاستمارة مع الواقع الفعلي المطبق في الشركة، بالإضافة إلى مقارنتها مع تقارير القسم المرفوعة إلى الإدارة العليا وكانت تلك النتائج وفق الاتي:

(استمارة استقصاء نظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية)

في الشركة عينة البحث

بيئة الرقابة للأنشطة اللوجستية:

الملاحظات	الوزن القياسي		الاجابة		السؤال	ت.
	كلا	نعم	كلا	نعم		
		3		✓	هل لدى الجهة قانون ونظام داخلي ينظم أنشطتها الرئيسية والداعمة (اللوجستية)؟	
		3		✓	هل تمارس الجهة أنشطتها الرئيسية والمساعدة (اللوجستية) بموجب القانون الخاص بها؟	
كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم وجود خطط تخص الأنشطة اللوجستية.	3		✓		هل تعدّ الإدارة خططاً للأقسام الرئيسية والداعمة (اللوجستية) بهدف تحقيق أهداف الشركة؟	
	2		✓		هل يوجد لدى الشركة هيكل تنظيمي رسمي معتمد من الإدارة العليا يوضح الأقسام الرئيسية والمساندة (اللوجستية) وخطوط الاتصال بينها.	
		3		✓	هل الهيكل التنظيمي المعتمد يتوافق مع أهداف الجهة ويتميز بالمرونة، ويوضح خطوط الاتصال والصلاحيات والمسؤوليات؟	
		2	✓		هل توجد أقسام أو شعب أو وحدات إدارية ولوجستية تعمل خارج الهيكل التنظيمي المعتمد للجهة؟	
		3		✓	هل قامت الجهة بأصدر أوامر بالصلاحيات والمسؤوليات لمختلف المستويات ابتداءً من الإدارة العليا الى الإدارة الدنيا؟	

	2	✓	هل اعتمدت الجهة إجراءات ومواصفات قياسية لكافة عملياتها وأنشطتها، سواء كانت لوجستية أو رئيسية؟
	2	✓	هل هناك نظام يضمن تحديد البدائل عند غياب الموظفين العاملين في الأنشطة المساندة (اللوجستية) والرئيسية؟
كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم وجود خطة لدوران الموظفين في الأنشطة اللوجستية.		✓	هل تتبع الجهة خطة لدوران الموظفين العاملين في الأنشطة المساندة (اللوجستية) والرئيسية؟
	2	✓	هل يتم تغيير اللجان المشكلة داخل الجهة بصورة دورية؟
	3		هل يتم تشكيل لجنة خاصة بالجرد (فرعية، مطابقة، مركزية) ولجميع أقسام الجهة الرئيسية والمساعدة (اللوجستية)؟
	2	✓	هل ان قسم التدقيق الداخلي مستقلا عن الأقسام الرئيسية والأقسام الفرعية (اللوجستية)؟
كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم تغطية اعمال قسم التدقيق كافة الأنشطة اللوجستية.	3	✓	هل أن أعمال قسم التدقيق تغطي كافة النشاطات الرئيسية والثانوية الداعمة (اللوجستية) في الجهة؟
	2	✓	هل تقوم الإدارة العليا أو لجنة التدقيق بالإشراف على السياسات والإجراءات الإدارية وأساليب الرقابة ولجميع الأنشطة الرئيسية والمساعدة او الداعمة (اللوجستية)؟
	2	✓	هل تتبع الجهة نظام للتأمين على موجوداتها في الأقسام والأنشطة الرئيسية والمساعدة (اللوجستية)؟

		1	✓	هل يتم مراعاة التخصص العلمي والعنوان الوظيفي لأشغال الوظائف في الأقسام الرئيسية والمساعدة (اللوجستية) داخل الجهة؟
		2	✓	هل يوجد دليل لقواعد السلوك الأخلاقي والمهني معتمد داخل الجهة وقد تم الاطلاع عليه والتعهد الالتزام به من قبل العاملين في الأقسام الرئيسية والمساعدة (اللوجستية)؟
		2	✓	هل تم تحديد الأشخاص الممنوحة لهم الصلاحيات والتخويل الملائم للقيام بالعمليات اليومية ولهم حق الولوج أو النفاذ الى الموجودات والسجلات المتعلقة بالأنشطة الرئيسية واللوجستية؟
		2	✓	هل أن العمليات المنفذة في أنشطة الجهة الرئيسية واللوجستية تمت وفقا للترخيص الملائم الممنوح من قبل إدارة الوحدة؟
	2		✓	هل تم تحديد الشخص المسؤول عن سلامة مواقع العمل وموجوداتها للأنشطة الرئيسية والمساعدة (اللوجستية)؟
	2		✓	هل يتم مراجعة الأعمال التي يقوم بها الموظفين في الأنشطة اللوجستية والرئيسية؟ وهل يتم توثيق عملية المراجعة؟
	2		✓	هل تتأكد ادارة الجهة من إن موظفيها مدربين بشكل جيد للقيام باعمالهم المختلفة ومن ضمنها ما يتعلق بالأنشطة اللوجستية؟

انشطة الرقابة على مستوى الأنشطة اللوجستية

الملاحظات	الوزن القياسي		الاجابة		السؤال	ت.
	كلا	نعم	كلا	نعم		
	3		✓		هل يوجد فصل بين المهام والوظائف على مستوى الأقسام المساندة (اللوجستية) والرئيسية؟	
كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم وجود برامج عمل واضحة لجميع الأنشطة اللوجستية.	3		✓		هل يوجد لدى قسم التدقيق الداخلي دليل للإجراءات وبرامج عمل واضحة تتعلق بجميع الأنشطة وبضمنها الأنشطة المساعدة (اللوجستية) والرئيسية؟	
كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم وجود تقارير عن جميع الأنشطة اللوجستية.	2		✓		هل يقوم قسم التدقيق الداخلي بإعداد تقارير دورية إلى الإدارة عن جميع الأنشطة اللوجستية؟	
كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم وجود ذلك.	2		✓		هل هناك دليل معتمد يتضمن إجراءات الفصل بين المهام للعاملين في الأقسام المساعدة (اللوجستية) والرئيسية؟	
		3		✓	هل هناك وثيقة مكتوبة توضح التوصيف الوظيفي على مستوى جميع الوظائف في الوحدة؟	
كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم وجود دليل لذلك.	2		✓		هل يوجد دليل معتمد من قبل الإدارة لأشغال الأفراد المؤهلين والأكفاء للوظائف المهمة في الأقسام المساعدة (اللوجستية) والرئيسية؟	
		2		✓	هل يجري تسجيل المعاملات المالية التي تخص جميع الاقسام المساعدة (اللوجستية) بصورة مستمرة في السجلات؟	
		2		✓	هل توجد سجلات للسيطرة على المستندات المهمة غير المستخدمة ومراقبة	

				اسلوب استعمالها وفق تسلسلاتها؟	
		2	✓	هل يتم الالتزام بتوزيع نسخ المستندات والوثائق على الاقسام ذات العلاقة بما فيه الأقسام المساعدة (اللوجستية) والرئيسية؟	
		2	✓	هل يتم الاحتفاظ بالأختام في مكان آمن لدي كل جهة مختصة؟	
	3		✓	هل يوجد دليل او اجراءات مكتوبة معتمدة في الرقابة على النظم الإلكترونية والتكنولوجية المعمول بها داخل الجهة؟	
	2		✓	هل يوجد دليل معتمد من قبل الإدارة يتضمن آلية لمنح المكافآت للعاملين في الأقسام المساعدة (اللوجستية)؟	

تقييم المخاطر

الملاحظات	الوزن القياسي		الاجابة		السؤال	ت
	كلا	نعم	كلا	نعم		
كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم وجود خطط تخص الأنشطة اللوجستية.	3		✓		هل يوجد لدى الجهة تشكيل متخصص بإدارة المخاطر؟	
كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم تنفيذ هذه الفقرة.	2		✓		هل تم تحديد وتحليل المخاطر المحيطة بعمل الجهة وتحديد وسبل ادارة تلك المخاطر؟	
			✓		هل تم تصنيف المخاطر على مستوى الاقسام والأنشطة المساعدة (اللوجستية) والأنشطة والاقسام الرئيسية ومدى تأثيرها على العمل؟	
			✓		هل تم تحديد المخاطر التي يمكن السيطرة عليها والتي لا يمكن السيطرة عليها	

					والمخاطر التي يمكن قبولها؟
	1		✓		هل يتم الأخذ بنظر الاعتبار التواصل المستمر بين قسم التدقيق الداخلي وقسم ادارة المخاطر والادارة العليا بشأن المخاطر وهل يتم وضع آلية للاستجابة لتلك المخاطر في الوقت المناسب؟
	2		✓		هل هناك إجراءات عملية يتم تنفيذها او اعتمادها لتحديد المخاطر المتعلقة بالأنشطة وأنظمة المعلومات؟
	2		✓		هل يتم دراسة المخاطر الناجمة عن تطبيق أنظمة المعلومات؟
	2		✓		هل يتم دراسة المخاطر التي تهدد انظمة المعلومات بذاتها؟
كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم تنفيذ ذلك.	3		✓		هل يتم الإبلاغ عن المخاطر المتعلقة بأنظمة المعلومات بشكل فاعل وبالتوقيت المناسب، بما يؤمن اتخاذ الاجراء المناسب من قبل المسؤولين؟
			✓		هل هنالك تدفق حر للمعلومات المتعلقة بالمخاطر من الاعلى الى الأسفل وبالعكس؟

المعلومات والتوصيل (الاعلام)

الملاحظات	الوزن القياسي		الاجابة		السؤال	ت.
	كلا	نعم	كلا	نعم		
		3		✓	هل الإدارة العليا تولي الاهتمام اللازم لعملية التدقيق الخارجي ونتائجه، وهل تتم متابعة ما تم التوصل إليه من توصيات، وهل يتم الأخذ	

					بها أم لا؟
		2	✓	هل توجد سياسة معتمدة للتواصل مع المدقق الخارجي والأطراف ذات العلاقة؟	
		2	✓	هل تتقبل الإدارة وتستجيب للمقترحات المقدمة من المستويات الأدنى؟	
		2	✓	هل هناك قنوات اتصال كفؤة مفتوحة بين إدارة الجهة والأطراف ذات العلاقة كالزبائن، الموردين، أطراف أخرى لاستلام المقترحات والشكاوى؟	
		2	✓	هل يتم تزويد الإدارة العليا بالمعلومات الهامة والموضوعية التي تحتاجها في الوقت المناسب؟	
		2	✓	هل لدى الجهة وسائل التواصل مع السلطات الفنية والقطاعية والقضائية ذات العلاقة؟	

المراقبة

الملاحظات	الوزن القياسي		الاجابة		السؤال	ت .
	كلا	نعم	كلا	نعم		
		3		✓	هل توجد اجراءات لمتابعة القرارات الادارية الصادرة عن الادارة العليا؟	
كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم تنفيذ هذه الفقرة.			✓		هل يتم الالتزام بأجراء التغييرات على مستوى الولوج أو الدخول الى نظم المعلومات أو النظم التكنولوجية والأجهزة اللوحية والحاسبات والأجهزة الالكترونية الأخرى؟	

هل هناك اختبارات دورية منتظمة مادية ملموسة (زيارات ميدانية لمواقع العمل) يتم تنفيذها لفحص الموجودات والمقرات (المواقع)؟	✓		كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم تنفيذ هذه الفقرة.
هل يتم تقييم التزام العاملين وكفاءتهم بصورة دورية للتحقق من فعالية نظام الرقابة الداخليّة؟	✓		
هل تستجيب الإدارة بقوة للخروقات والتجاوزات المنصوص عليها في مدونة السلوك والقوانين وهل تقوم بالإعلان عن الاجراءات التأديبية بشأن تلك الخروقات؟	✓	2	
هل تستجيب الادارة العليا للتوصيات المقدمة اليها من الادارات الوسطى والدنيا بشأن الوسائل والادوات اللازمة لتقوية نظام الرقابة الداخليّة في الجهة؟	✓	2	

استقلالية وصلاحيات قسم التدقيق الداخلي

الملاحظات	الوزن القياسي		الاجابة		السؤال	ت .
	كلا	نعم	كلا	نعم		
		3			هل يرتبط قسم التدقيق الداخلي إدارياً ومالية بصورة مباشرة بالسلطة العليا للجهة؟	
		3			هل يمتلك قسم التدقيق الداخلي الصلاحيات اللازمة وفق القوانين لممارسة أعماله الرقابية ولجميع الأنشطة المساعدة (اللوجستية) والرئيسية؟	
		3			هل يمتلك قسم التدقيق الداخلي حق الوصول غير المقيد إلى كافة الأنظمة والسجلات وممتلكات الجهة ولكافة الأقسام والأنشطة	

					المساعدة (اللوجستية) والرئيسية؟
				✓	هل يمتلك قسم التدقيق الداخلي حق الوصول الكامل إلى جميع المستويات الإدارية داخل الجهة؟
			✓		هل قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الوظائف التي تقع في خط الإدارة التنفيذية بما يجعله بعيدا عن الضغوطات الداخلية والخارجية؟
			✓		هل توجد آلية معتمدة من قبل قسم التدقيق الداخلي تضمن تجنب موظفي القسم للمواقف التي تتعارض مع مصالحهم الشخصية؟
		2		✓	هل يراعي قسم التدقيق الداخلي سرية المستندات التي يتم تدقيقها؟
		3		✓	هل يوجد لدى قسم التدقيق الداخلي دليل للإجراءات وبرامج عمل تفصيلية؟
	2		✓		هل يمتلك قسم التدقيق الداخلي صلاحية تدقيق اللوائح التحريرية الخاصة باختصاصات وصلاحيات الإدارات المختصة والتعديلات التي تجري عليها؟
كانت الأجابة (نعم) ولدى تنفيذ اختبارات الالتزام تبين عدم وجود تخصصات متنوعة.			✓		هل يمتلك التدقيق الداخلي موارد بشرية بتخصصات متنوعة يتم الاستعانة بها في مختلف أنشطة الجهة؟
		3		✓	هل توجد آليات تواصل فعال بين المدققين في قسم التدقيق الداخلي وموظفي الأقسام الأخرى في الجهة؟
				✓	هل يوجد لدى التدقيق الداخلي ارشفة للقوانين والتعليمات والبرامج واللوائح الاسترشادية

					لأداء مهامه؟
		2		✓	هل يتم اعتماد اختتام محددة والوان محددة خاصة بعملية التدقيق؟
				✓	هل يقوم قسم التدقيق الداخلي بتدقيق نظام تحديد البديل عند غياب بعض الموظفين؟
162	7	89			مجموع الاوزان القياسية لنظام الرقابة الداخلية

يلاحظ من خلال قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية في الشركة تكوين تصور أولي حول درجة فاعلية نظام الرقابة في الشركة عينة الدراسة والتي كانت تمثل $100 \times (162 \div 89) = 182\%$ وتكون درجة الفاعلية = 55%
درجة عدم الفاعلية تكون = $(100\% - 55\%) = 45\%$.

إن الأوزان القياسية التي تم اعتمادها قد جاءت بموجب الحكم المهني للمدقق واستنادا لفهم طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية، وبيئة الرقابة فيها، ومن ثم تنفيذ اختبارات الرقابة (الالتزام)، وبينت نتائج استمارة الاستقصاء المعدة من قبل الباحثان وجود قصور في نظام الرقابة الداخلية، وعليه سيركز الباحثان في صياغة إجراءات تدقيق كاستجابة لذلك القصور، وتوجيه نظر فريق الإرتباط نحو الأنشطة التي توفرت عنها مؤشرات لعدم تغطية نظام الرقابة الداخلية.

8-3 - اعداد وتصميم إجراءات تدقيق للأنشطة اللوجستية

أعدت وطُورت مجموعة من الإجراءات التدقيقية لفحص الأنشطة اللوجستية في الشركة، وقد صُممت هذه الإجراءات بناءً على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية التي حُددت في الفقرة السابقة، مع الأخذ في الاعتبار المخاطر الطبيعية وحجم ونوع النشاط للشركة، وكما مبين في ادناه: -

ت	إجراءات التدقيق المقترحة
-1	الإجراءات العامة
(1-1)	التأكد من الالتزام بالقانون الخاص بالجهة المعنية، وكافة القوانين المرعية التي تحكم عملها.
(2-1)	التأكد من توافق المهام والأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية مع القانون الخاص بها
(3-1)	التأكد من وجود هيكل تنظيمي معتمد للوحدة الاقتصادية ومصادق عليه من قبل الادارة العليا وصادر بموجب امر اداري والتحقق من ان جميع الأقسام والشعب والوحدات العاملة فعلياً في الوحدة الاقتصادية هي من ضمن الهيكل التنظيمي المعتمد بشكل رسمي.
(4-1)	التأكد من وجود نظام داخلي للجهة الخاضعة للتدقيق معتمد ومنشور في جريدة الوقائع العراقية مبين فيه تشكيلات

	الجهة الخاضعة للتدقيق والمهام التي تمارسها.
(5-1)	التأكد من عدم قيام الوحدة الاقتصادية بالتعامل مع الجهات المحظورة او المعاقبة بموجب القوانين والقرارات والأنظمة والتعليمات سواء كانت (دول، شركات، اشخاص، وغيرها).
(6-1)	التأكد من مدى قيام الوحدة الاقتصادية من تصنيف أنشطتها وعملياتها الى رئيسية، ومساعدة (داعمة) وحسب العمليات التصنيعية التي تحدث في المصانع التابعة لها.
(7-1)	التحقق مما إذا كانت الشركة تُجري تقييماً دورياً لأداء أقسامها اللوجستية والداعمة، سواء في الفترات السابقة أو الحالية
-2	تدقيق نشاط الشراء
(1-2)	التحقق من أن قسم المشتريات مستقل إدارياً عن القسم المالي وقسم المخازن
(2-2)	يجب التأكد من وجود لوائح مكتوبة تحدد بوضوح اختصاصات وصلاحيات ومهام ومسؤوليات الجهة المسؤولة عن شراء المواد الأولية ونصف المصنعة وغيرها من المواد المستخدمة في الإنتاج.
(3-2)	تحقق من سياسة الشركة في اختيار الموردين، وتحديد ما إذا كانت تعتمد على عدد معين منهم لتوريد المواد الأولية ونصف المصنعة، والتأكد من قيام الوحدة الاقتصادية من وضع ضوابط وشروط محددة لاختيار الموردين (المجهزين).
(4-2)	يجب التحقق مما إذا كانت الشركة تُبرم عقوداً أو اتفاقيات مع الموردين لتجهيز المواد الأولية ونصف المصنعة وغيرها. يتم ذلك من خلال مراجعة هذه العقود للتأكد من أنها أبرمت وفقاً للقوانين والتعليمات النافذة.
(5-2)	التأكد من أن قسم المشتريات يستلم احتياجات الأقسام الإنتاجية من المواد (أولية، نصف مصنعة، وغيرها) بناءً على قوائم طلب معتمدة ورسمية من الشركة.
(6-2)	التحقق من أن الأقسام الإنتاجية في الشركة تحدد المواصفات الفنية والقياسية للمواد المطلوبة للشراء، وذلك بموجب وثائق رسمية وموثوقة.
(7-2)	التأكد من وجود إجراءات تضمن أن قسم المشتريات لا يبدأ عملية الشراء إلا بعد موافقة قسم المخازن، والتي تفيد بأن المخزون الحالي للمواد المطلوبة قد نفذ أو وصل إلى مستوى نقطة إعادة الطلب أو مستويات دنيا.
(8-2)	التأكد من أن المواد المطلوب شراؤها لا يمكن تصنيعها داخلياً بجدوى اقتصادية، من خلال الحصول على إقرار رسمي من الأقسام الفنية والهندسية يؤكد عدم إمكانية التصنيع.
(9-2)	يجب التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح أو صلة قرابة بين مسؤولي قسم المشتريات والموردين. يتم ذلك من خلال الحصول على تعهدات قانونية من العاملين في قسم المشتريات.

(10-2)	التحقق من توفر التخصيص المالي اللازم قبل إبرام العقود وطلبات الشراء. ويتم ذلك من خلال مراجعة المعاملات للتأكد من وجود تأييد رسمي من القسم المالي يثبت توفر الميزانية المطلوبة.
(11-2)	التحقق من أن الموردين لا يجهزون مواد رديئة أو غير مطابقة للمواصفات. ويتم ذلك من خلال مراجعة تقارير السيطرة النوعية وسجل المردودات للتأكد من وجود إجراءات مناسبة يتم اتخاذها في حالة حدوث ذلك.
(12-2)	التحقق من عدم وجود تأخير في تسديد مستحقات الموردين، سواء كانت نقدًا أو عبر حوالات مصرفية. ويتم ذلك من خلال مقارنة تواريخ التجهيز مع تواريخ الدفع، والبحث في أسباب أي تأخير موجود.
(13-2)	يجب التحقق من أن أسعار المواد التي يوردها الموردون (سواء كانت أولية أو نصف مصنعة) معتدلة. ويتم ذلك من خلال مراجعة تأييد لجان اعتدال الأسعار ضمن عقود التجهيز أو قرارات لجان المشتريات.
-3	نشاط النقل
(1-3)	التأكد من وجود لوائح مكتوبة تحدد بوضوح اختصاصات وصلاحيات ومهام ومسؤوليات موظفي قسم النقل والتشكيلات الإدارية التابعة له.
(2-3)	التأكد من أن قسم النقل يتبع إجراءات عمل موحدة وقياسية تُوجّه الموظفين في تنفيذ مهامهم بشكل صحيح.
(3-3)	التحقق من توفر وسائل نقل متخصصة لدى الشركة، يمكن استعمالها لنقل المواد الأولية ونصف المصنعة من خارج الشركة إلى المصانع. يتم ذلك من خلال القيام بزيارات ميدانية لمرآب وسائل النقل.
(4-3)	التحقق من ملكية الشركة لوسائل النقل الموجودة لديها، وفحص حالتها الفنية وتفصيل استعمالاتها في مختلف الأقسام. يتم ذلك عن طريق طلب وثيقة الملكية الحديثة وسجل الآليات الذي يوضح الحالة الفنية لكل آلية.
(5-3)	للتحقق من كفاءة عملية النقل، تتم مقارنة عدد الشحنات التي قامت بها وسائل الشركة مع كميات المواد التي وصلت إلى المخازن. ويتطلب ذلك مراجعة تقارير النقل الفعلية وكشف الآليات وسعاتها.
(6-3)	التحقق مما إذا كانت الشركة تستخدم وسائل نقل معارة أو مؤجرة من جهات أخرى، أو إذا كانت تُعير أو تُؤجر وسائلها للغير. كما يتم التأكد من وجود وسائل فعالة للسيطرة على هذه الوسائل. يتم ذلك عبر طلب كشف بالوسائل المعارة أو المؤجرة، مصحوبًا بتأييد من الجهات الأخرى المعنية.
(7-3)	يجب التحقق من أن الشركة تستخدم وسائل حماية مناسبة لشحنات المواد الأولية ونصف المصنعة التي يتم نقلها. تشمل هذه الوسائل: التعبئة والتغليف الآمن، والتدابير الأمنية، واستعمال التكنولوجيا الحديثة.
(8-3)	التحقق مما إذا كانت الشركة تُبرم عقودًا أو اتفاقيات مع شركات نقل متخصصة لنقل المواد الأولية ونصف المصنعة وغيرها. يتم ذلك من خلال طلب كشف بتلك العقود والاطلاع على مضمونها.
(9-3)	التأكد من قيام الوحدة الاقتصادية بوضع إجراءات ومعالجات بديلة لمواجهة المشاكل أو المعوقات الطارئة التي

	تواجه عمليات النقل	
(10-3)	التحقق من أن جميع المبالغ التي صرفتها الشركة على عمليات نقل المواد يتم تسجيلها في الفترة المالية الصحيحة، وتخص السنة المالية التي يتم تدقيقها.	
(11-3)	لتحقق من أن جميع المبالغ المصروفة على عمليات نقل المواد تخدم الأنشطة الإنتاجية، مع استبعاد أي نفقات متعلقة بأنشطة أخرى.	
-4	نشاط المخازن (التخزين، إدارة المخزون)	
(1-4)	للتحقق من فاعلية الرقابة على المخزون، يجب فحص محاضر الجرد المنتظم والمفاجئ، إلى جانب مراجعة تقارير الزيارات الميدانية التي تقوم بها الجهات الرقابية.	
(2-4)	التأكد من أن إدارة المخازن تعد وتقدم تقارير منتظمة حول حالة المخزون وفعالية عمليات إدارته.	
(3-4)	التأكد من المشاكل المتعلقة بالتخزين والمخزون، ومراجعة استجابة الإدارة في حلها.	
(4-4)	التأكد من صحة إجراءات إدارة المخازن فيما يخص المواد المرتجعة من الأقسام الإنتاجية، بما يشمل فحص سلامتها، وتسجيل كمياتها وقيمتها بدقة، والتحقق من أسباب إعادتها.	
(5-4)	التأكد من أن الإجراءات المتبعة للمواد التالفة في المخازن كافية، بما يشمل: تحديد الأسباب والقيمة، ووضع خطط لمنع التكرار، ومحاسبة المقصرين، وتسوية السجلات.	
(6-4)	التأكد من صحة وانتظام عمليات التسجيل والترحيل للمواد المخزنية بالكميات والمواصفات المحددة وبالسعر المثبت، من خلال مقارنة مستندات الإدخال المخزني مع السجلات المخزنية.	
(7-4)	التأكد من أن جميع المواد الواردة إلى المخازن قد تم فحصها والموافقة عليها من قبل لجنة فنية مختصة، لضمان مطابقتها للمواصفات.	
(8-4)	التأكد من قيام الوحدة الاقتصادية بأجراء التأمين على أمناء المخازن، من خلال طلب وثائق التأمين (بوليصة) وتسديدات أقساط التأمين عن أمناء المخازن والفترة التي تغطيها	
(9-4)	يجب التحقق من أن مؤهلات وعدد أمناء المخازن تتناسب مع عدد المخازن، ونوع المواد المخزونة، وحجم كل مخزن. يتم ذلك عن طريق طلب كشف بأسماء وتخصصات أمناء المخازن ومراجعة المعلومات الواردة فيه.	
(10-4)	التحقق من وجود واستعمال وسائل ومعدات حديثة وملائمة لمناولة المواد داخل وخارج المخازن، بما يضمن عدم تأخر إيصال المواد المطلوبة إلى خطوط الإنتاج.	
(11-4)	التأكد من الاستغلال الأمثل للمساحات المخزنية عبر فحص الطاقة الاستيعابية وتحديد المساحات غير المستغلة، وذلك بمقارنة السجلات مع الواقع الميداني.	

(12-4)	التأكد من مدى توافر شروط السلامة والأمان في مخازن الوحدة الاقتصادية وحسب نوع وحجم المخزن ويتم ذلك من خلال اجراء الزيارة الميدانية لتلك المخازن.
(13-4)	التأكد من أن المخازن الموجودة في الشركة (مملوكة او المؤجرة) تتناسب مع طبيعة المواد وحجمها. يتضمن ذلك فحص المخازن ميدانيًا ومراجعة سجلاتها، بالإضافة إلى التحقق من وجود رقابة فعالة على المخازن المؤجرة.
5-	نشاط خدمة الزبائن
(1-5)	التأكد من وجود لوائح مكتوبة تحدد بوضوح اختصاصات وصلاحيات ومهام ومسؤوليات الجهة المسؤولة عن أنشطة وخدمة العملاء.
(2-5)	التحقق من أن الشركة تحتفظ بسجل يوثق بيانات العملاء، بما في ذلك الخدمات المقدمة، المبالغ المحصلة، وتواريخ تقديم الخدمة.
(3-5)	لتحقق من أن المبالغ المصروفة على نشاط خدمة العملاء تتناسب مع أنواع الخدمات المقدمة وعدد العملاء المستفيدين. يتم ذلك عن طريق مقارنة نفقات خدمة العملاء مع كمية ونوعية الخدمات المقدمة.
(4-5)	التحقق من أن الشركة توفر قناة تواصل مخصصة لتلقي الآراء والمقترحات من الموظفين والعملاء بخصوص جودة الخدمات الحالية وكيفية تطويرها أو تقديم خدمات جديدة.
(5-5)	التأكد من أن الشركة توفر قنوات اتصال متنوعة (هواتف، بريد إلكتروني، وسائل تواصل اجتماعي) للعملاء، بهدف الرد على استفساراتهم المتعلقة بمنتجات وخدمات الشركة.
(6-5)	التأكد من أن الشركة تمتلك وسيلة تواصل فعالة لاستقبال اقتراحات وآراء الموظفين والعملاء حول الخدمات الحالية والمستقبلية.
(7-5)	التحقق من أن الشركة تحصر وتحدد جميع المبالغ التي أنفقت على نشاط خدمات العملاء، وتُجري دراسة لهذه النفقات بهدف تحديد النفقات غير الضرورية وإمكانية تقليلها أو استبعادها.
(8-5)	التأكد من توافر الوحدة الاقتصادية أماكن مناسبة وجيدة لعرض منتجاتها بشكل يمكن الزبائن من الوصول والاستفسار عنها بسهولة، ويتم ذلك من خلال الاطلاع والملاحظة العينية لتلك الأماكن.
(9-5)	التحقق من أن الشركة تُعدّ خططًا مستقبلية لتحسين وتطوير خدماتها للعملاء. ويتم ذلك من خلال مراجعة خطط الشركة للسنوات القادمة وتقييم مدى واقعية وقابلية هذه الخطط للتنفيذ.
(10-5)	التأكد من أن الشركة توفر دورات تدريبية متخصصة للعاملين في خدمة العملاء والمجالات الفنية، ومراجعة سجلات هذه الدورات لضمان توافرها مع احتياجات المتدربين.
6-	نشاط تكنولوجيا المعلومات

(1-6)	التأكد من وجود رقابة وإشراف ومتابعة من قبل الإدارة العليا على عمل الأنظمة والبرامج المتعلقة بأنشطة وأقسام الشركة.
(2-6)	التأكد من وجود نسخ احتياطية للأنظمة والبرامج، وتخزينها في أماكن آمنة.
(3-6)	التأكد من أن موظفي الأنظمة والبرامج يستخدمون كلمات مرور سرية، ويقومون بتغييرها بشكل منتظم لضمان الأمان.
(4-6)	التأكد من الفصل بين مهام العاملين المسؤولين عن اعداد الأنظمة والبرامج وبين المحدثين لها وبين المشغلين.
(5-6)	التأكد من وجود أوامر إدارية تحدد بوضوح هوية الموظفين المصرح لهم بتشغيل الأنظمة التقنية، وكذلك بدائلهم.
(6-6)	التأكد من تدريب موظفي قسم تكنولوجيا المعلومات باستمرار لمواكبة التحديات العالمية في مجال عمل الشركة.
(7-6)	التأكد من أن عدد الموظفين المؤهلين في قسم تكنولوجيا المعلومات كافٍ لتلبية احتياجات الشركة.
(8-6)	التحقق من أن الشركة توفر حماية مادية (مادية) للأماكن التي تحتوي على أجهزة ووسائل تشغيل قاعدة البيانات والأنظمة والبرامج التكنولوجية.
(9-6)	التأكد من أن الأنظمة التقنية والتكنولوجية المستخدمة في الشركة مناسبة لطبيعة ومهام الأقسام الإنتاجية والأقسام ذات الصلة.
(10-6)	التأكد من أن قسم تكنولوجيا المعلومات لديه لوائح رسمية تحدد مهام وصلاحيات موظفيه، وذلك عبر مراجعة الأوامر الإدارية المتعلقة بتوزيع المهام.
(11-6)	لتحقق من أن الشركة تقوم بتحديث وتطوير أنظمتها التقنية والتكنولوجية بشكل مستمر في جميع أقسامها وأنشطتها الرئيسية، وذلك لمواكبة التطورات في هذا المجال.

3-9 اختبار فرضية البحث: إن اعتماد استمارة استقصاء لفحص نظام الرقابة الداخلية على وفق إطار (COSO) ساعد المدقق في تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم انعكس على صياغة إجراءات تدقيق تغطي أوجه قصور نظام الرقابة الداخلية، ولا سيما فيما يرتبط ببيئة الرقابة، كونها تعد من مسلمات تصميم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية، وكونها تعد المظلة لباقي مكونات إطار (COSO).

المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات

4-1 الاستنتاجات: بناءً على ما تم طرحه في الجانبين النظري والعملي من البحث، يمكن للباحثين صياغة الاستنتاجات على النحو التالي:

1- عدم القيام من اعداد قائمة استقصاء لفحص نظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية وفق إطار كوسو لتقييم مدى فاعلية النظام الرقابي في الوحدة الاقتصادية المعني بالأنشطة اللوجستية.

- 2- عدم الأخذ بنظر الاعتبار فاعلية ومتانة النظام الرقابي للأنشطة اللوجستية عند القيام بوضع إجراءات تدقيق مختلفة لتدقيق تلك الأنشطة، الأمر الذي يؤدي إلى تخطيط في إجراء عملية التدقيق لتلك الأنشطة.
- 3- عدم الاهتمام بالعلاقة بين نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالأنشطة اللوجستية وإجراءات التدقيق تلك الأنشطة
- 4- ضعف نظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية في الشركة عينة البحث الأمر الذي يؤدي إلى عدم انتظام اللوجستي في الشركة والذي يؤثر على أداء الشركة.
- 5- إن اعتماد قائمة استقصاء معدة على وفق إطار (COSO) ساعد المدقق في توجيه النظر نحو الأنشطة التي قد تتضمن لتحريفات جوهرية، وصياغة إجراءات تدقيق كاستجابة لذلك القصور.

2-4 التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان، ولغرض معالجة نقاط الضعف والخلل التي تم تشخيصها، يتعين على الوحدة الاقتصادية تبني مجموعة من التوصيات وفق الآتي:

- 1- ينبغي من المدقق الخارجي فحص نظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية من خلال قائمة استقصاء شاملة وذلك بالاعتماد على إطار COSO بهدف تقييم فعالية النظام الرقابي وتحديد نقاط القوة والضعف بشكل منهجي.
- 2- يجب المدقق مراعاة فاعلية النظام الرقابي للأنشطة اللوجستية كخطوة أساسية قبل وضع إجراءات التدقيق. يتعين على المدققين تقييم هذا النظام أولاً لتحديد نقاط قوته وضعفه، ثم بناء خطة تدقيق مناسبة تعتمد على نتائج التقييم.
- 3- يتعين على المدققين استعمال نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد طبيعة، توقيت، وحجم إجراءات التدقيق، مما يضمن أن تكون عملية التدقيق أكثر كفاءة وفاعلية.
- 4- ينبغي على الشركة تقوية نظام الرقابة الداخلية للأنشطة اللوجستية. يتطلب ذلك وضع إجراءات واضحة، وتحديد المسؤوليات، واستعمال التكنولوجيا لمراقبة حركة المواد والمخزون. هذا سيضمن انتظام العمليات اللوجستية ويؤثر بشكل إيجابي على الأداء العام للشركة.
- 5- ضرورة اعتماد استمارة الاستقصاء المعدة على وفق إطار (COSO) وتحديثها بشكل مستمر تبعاً للتغيرات الطارئة في أنشطة الوحدة الاقتصادية لضمان تخفيض أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية.

المراجع والمصادر:

- 1- اسلام، بوفراج محمد وصداقة، زينب رجب ورحيل، خالد محمد، (2024)، " أثر تطبيق اطار COSO للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 11، العدد 1، الجزائر.
- 2- ديوان الرقابة المالية الاتحادي، (2019)، " الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في جمهورية العراق"، بغداد، العراق.
- 3- ديوان الرقابة المالية الاتحادي، (2024)، دليل الرقابة الداخلية، بغداد، العراق.
- 4- سمير، علي خضير وعنبر، أسيل جبار، (2020)، "أثر تطوير معايير التدقيق العراقية في الإيفاء بمتطلبات الإصلاح ومناهضة الفساد"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص بالمؤتمر الوطني الأول لطلبة الدراسات العليا، جامعة بغداد، العراق.

- 5- شحاتة، حازم السيد غرباوي، (2018). " أثر استعمال الأنشطة اللوجستية على القدرة التنافسية دراسة ميدانية على شركات المنتجات البترولية الحكومية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 3، 105 – 112.
- 6- الطرايرة، جمال، (2013)، "الورقة الثالثة-التدقيق"، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- 7- عبد الإله، حراثي، ونور الدين، سعادة، (2021)، "دور الرقابة الداخلية وأثرها على تقارير المدقق الخارجي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن دايس، الجزائر.
- 8- عبد الكريم، نوار علي ومحمد، صفاء احمد، (2020)، "مدى التزام شركات النفط العراقية بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO المحدث"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 26 العدد 124، بغداد، العراق
- 9- عبد الله، خالد امين وامين والرمحي، نضال، (2012)، "تقييم أنظمة الرقابة الداخلية"، الاكاديمية العربية للعلوم المصرفية، معهد التدريب المالي والمصرفي، عمان، الأردن.
- 10- عثمان، محمد راشد، (2022)، "محددات التوجه بالنتائج في نموذج التميز التنظيمي ودورها في تحقيق كفاءة ممارسة الأنشطة اللوجستية بشركات الأغذية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (3)، 1429 - 1471.
- 11- علي، شيريهان محمد علي محمد. (2018)، " أثر تطوير الأنشطة اللوجستية كمدخل لتحسين أداء الموانئ البحرية المصرية: دراسة تطبيقية على ميناء شرق بورسعيد"، مجلة البحوث المالية والتجارية، (4)، 204
- 12- علي، عزت عبد العزيز ياسين، (2018)، "مدى مساهمة الأنشطة اللوجستية في تفعيل تنافسية الصناعات الصينية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة"، (2)، 105 – 128
- 13- الغزاوي، زكي جبار كاظم، (2008)، " دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ومسؤوليته في الحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدوائر الحكومية"، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.
- 14- فرهود، صبيحة برزان ومحمد، إسلام جاسم، (2024)، "دور التدقيق الخارجي في تعزيز قدرة الإدارة على تقويم أداء الشركات باستعمال بطاقة الأداء المتوازن BSC/بحث تطبيقي"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الثالث والوطني الخامس (إصلاح الاقتصاد العراقي: تحديات الحاضر ورؤى المستقبل)، جامعة بغداد، العراق.
- 15- هميسي، مهدي، عبد الرحمان، (2024)، "دور الأنشطة اللوجستية للموانئ البحرية في التجارة الدولية"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 26 (1)، 222-239. الجزائر.
- 16- هويرف، شيماء عباس ومحمد، موفق عبد الحسين، (2019)، تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها باستعمال أساليب إدارة الوقت في جودة عملية التدقيق/ بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الإتحادي"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 33، جامعة بغداد، العراق.
- 17- الياور، علي عصام محمد علي، (2014)، "نظام الرقابة الداخلية، الإطار النظري والإجراءات العملية"، دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية، الطبعة الأولى، بغداد، العراق.

18- Buła, P., & Niedzielski, B. (2023). *The Logistics Audit: Methods, Organization and Practice* (1st ed.). Routledge, London and New York.

- 19- DERFOUFI, G., BENRREZZOUQ, R., & TAJEDINE, D. (2023). Integrating AI into Logistics Audit. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(6-1), 465-476
- 20- Louwers, timothy j., ramsay, robert j., sinason, david h., strawser, jerry r. And thibodeau, jay c., (2013), "auditing & assurance services", published by mcgraw-hill education, 2 penn plaza, sixth edition, new York.
- 21- Milevski, L., & Magazine, M. S. (2020). Enunciating Strategy: How to Talk about Strategy Effectively. *Military Strategy Magazine*, 7(1), 18-25.
- 22- PRC, powers resources Corporation, (2019) , Essentials of Internal Audit.
- 23- Rogaczewski, R., & Wojciechowski, M. (2019). Audit of Logistic Processes as an Element of Business Cooperation of Automotive Industry Enterprises. *Acta Universitatis Nicolai Copernici. Zarządzanie*, 46(2), 15-23.
- 24- Smerichevska, S., & Savchenko, L. (2022). Educational and methodical complex on the subject" Logistics Audit".