

دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية

الدكتور حسين القاضي*

الدكتور ماهر الأمين**

سامي محمد أسامة صوفي***

(قبل للنشر في 2006/8/27)

□ الملخص □

تعتبر بنية الرقابة الداخلية خط الدفاع الرئيس للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، وأداة مهمة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال في المنشأة من كل عبث فيها، مما يجعل الإفصاح عن مدى قوة وفعالية الرقابة الداخلية من قبل مجلس الإدارة، ثم قيام مراجع الحسابات الخارجي بتقويم تقرير مجلس الإدارة من القضايا المعاصرة التي طرحتها أدبيات المراجعة وطالبت بها قوانين بعض الدول المتقدمة وتبنتها الممارسة العملية في دول أخرى.

وقد ركز الباحث في بحثه على هذا الأمر، وعلى مدى تطبيقه في سورية من خلال استعراض بعض الدراسات المحلية السابقة، وموقف المنظمات المهنية من هذا الموضوع، وأعد الباحث لذلك استبياناً من 150 نسخة تم توزيعها على عينتين من المدراء ومن المراجعين الذين أكدوا من خلال النتائج مسؤولية إدارة المنشأة عن تصميم بنية الرقابة الداخلية، وأهمية إفصاحها عن ذلك عند تقديم التقرير السنوي، والدور الأساسي لمراجع الحسابات في هذا الأمر.

كلمات مفتاحية: الإفصاح - فعالية الرقابة الداخلية - البنية - المراجع الخارجي - تقرير مجلس الإدارة.

* أستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق - دمشق - سوريا.

** أستاذ مساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة تشرين - اللاذقية - سوريا.

*** طالب ماجستير في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة تشرين - اللاذقية - سوريا.

The Role of the Management Disclosure in Activating the Internal Control

Dr. Hussein Al_Kadi *

Dr. Maher Al_Amin **

Sami Mohammed Osama Soufi ***

(Accepted 27/8/2006)

□ ABSTRACT □

The structure of internal control system can be considered the main preventive means against fraudulent financial reports and very important for the management to organize work, to ensure good performance of operations, and to protect both assets and money in the establishment. That means disclosing the effectiveness of the internal control by the board of directors and the external auditor's evaluation of the report of board of directors become two contemporary issues raised by auditing ethics. In addition to that, they were required by the laws of some developed countries and adopted by the practical practice in others.

Finally, the study highlights this issue and examines how much it is practiced in Syria, depending on both previous local (studies- researches- surveys) and professional organizations attitudes. A questionnaire of 150 copies was made on two samples of managers and auditors who emphasized the responsibility of the establishment management concerning internal control, the importance of disclosing this issue in the annual report, and finally the auditor's role.

Keywords: Disclosure, The Effectiveness of the Internal Control, Structure, External Auditor, The Report of Board of Directors.

*Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria.

**Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria

***Master's degree Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.

مقدمة:

تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية مقدماً .

وتعتبر إدارة المنشأة مسؤولة بشكل كامل عن تصميم وتنفيذ وكذلك التحقق من مدى تنفيذ بنية الرقابة الداخلية بفعالية، ويمكن لمراجع الحسابات تقديم بعض النصائح والمقترحات لتطوير هذه البنية، إلا أن أهمية بنية الرقابة الداخلية بالنسبة إلى إدارة المنشأة تختلف عن أهميتها بالنسبة إلى المراجع.

فمن وجهة نظر المراجع تعتبر بنية الرقابة الداخلية الأساس الذي يركز عليه في رسم استراتيجية المراجعة التي يقوم بها لإبداء رأيه في القوائم المالية للمنشأة، أما من وجهة نظر الإدارة فيمكن القول إن بنية الرقابة الداخلية تمثل الأداة الرقابية التي تم تصميمها وتنفيذها لتنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول وتنفيذ الخطط وإبداء الرأي في التحسين والتطوير مما ينعكس إيجاباً على أداء الشركة واستغلال إمكانياتها المتاحة كافة أكفاً استغلالاً.

ولقد اعتادت الشركات المساهمة من خلال مجلس إدارتها إصدار تقرير سنوي يستعرض فيه أهم الملامح الرئيسية عن نشاط الشركة السنوي ونتائجها وميزانيتها الختامية ويقدم للمساهمين، مرفقاً معه رأي المراجع الفني والمحايد عن عدالة القوائم المالية المرفقة.

ونظراً لتزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتياطية والادعاء بفشل المراجعة، فإنه يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحاضر لرفع مستوى الإفصاح والشفافية سواء أكان هذا بالنسبة إلى الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية أم للإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقرير خاص تصدره إدارة المنشأة عن فعالية الرقابة الداخلية حيث إنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى محافظة المنشأة على نظم رقابة داخلية ملائمة تساعد على الوقاية من إجراء التلاعب وتضمن بناء استراتيجية ناجحة للمراجعة.

ونظراً لزيادة عدد الشركات المساهمة في سورية والسعي لإقامة سوق الأوراق المالية وتفعيل دورها فإن البحث يحاول إسقاط التجربة الدولية والتوصيات العالمية من أجل إفصاح الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية في المشروع الذي تقوده من خلال استبيان تم توزيعه على عينة من مدراء القطاع العام والخاص وعينة من المحاسبين القانونيين ومفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية والمراجعين في فروع مكاتب المراجعة الدولية في دمشق.

أهمية البحث:

بالرجوع إلى قانون التجارة السوري يتبين أن المادة 237 منه تحدد مهمة المراجع في التأكد من صحة حسابات الشركة وإبداء رأيه في القوائم المالية لبيان مدى مطابقتها للسجلات والدفاتر، وأوجبت المادة 238 من القانون المذكور أن يضع المراجعون تقريرهم الخطي بخصوص ذلك [1]، دون أن يولي القانون المذكور الاهتمام الكافي بنظام الرقابة الداخلية وتقويمه، حتى إن الأداء المهني في سورية مازال قاصراً عن تلبية المقومات الأساسية لمهنة المراجعة المسلّم بها في أدبيات المهنة والمطبقة في غالبية الدول المتقدمة وحتى في الدول النامية، أما تقارير الجهاز المركزي للرقابة المالية فتعتبر في غالبها تقارير وصفية لا تهدف إلى تقويم فعالية الرقابة الداخلية.

ونظراً للتوسع الملحوظ في حجم الأعمال في سورية وازدياد عدد الشركات المساهمة والاستعداد للدخول في سوق الأوراق المالية، وحماية لهذه المؤسسات من الإخفاقات المالية وحوادث الإفلاس التي شهدتها بعض الشركات العالمية، فإن البحث يكتسب أهمية خاصة من خلال إظهاره اهتمام المنظمات المهنية وقوانين الدول المتقدمة وما ركزت عليه أدبيات المراجعة في موضوع تقويم الرقابة الداخلية، والعمل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية بأن تقوم إدارة المنشأة بإصدار تقرير بعنوان (تقرير الرقابة الداخلية) مع التقارير المالية السنوية المنشورة يؤكد مجلس الإدارة بموجبه مسؤوليته عن احتفاظ المنشأة بنظام رقابة داخلية وتنفيذه بفعالية.

أهداف البحث:

- 1- توضيح أهمية وجود نظام للرقابة الداخلية في المنشأة كخط دفاع رئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتمالية، وأداة هامة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال من كل عبث.
- 2- ضرورة قيام الإدارة بالإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية من خلال تقرير يرفق مع التقرير السنوي مما يعطي الأخير مزيداً من الشفافية والثقة.
- 3- إبراز دور المراجع الخارجي في تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية.

منهج البحث:

يعتمد البحث على المنهج الاستنباطي من خلال دراسة موقف الأدبيات الحالية والمنظمات المهنية في إعداد تقرير عن الرقابة الداخلية من قبل الإدارة وتقويمه من قبل مراجع الحسابات للوصول إلى موقف هذه الأدبيات ومدى إمكانية تطوير هذا المفهوم في القطاعين العام والخاص، ثم اتباع المنهج الاستقرائي من خلال إعداد استبيان يعرض على عينة من مفتشي الحسابات العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية ومن المحاسبين القانونيين الذين يمتنون مراجعة الحسابات في سورية بالإضافة إلى مجموعة من مدراء المؤسسات والشركات في القطاعين العام والخاص.

فروض البحث:

- 1- لا توجد فروق جوهرية بين عينة المدراء وعينة المحاسبين والمراجعين من حيث إن تصميم بنية الرقابة الداخلية هو من أهم مسؤوليات الإدارة.
- 2- لا توجد فروق جوهرية بين العينتين السابقتين من حيث ضرورة إفصاح الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية في المشروع الذي تقوده.
- 3- لا توجد فروق جوهرية بين العينتين السابقتين من حيث ضرورة أن تتضمن مهام المراجع الخارجي إبداء رأيه بتقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية.

الدراسات السابقة:

* رسالة دكتوراه بعنوان: "معايير مراجعة الحسابات للرقابة في الجهاز المركزي للرقابة المالية" أعدها الباحث أحمد نوري أشرم عام 1992 - جامعة دمشق بيّن من خلالها ضرورة وجود معايير للأداء المهني لمهنة المراجعة بشكل عام وللرقابة المالية بشكل خاص، وطالب الجهاز المركزي للرقابة المالية بإصدار تقرير تتعلق بنتائج عمليات الرقابة، واقترح إحداث لجان في مجالس الإدارة لمتابعة تقارير الرقابة.

* رسالة ماجستير بعنوان: "أثر البنية التنظيمية للشركات الخاضعة للمراجعة على استقلال المراجع" أعدها الباحث إياد كراز عام 2002 - جامعة دمشق أوصى من خلال هذه الرسالة بتطوير البنية التنظيمية للشركات الخاضعة للمراجعة عن طريق القيام بمجموعة من الإجراءات من ضمنها إحداث لجان مراجعة في كل شركة ملزمة بتعيين مراجع حسابات خارجي.

* رسالة ماجستير بعنوان: "دور مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في ظل الإدارة بالأهداف" أعدها الباحث كنان ندة عام 2004 - جامعة دمشق طلب من خلالها أن ينظر المفتشون إلى تقويم نظام الرقابة الداخلية حسب مفهومها الشامل الذي لا يقف عند أبواب الشركة بل يشمل مراقبة الأخطار الداخلية والخارجية ويمكن أن يكون إطار الرقابة الداخلية المتكامل COSO مثالاً يجسد المفهوم الشامل للرقابة المالية الداخلية، كما أوصى أن يطلب الجهاز من الإدارات تقديم تقارير له تتضمن بياناً بالأهداف والتقدير والتنبؤية وكل العوامل والأخطار الرئيسية التي يمكن أن تؤثر على إنجاز الأهداف ليتم تقييمها من قبل الجهاز بهدف تحسين المساءلة والأداء.

* رسالة ماجستير بعنوان: "كفاءة وفعالية إدارة الرقابة الداخلية في سورية" أعدها الباحث شادي كراز عام 2005 - جامعة دمشق لاحظ من خلالها أن إدارة الرقابة الداخلية تمارس دوراً رقابياً تقليدياً يركز على الرقابة الحسابية والمستندية والوثائقية مع إهمالها لدورها الرقابي الشامل على الجوانب والأنشطة الإدارية والتشغيلية مما يؤدي إلى عدم تمتعها بالكفاية اللازمة. كما تبين من خلال البحث أن إدارة الرقابة الداخلية تتبع إلى المدير العام للمؤسسة وترتبط مع الإدارة العليا في المؤسسة بعلاقة غير مباشرة ومهمشة وغير مثمرة، ومن جهة أخرى فإن تقارير إدارة الرقابة الداخلية تخضع للتعديل أو الحذف لجزء أو أكثر منها من قبل الإدارة العليا وبشكل غير مباشر نتيجة لهيمنتها وسيطرتها.

ونلاحظ من خلال معظم الدراسات السابقة في سورية أنها أظهرت أهمية وجود نظام للرقابة الداخلية ليكون دعامة أساسية في المنشأة تمارس دورها الرقابي التقليدي في الرقابة الحسابية والمستندية والوثائقية وتبين كيف يجب أن يمتد هذا الدور إلى أبعد من ذلك، إلا أنّ هذه الدراسات لم تواكب التطورات العالمية وبعض القوانين الصادرة التي طالبت إدارة المنشأة بتقديم تقريرها عن الرقابة الداخلية وهذا هو الإفصاح الذي يركّز عليه الباحث في هذا البحث حيث يساعد الأمر في زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية المنشورة وبقي من إجراء التلاعب، ويضمن بناء استراتيجية ناجحة للمراجعة.

موقف المنظمات المهنية:

يعتبر موضوع الإفصاح الذي تقوم به الإدارة من خلال كتابتها لتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية في المشروع الذي تقوده من المواضيع الحديثة التي تتناولها الأوساط العالمية اليوم، وقبل البحث في إمكانية التطبيق في سورية لا بد من استعراض موقف أهم المنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأميركية وباقي الدول العالمية والتي تكون دوماً سباقة في إصدار المعايير والنشرات التي تواكب التطورات الدولية وفيما يلي استعراض لأهمها:

1- في الولايات المتحدة الأمريكية:

كان لبعض المنظمات المهنية واللجان المختصة في الولايات المتحدة الأمريكية دورٌ فعّالٌ في تطور الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها كما يلي:

أ - دور المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين العديد من النشرات والتقارير التي كان من شأنها زيادة الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها، ويمكن عرض ذلك كما يلي:

* شكّل المجمع في عام 1974 لجنة لدراسة مسؤوليات المراجعين وشار إليها بلجنة Cohen وأصدرت هذه اللجنة تقريرها في عام 1978 أوصت فيه بأن يتضمن تقرير الإدارة تقييماً لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة ووصفاً لاستجابة الإدارة لنقاط الضعف الهامة التي حددها المراجع الخارجي [2].

* أصدر مجلس معايير المراجعة المنبثق عن المجمع نشرة معايير المراجعة رقم 30 بخصوص إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية المحاسبية، وأشارت النشرة إلى جواز أن يقوم المراجع الخارجي بمهمة إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية المحاسبية بالمنشأة مباشرة كما وضحت الإجراءات التي يجب أن يطبقها المراجع عن إعداد تقريره [3].

* في عام 1993 أصدر المجمع تقريراً أوصى فيه هيئة تداول الأوراق المالية بأن يتضمن التقرير السنوي لكل شركة مسجلة، تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقارير المراجع الخارجي عن رأيه بخصوص ذلك [4].

* نشرة معايير المراجعة رقم 78 وتضمنت تعديلات للنشرة رقم 55 وتطبق على مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في 1997/1/1 وما بعد ثم نشرة معايير الارتباط بمهمة إبداء الرأي رقم 6 التي عدلت النشرة رقم 2 وتطبق على فحص تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية التي تعد في أو للفترة المنتهية في 1996/12/15 أو بعد ذلك التاريخ [5].

* نشرة معايير المراجعة رقم 83 ونشرة معايير الارتباط بمهمة إبداء الرأي رقم 7 والاتئان يقدمان إرشادات للمراجع بخصوص الفهم الواجب أن يحصل عليه عند تنفيذ المراجعة وعند الارتباط بمهمة إبداء الرأي وأشارت إلى مسؤولية الإدارة في التصميم والمحافظة على رقابة داخلية فعالة [6].

ب - دور هيئة تداول الأوراق المالية:

اقترحت الهيئة في عام 1988 على كل شركة مساهمة عامة إعداد تقرير عن مسؤوليات الإدارة (RMR) Report of Managements Responsibilities بحيث يتضمن تقييم الإدارة لفعالية نظام الرقابة الداخلية ووصفاً لاستجابة الإدارة لتوصيات كل من المراجعين الداخليين والخارجيين بخصوص هذا النظام [7].

ج- دور لجنة Treadway :

أشارت لجنة Treadway إلى أهمية نظم الرقابة الداخلية بخصوص إعداد القوائم المالية ، وأوصت في تقريرها الذي أصدرته 1987 بأن تتضمن التقارير السنوية للشركات المساهمة العامة تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية [8].

د- تقرير Committee of Sponsoring Organizations (COSO) :

وهي من اللجان التي انبثقت عن لجنة Treadway جاء تقريرها بعنوان :
" الرقابة الداخلية - إطار متكامل " وتم تقسيمه إلى أربعة أجزاء تناولت إطار الرقابة الداخلية وإعداد التقارير للأطراف الخارجية وأدوات التقييم [9].

د - دور القوانين الأميركية - قانون Sarbanes-Oxley :

صدر قانون في عام 1991 Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act (FDICIA) بإلزام كل مؤسسة مالية يبلغ إجمالي أصولها 50 مليون دولار أو أكثر بإعداد تقرير سنوي بواسطة الإدارة يتضمن تقييمها لفعالية هيكل الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية ، ويتطلب من المراجع الخارجي إعداد تقرير بخصوص تقرير الإدارة وذلك اعتباراً من السنة المالية المنتهية في 31/12/1993 [10] .

أما المهم في الأمر فهو القانون الذي أصدرته الحكومة الأميركية في تموز 2002 و المسمى قانون: (Sarbanes-Oxley) والذي تكمن ملامحه في مجموعة من الأمور الضرورية والتي من ضمنها:

- مطالبة المدراء التنفيذيين والماليين للشركات بتوقيع شهادة قسم كل ثلاثة أشهر مع المراكز المالية ربع السنوية يشهدون فيها بعدم علمهم بوجود أخطاء أو غش في القوائم المالية بالإضافة إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشافها.

- العمل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية لكل الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية سواء كان داخل القوائم المالية أم خارجها بالإضافة إلى الإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية [11] .

2- المملكة المتحدة:

شكل مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز مجموعة عمل لدراسة الرقابة الداخلية ونشر المجمع في كانون أول 1994 تقريراً أطلق عليه : "Rutteman Report" بعنوان :

(Internal Control and Financial Reporting Guidance for Directors of Listed Companies Registered in the United Kingdom)

الذي تضمن مقاييس مقترحة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية بالإضافة إلى إطار عام للعناصر الأساسية لتقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية، كما أنه يتطلب من الشركات المسجلة أن تتضمن تقاريرها السنوية تقارير عن نظم الرقابة الداخلية [12].

كما أصدر المجمع العديد من التوصيات والاقتراحات الخاصة بضرورة إنشاء لجان مراجعة من الأعضاء في مجلس الإدارة غير التنفيذيين لما لها من دور في منع التلاعب في المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها القوائم المالية. وفي عام 1999 تم إصدار "Turnbull Report" الذي أكد أيضاً على أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تحسين وتدعيم نظام الرقابة الداخلية. وفي عام 2003 تم إصدار "Smith Report" الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات ، بل والأكثر من ذلك طالبت هذه التقارير الشركات بضرورة أن يكون للجان المراجعة تقرير سنوي يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال العام من قبل أعضاء لجنة المراجعة [13].

3- في مصر:

أصدر مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال قرار رقم (30) بشأن قواعد قيد الأوراق المالية ببورصتي الأوراق المالية بالقاهرة والإسكندرية، حيث ذكرت المادة (7) من هذا القرار بأنه يجب أن يكون لكل شركة مقيد لها أوراق مالية بجدول البورصة لجنة للمراجعة يختارها مجلس إدارة الشركة لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة من المشهود لهم بالكفاءة

والخبرة في مجال عمل الشركة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وبراءة أحدهم، وإذا لم يتوافر لدى الشركة عدد كاف منهم يتم استكمال عضوية اللجنة من ذوي الخبرة وتقوم اللجنة بأعمالها بصفة مستقلة عن إدارة الشركة، وتقدم اللجنة لمجلس إدارة الشركة تقريراً شهرياً عن أعمالها تتضمن مقترحاتها وتوصياتها بعد أن قامت بفحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة [14].

التطبيق في سورية:

لم تعد تخفى على أحد التطورات الاقتصادية التي حصلت في سورية من خلال دخول المصارف الخاصة وشركات التأمين والتحصير لإقامة سوق الأوراق المالية، كما أن هناك ازدياداً واضحاً في حجم المشروعات وتوسعها جغرافياً وما صاحب ذلك من تضخم في العمليات الإدارية والإشرافية وتعقيد في مشكلات الإنتاج والتسويق والتمويل، من هنا فإن الحاجة ماسة إلى رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق تطبيق مفهوم الإدارة العلمية التي تسعى إلى تحقيق أقصى استغلال اقتصادي للإمكانيات المتاحة المادية والبشرية وكذلك تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن للوصول إلى أفضل النتائج [15]، ولا بد أن ينعكس ذلك على مفهوم الرقابة الداخلية بالإضافة إلى حماية أصول المنشأة وضبط الدقة في البيانات المحاسبية أصبحت الرقابة الإدارية تهدف إلى الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية لضمان تحقيق الأهداف والخطط المرسومة [16].

ومن خلال ما تقدم نرى أن تقوم الإدارة بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة بحيث يعمل ذلك على تدعيم فعالية ذلك النظام ويجعل إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير المالية أكثر صعوبة.

أما من ناحية مكونات التقرير فلا توجد حاجة إلى إعداد نماذج نمطية لتقارير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ولكن من الضروري أن يتضمن التقرير ما يلي:

- اعتراف إدارة المنشأة بمسئوليتها عن تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، والمحافظة عليه.

- إشارة إلى أن نظام الرقابة الداخلية يوفر تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً ضد التحريفات أو الخسائر الجوهرية التي تعبر عنها التقارير المالية.

- إمكانية تغيير فعالية النظام نتيجة تغير الظروف وعدم ضمان استمرار تلك الفعالية في المستقبل.

- إشارة إلى دور المراجعين الداخليين بخصوص فحص فعالية النظام.

- إشارة إلى مكونات النظام التي توجد فيها نقاط ضعف، ووصف تلك النقاط إذا كانت هامة، وتحديد ما إذا

كانت تتلقى الاهتمام اللازم من الإدارة.

- تحديداً للمقاييس التي يتم على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ورأي الإدارة عن فعالية النظام.

- توافق كل من المدير التنفيذي والمدير المالي للمنشأة.

- تاريخ إعداد التقرير.

و يوضح النموذج رقم (1) تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية [17]

تحتفظ الشركة بنظام للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، تم تصميمه ليوفر تأكيداً معقولاً لإدارة الشركة ولمجلس الإدارة بخصوص إعداد قوائم مالية يمكن الوثوق بها. و يتكون النظام من المكونات التالية: (بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات والمتابعة).
وتتضمن بيئة الرقابة هيكلًا تنظيمياً موثقاً وتحديداً للمسؤوليات وسياسات وإجراءات محددة تتضمن قواعد للسلوك لتشجيع الممارسات الأخلاقية، واختيار وتدريب وتطوير الموارد البشرية.
ويتابع المراجعون الداخليون تشغيل نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقارير بخصوص ذلك تتضمن نتائج توصياتهم للإدارة ولمجلس الإدارة وتتخذ الإجراءات المصححة اللازمة لمعالجة أوجه القصور في الرقابة التي يتم اكتشافها وتحسين النظام. وتقوم لجنة المراجعة التي تتكون بالكامل من مدراء خارجيين بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

وتوجد حدود ملازمة لفعالية أي نظام رقابة داخلية تتضمن إمكانية التواطؤ بين العاملين أو تخطي نواحي الرقابة بواسطة بعض المستويات الإدارية. وبالتالي فإن أي نظام فعال للرقابة الداخلية يستطيع أن يوفر فقط تأكيداً معقولاً بخصوص إعداد القوائم المالية. وبالإضافة لذلك فإن فعالية نظام الرقابة الداخلية يمكن أن تتغير نتيجة تغيير الظروف. وقد قيّمت الشركة نظامها للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية في 00/12/31 وفقاً لمقاييس نظام الرقابة الداخلية الفعال على إعداد التقارير المالية التي تضمنها تقرير COSO (الرقابة الداخلية - إطار متكامل). واعتماداً على ذلك التقييم تعتقد الشركة أن نظامها للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية يتوافق مع تلك المقاييس في 00/12/31 .

شركة XYZ

توقيع المدير التنفيذي

توقيع المدير المالي

التاريخ

(وفي حالة وجود نقاط ضعف هامة فإنه يشار إليها عن طريق تعديل الجملة الأخيرة)

النموذج رقم (1) وهو نموذج مقترح لتقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية

أما من حيث دور المراجع الخارجي في تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية فله دور هام في إعداد تقرير يتضمن رأيه بخصوص تقرير الإدارة المرفق مع التقارير السنوية حيث إن المعلومات المتعلقة بفعالية نظم الرقابة الداخلية ضرورية لمساعدة المستثمرين على إجراء تقييم أفضل لأداء الإدارة، وتحديد إمكانية الثقة في المعلومات المالية. ومن جهة أخرى يساهم تقرير الإدارة المشار إليه في رسم استراتيجية المراجعة وبناء برنامجها وتحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها مراجع الحسابات.

يوضّح النموذج رقم (2) نموذج عن تقرير المراجع الخارجي بخصوص تقرير الإدارة السابق الإشارة إليه.

نحن قد فحصنا تقرير الإدارة أن شركة X لديها رقابة داخلية فعالة على إعداد التقارير المالية في 00/12/31 الذي يتضمنه تقرير الإدارة المرفق عن الرقابة الداخلية.

وقد تم الفحص وفقاً للمعايير التي أصدرت بواسطة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وبالتالي، فإنه قد تضمن الحصول على فهم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، واختبار وتقييم فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية، والإجراءات الأخرى التي نعتبرها ضرورية. وإننا نعتقد أن الفحص يوفر أساساً معقولاً لإبداء رأينا. وبسبب الحدود الملازمة لأية رقابة داخلية، فإنه قد لا يتم اكتشاف بعض الأخطاء أو المخالفات. أيضاً، فإن توقع أي تقييم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية للفترات المستقبلية يخضع لمخاطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف، أو أن درجة الالتزام بالسياسات والإجراءات قد تخفض.

وفي رأينا أن تأكيد الإدارة بأن شركة X لديها رقابة داخلية فعالة على إعداد التقارير المالية في 00/12/31، قد حدد بعدالة، في كل الجوانب الهامة اعتماداً على المقاييس المحددة في تقرير "الرقابة الداخلية - إطار متكامل" الذي أصدر بواسطة COSO المنبثقة عن لجنة Treadway.

الاسم

التوقيع

التاريخ

النموذج رقم (2) نموذج عن تقرير المراجع الخارجي حول إفصاح الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية

الدراسة الميدانية:

تم إعداد استبيان مصمم وفقاً لمقياس Lekirt الخماسي من 150 نسخة، وصل منها 120 نسخة بنسبة 80% وهي مؤشر موثوقة جيد بالنسبة للدراسة، تم توزيعها على عينتين تتضمن العينة الأولى مدرء بعض مؤسسات القطاع العام والخاص، والعينة الثانية تتضمن مفتشين من الجهاز المركزي للرقابة المالية ومحاسبين قانونيين، حيث بلغ عدد أفراد العينة الأولى 53 بنسبة 44.1%، وبلغ عدد أفراد العينة الثانية 67 بنسبة 55.9%، وقد تم تحليل النتائج باستخدام طريقة اختبار الفرضيات مستخدماً برنامج SPSS / واعتماداً على اختبار Man-Witny الذي يقيس درجة الارتباط بين العينتين، وتم وضع:

فرضية العدم لكل سؤال: بأنه لا توجد فروق جوهرية بين العينة الأولى والعينة الثانية فيما يتعلق بأجوبة أسئلة الاستبيان.

الفرضية البديلة: هناك فروق جوهرية ذات دلالات إحصائية فيما يتعلق بإجابات العينة الأولى والثانية.

و فيما يلي النتائج التي أظهرها برنامج SPSS / :

الفرض الأول:

لا توجد فروق جوهرية بين عينة المدرء وعينة المحاسبين والمراجعين من حيث إن تصميم بنية الرقابة الداخلية هو من أهم مسؤوليات الإدارة.

و يظهر الجدول رقم (1) إجابات السؤال الثاني المتعلق بهذا الفرض بالنسبة للعينتين على الشكل التالي:

الجدول رقم (1) إجابات السؤال الثاني من الاستبيان

2عينة المحاسبين والمفتشين	1عينة المدرء
---------------------------	--------------

	Q2		Q2	
	Count	%	Count	%
1 موافق بشدة	12	27.9%	16	29.6%
2 موافق	21	48.8%	20	37.0%
3 متردد	2	4.7%	2	3.7%
4 غير موافق	6	14.0%	13	24.1%
5 غير موافق أبدا	2	4.7%	3	5.6%

وكانت نتيجة الاختبار على الشكل التالي:

	Q2 Q2
Chi-Square	.315
df	1
Asymp. Sig.	.575

نلاحظ من خلال ما سبق أن نسبة الموافقين بين المدراء 76.7 % في حين أنها عند المراجعين والمفتشين وصلت إلى 66.6 % ، وكانت نسبة غير الموافقين 18.7 % - 29.9 % على التوالي. ودراسة الارتباط بين العينتين كانت قيمة مؤشر الارتباط 31 % وكانت قيمة اختبار معنوية الارتباط 0.575 وهي أكبر من 0.05 (الحد المعياري للاختبار في برنامج SPSS) مما يدل على اتفاق كل من المدراء والمحاسبين على أن تصميم بنية الرقابة الداخلية هو من أهم مسؤوليات الإدارة.

الفرض الثاني:

" ضرورة قيام الإدارة بالإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية من خلال تقرير يرفق مع التقرير السنوي مما يعطي الأخير مزيداً من الشفافية والثقة."

الأسئلة المتعلقة بالفرض الثاني:

(س 7 - هل تعتقد أن على الإدارة نشر تقريرها عن الرقابة الداخلية أسوة بالتقارير المالية الأخرى)

ويظهر الجدول رقم (2) إجابات هذا السؤال على الشكل التالي:

الجدول رقم (2) إجابات السؤال السابع من الاستبيان

	1 General Managers Q7		2 Auditor Q7	
	Count	%	Count	%
1 موافق بشدة	10	23.3%	5	9.3%
2 موافق	9	20.9%	21	38.9%
3 متردد	10	23.3%	7	13.0%
4 غير موافق	10	23.3%	18	33.3%
5 غير موافق أبدا	4	9.3%	3	5.6%

نلاحظ أن نسبة الموافقين من المدراء 44.2 % ومن المحاسبين 48.2 % بينما نسبة غير الموافقين على ضرورة أن تنشر الإدارة تقريراً عن الرقابة الداخلية كانت 32.6 % - 38.9 % على التوالي .

(س 9 - هل تعتقد ضرورة وجود تشريع قانوني يلزم إدارة المنشآت بكتابة مثل هذا التقرير ؟)

و يظهر الجدول رقم (3) إجابات هذا السؤال

الجدول رقم (3) إجابات السؤال التاسع من الاستبيان

	1 General Managers		2 Auditor	
	Q9		Q9	
	Count	%	Count	%
1 موافق بشدة	9	20.9%	9	17.0%
2 موافق	12	27.9%	23	43.4%
3 متردد	5	11.6%	9	17.0%
4 غير موافق	14	32.6%	10	18.9%
5 غير موافق أبدا	3	7.0%	2	3.8%

نلاحظ أن نسبة الموافقين من المدراء على وجود تشريع قانوني يلزم بكتابة تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية 48.8 % ومن المحاسبين 60.4 % وكما هو واضح ارتفاع نسبة الموافقة من المحاسبين عن هذا الموضوع لما له من دور في التخفيف من المسؤولية ، وبلغت نسبة غير الموافقين من المدراء 39.6 % ومن المحاسبين 22.7 % ويمكن أن تتناقص نسبة غير الموافقين بعد مرور فترة من الوقت يترك للإدارة خيار نشر التقرير قبل الصبغة الإلزامية . (س 19- إن إدارة المنشأة (منشأتكم) اعتادت على كتابة تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية) والجدول رقم (4) يظهر إجابات هذا السؤال:

الجدول رقم (4) إجابات السؤال التاسع عشر من الاستبيان

	1 General Managers	
	Q19	
	Count	%
1 موافق بشدة	3	7.9%
2 موافق	15	39.5%
3 متردد	9	23.7%
4 غير موافق	10	26.3%
5 غير موافق أبدا	1	2.6%

تبين أن نسبة 47.4 % من المدراء اعتادت على كتابة تقرير عن فعالية الرقابة الداخلية، بينما 28.9 % لم تكتب مثل هذا التقرير، وهناك نسبة 23.7 % كانت مترددة في إجابتها، أي أن 52.6 % من عينة المدراء لم تعتد كتابة مثل هذا التقرير وهذا يشير إلى عدم إطلاعهم على المستجدات العالمية من جهة، ومن جهة أخرى تقصير ملحوظ من قبل المراجعين الخارجيين الذين ارتبطت معهم المنشأة في إبراز أهمية الإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية، كذلك غياب دور الجهاز المركزي للرقابة المالية وجمعية المحاسبين القانونيين في الأمر.

وكانت نتيجة الاختبار للأسئلة (7-9) المتعلقة بالفرض الثاني كما يلي:

	Q7	Q7	Q9	Q9
--	----	----	----	----

Chi-Square	.288	.983
df	1	1
Asymp. Sig.	.592	.321

وكما هو ملاحظ أن القيمتين المحسوبتين لدلالة قيمة الارتباط في أجوبة العينتين كانت < 0.05 مما يعني اتفاق كل من المدراء والمحاسبين حول إفصاح الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية في المشروع بدرجة أكبر من موافقتهم على وجود تشريع قانوني يلزم بذلك.

الفرض الثالث:

" لا توجد فروق جوهرية بين العينتين السابقتين من حيث ضرورة أن تتضمن مهام المراجع الخارجي إبداء رأيه بتقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية "

الأسئلة المتعلقة بالفرض الثالث:

(س 4 - هل تعتقد أن تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة هو من مهمة مراجع الحسابات)

و يظهر الجدول رقم (5) إجابات السؤال الرابع كما يلي:

جدول رقم (5) إجابات السؤال الرابع من الاستبيان

	1 General Manager Q4		2 Auditor Q4	
	Count	%	Count	%
1 موافق بشدة	5	11.9%	15	27.8%
2 موافق	14	33.3%	21	38.9%
3 متردد	5	11.9%	3	5.6%
4 غير موافق	13	31.0%	13	24.1%
5 غير موافق أبدا	5	11.9%	2	3.7%

نلاحظ أن 45.2 من المدراء موافقين على أن تقويم نظام الرقابة الداخلية هو من مهمة مراجع الحسابات، وهي نسبة أقل من 50 % ونسبة المترددين منهم 11.9 % بينما نسبة غير الموافقين من المدراء بلغت 42.9 % مما يشير إلى قصور في إدراك مفاهيم أساسية في الإدارة غابت عن معظم مدراء القطاعين العام والخاص على حد سواء حيث مازال مالك المنشأة الخاصة هو المدير بغض النظر عن إمكاناته، ولا يتمتع بعض مدراء القطاع العام بالكفاءات والتخصصات الإدارية. وبالنسبة إلى المحاسبين ظهر الفرق واضحاً عندما وافق 66.7 % على أن عملية تقويم نظام الرقابة الداخلية من مهام المراجع أما نسبة المترددين من المحاسبين فقد كانت قليلة وغير الموافقين بلغت 27.8 % وهذا يشير إلى عدم كفاءتهم العلمية وغياب المتابعة من قبل التنظيم المهني المختص.

(س 11 - هل تؤيد فكرة أن رقابة المفتش في الجهاز تقتصر على الالتزام القانوني والمحاسبي دون الرقابة على نواحي الكفاءة والفعالية؟) و كانت الإجابات المتعلقة بهذا السؤال من خلال الجدول رقم (6) :

جدول رقم (6) إجابات السؤال الحادي عشر من الاستبيان

	1 General Managers		2 Auditor	
	Q11		Q11	
	Count	%	Count	%
1موافق بشدة	4	9.8%	2	4.0%
2موافق	11	26.8%	10	20.0%
3متردد	2	4.9%	4	8.0%
4غير موافق	14	34.1%	21	42.0%
5غير موافق أبداً	10	24.4%	13	26.0%

كما هو واضح فإن نسبة الموافقين من المدراء 36.6% ومن المحاسبين 24% في حين أن نسبة غيرالموافقين من المدراء 58.5% ومن المحاسبين 68% مما يدل حسب إجاباتهم على أن رقابة المفتش في الجهاز لا تقتصر على الالتزام القانوني والمحاسبي فقط.

(س 12- هل تعتقد أن تقرير المفتش في الجهاز يعتبر تقريراً وصفيّاً دون أن يهدف إلى تقييم فعالية الرقابة الداخلية ؟) و كانت الإجابات المتعلقة بهذا السؤال من خلال الجدول رقم (7) :

الجدول رقم (7) إجابات السؤال الثاني عشر من الاستبيان

	1 General Managers		2 Auditor	
	Q12		Q12	
	Count	%	Count	%
1موافق بشدة	1	2.5%	4	7.7%
2موافق	9	22.5%	9	17.3%
3متردد	5	12.5%	6	11.5%
4غير موافق	20	50.0%	21	40.4%
5غير موافق أبداً	5	12.5%	12	23.1%

نلاحظ أن 25% من كل من المدراء والمحاسبين متفقين على أن تقرير المفتش في الجهاز يعتبر تقريراً وصفيّاً دون أن يهدف إلى تقييم فعالية الرقابة الداخلية، بينما نلاحظ أن 62.5% من المدراء غير موافقين على ذلك وقابلهم 63.5% من المحاسبين غير موافقين أيضاً والغريب أن ذلك يخالف الواقع حيث إن معظم تقارير الجهاز تعتبر تقارير وصفية.

(س 14- هل تعتقد أن تقرير المراجع (أو المفتش) للرقابة الداخلية يفحص قدرة نظام الرقابة الداخلية على رفع فعالية المنشأة وقياس أدائها؟) و كانت الإجابات المتعلقة بهذا السؤال من خلال الجدول رقم (8):

الجدول رقم (8) إجابات السؤال الرابع عشر من الاستبيان

	1 General Managers		2 Auditor	
	Q14		Q14	
	Count	%	Count	%
1 موافق بشدة	8	19.0%	13	24.5%
2 موافق	24	57.1%	31	58.5%
3 متردد	5	11.9%	3	5.7%
4 غير موافق	5	11.9%	6	11.3%

س 15- هل تعتقد أن تقرير المراجع (أو المفتش) للرقابة الداخلية يفحص قدرة نظام الرقابة الداخلية على رفع كفاءة المنشأة؟
و كانت الإجابات المتعلقة بهذا السؤال من خلال الجدول رقم (9):

الجدول رقم (9) إجابات السؤال الخامس عشر من الاستبيان

	1 General Managers		2 Auditor	
	Q15		Q15	
	Count	%	Count	%
1 موافق بشدة	6	14.6%	11	20.4%
2 موافق	22	53.7%	28	51.9%
3 متردد	8	19.5%	6	11.1%
4 غير موافق	5	12.2%	8	14.8%
5 غير موافق أبدا			1	1.9%

س 16- هل تعتقد أن تقرير المراجع (أو المفتش) للرقابة الداخلية يفحص قدرة نظام الرقابة الداخلية على ضمان دقة المعلومات المسجلة؟
وكانت الإجابات المتعلقة بهذا السؤال من خلال الجدول رقم (10) :

الجدول رقم (10) إجابات السؤال السادس عشر من الاستبيان

	1 General Mangers		2 Auditor	
	Q16		Q16	
	Count	%	Count	%
1 موافق بشدة	8	19.0%	10	18.5%
2 موافق	26	61.9%	27	50.0%
3 متردد	4	9.5%	9	16.7%
4 غير موافق	4	9.5%	8	14.8%

الملاحظ في الأسئلة (14-15-16) المتعلقة بدور مراجع الحسابات (أو المفتش) بتقويم نظام الرقابة الداخلية للعمل على رفع فعالية المنشأة وكفاءتها وقياس أدائها وضمان دقة المعلومات المسجلة ارتفاع ملحوظ بين العينتين حول الموافقة على أن تقرير المراجع (أو المفتش) يعمل على تحقيق ما سبق.

وكانت نتيجة اختبار الأسئلة (4-11-12-14-15-16) المرتبطة بالفرض الثالث :

	Q4 Q4	Q14 Q14	Q15 Q15	Q11 Q11	Q12 Q12
Chi-Square	5.487	.715	.218	.842	.262
df	1	1	1	1	1
Asymp. Sig.	.019	.398	.641	.359	.609

و كما أشرنا سابقاً من خلال تحليل النسب للعينتين في السؤال الرابع حول مهمة المراجع في تقويم نظام الرقابة الداخلية، أكد مؤشر معنوية الارتباط بين العينتين أن هناك عدم اتفاق عيني المدراء مع المحاسبين. أما باقي الأسئلة المتعلقة بالفرض كانت تدل على عدم وجود أية فروق جوهرية بين العينتين حيث إن القيم الفعلية لاختبار الأسئلة (15-14-12-11) كانت < 0.05 .

و فيما يلي نموذج للاستبيان الذي تم إجراؤه:

القسم الأول : معلومات شخصية :

- 1- الاسم الكامل :
 - اسمي :
 - لا أرغب بوضع اسمي
- 2- يرجى وضع إشارة على رمز الإجابة التي تدل على عمرك:
 - تحت 25 سنة
 - 25-35 سنة
 - 36-40 سنة
 - 41-50 سنة
 - فوق 50 سنة
- 3- يرجى وضع إشارة على رمز الإجابة التي تدل على سنوات الخبرة:
 - أقل من 5 سنوات
 - أقل من 10 سنوات
 - أقل من 20 سنة
 - أقل من 30 سنة

4- يرجى وضع إشارة على رمز الإجابة التي تدل على مؤهلك العلمي:

- دكتوراة
- ماجستير
- دبلوم دراسات عليا
- إجازة جامعية
- أدنى من ذلك

5- يرجى وضع إشارة على رمز الإجابة التي تدل على تخصصك العلمي:

- تجارة واقتصاد
- حقوق
- هندسة
- آداب
- غير ذلك

6- يرجى وضع إشارة على رمز الإجابة التي تدل على عملك:

- مدير عام
- معاون مدير عام
- مدير مالي
- مراجع حسابات
- مفتش في الجهاز المركزي للرقابة المالية

7- إذا كنت مراجعاً للحسابات فهل تعمل بإحدى المنشآت الأربع الكبار ؟

- نعم
- لا

القسم الثاني : أسئلة الاستبيان:

يرجى وضع إشارة (✓) حول درجة موافقتك على كل سؤال من الأسئلة التالية:

غير موافق أبدا	غير موافق	متردد	موافق	موافق بشدة	البيان	
					هل تعتقد أن وجود الرقابة الداخلية في المنشأة أمراً هاماً ؟	1
					هل تعتقد أن تصميم نظام الرقابة الداخلية هو من مهمة إدارة المنشأة ؟	2
					هل تعتقد أن تقويم نظام الرقابة الداخلية هو من مهمة إدارة المنشأة ؟	3
					هل تعتقد أن تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة هو من مهمة مراجع الحسابات ؟	4
					هل يعني وجود إدارة للرقابة الداخلية في المنشأة أنّ الرقابة الداخلية فعالة ؟	5
					هل تؤيد فكرة أن تكون إدارة الرقابة الداخلية في المنشأة (في حال وجودها) مرتبطة بشكل مباشر بمجلس الإدارة ؟	6
					هل تعتقد أنّ على الإدارة نشر تقريرها عن الرقابة الداخلية أسوةً بالتقارير المالية الأخرى؟	7
					في حال موافقتك على وجود مثل هذا التقرير، فهل تعتقد أنه على مراجع الحسابات أن يقوم بتقويم هذا التقرير ؟	8
					هل تعتقد ضرورة وجود تشريع قانوني يلزم إدارة المنشآت مهما كانت بكتابة مثل هذا التقرير ؟	9

غير موافق أبدا	غير موافق	متردد	موافق	موافق بشدة	البيان	
					هل ينشر هذا التقرير (في حال وجوده) مع التقرير المعياري أم في تقرير خاص	10
					هل تؤيد فكرة أن رقابة المفتش في الجهاز تقتصر على الالتزام القانوني والمحاسبي دون الرقابة على نواحي الكفاءة والفعالية ؟	11
					هل تعتقد أن تقرير المفتش في الجهاز يعتبر تقريراً وصفيًا دون أن يهدف إلى تقييم فعالية الرقابة الداخلية ؟	12
					هل تعتقد أن تقييم المراجع (أو المفتش) للرقابة الداخلية قادرٌ على تحديد نقاط الضعف التي تؤدي إلى ضعف حماية أموال المنشأة ؟	13
					هل تعتقد أن تقرير المراجع (أو المفتش) للرقابة الداخلية يفحص قدرة نظام الرقابة الداخلية على رفع فعالية المنشأة وقياس أدائها ؟	14
					هل تعتقد أن تقرير المراجع (أو المفتش) للرقابة الداخلية يفحص قدرة نظام الرقابة الداخلية على رفع كفاءة المنشأة ؟	15
					هل تعتقد أن تقرير المراجع (أو المفتش) للرقابة الداخلية يفحص قدرة نظام الرقابة الداخلية على ضمان دقة المعلومات المسجلة ؟	16
					هل تعتقد أن فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة يمكن أن تتغير بمرور الوقت نتيجة لتغير الظروف ؟	17

غير موافق أبداً	غير موافق	متردد	موافق	موافق بشدة	البيان	
					هل تعتقد أنّ إمكانية حدوث الخطأ البشري وتخطي الإدارة لبعض نواحي الرقابة تعتبر إمكانية عالية ؟	18
					إنّ إدارة المنشأة (منشأتكم) اعتادت على كتابة تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية.	19
					هل تعتقد أنّ اهتمام الإدارة بفعالية نظام الرقابة الداخلية في لحظة معينة من الوقت أكثر من اهتمامها بفعالية هذا النظام خلال الفترة المالية للمنشأة ؟	20
					هل تعتقد أنّ هناك اختلافاً بين أن تشير الإدارة إلى وجود نظام رقابة داخلية في المنشأة وبين أن تبدي رأيها فيه رأيها بفعالية هذا النظام ؟	21

استنتاجات البحث وتوصياته:

لقد تناول الباحث في بحثه أهمية وجود بنية محكمة للرقابة الداخلية في المنشأة تساعد في رفع كفاءتها وفعاليتها وحماية أصولها وأموالها من العبث بها، وكانت أهم الاستنتاجات:

* يعتبر اهتمام معظم المنشآت بالرقابة الداخلية اهتماماً قاصراً لا ينسجم مع التطورات الاقتصادية والإخفاقات المالية التي شهدتها العديد من الشركات في الآونة الأخيرة.

* لم تعتد أغلب الشركات الإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية من خلال كتابة تقرير عن ذلك تظهر فيه نقاط الضعف التي يساعد الحد منها على تحسين واقع هذه الشركات وإظهارها بالمظهر الجيد.

* هناك قصور في مهنة المراجعة محلياً سواء على مستوى الممارسين للمهنة أو حتى جمعية المحاسبين القانونيين التي ترعى شؤون هذه المهنة، وهذا ما دلّت عليه إجابات بعض المراجعين على أن تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ليس من مهمة المراجع، ولعل من أهم الأسباب التي تؤثر سلباً على مهنة المراجعة محلياً هو ضعف مستوى الأداء المهني، وغياب التعليم المهني المستمر، وعدم وجود رقابة للمحاسبين القانونيين أسوة بباقي المهن العلمية، وكذلك عدم متابعة التطورات المهنية العملية عموماً ومعايير المراجعة الدولية خصوصاً .

- ومن خلال ما سبق نوصي بما يلي:
- 1- ضرورة أن تتولى إدارة المنشآت بشكل عام وضع بنية محكمة للرقابة الداخلية في المشروع الذي تقوده، وأن تعمل على تحسينها وتطويرها لتبقى فعّالة.
 - 2- ضرورة إلزام المنشآت بإعداد تقارير عن فعالية الرقابة الداخلية من خلال تعديل بعض مواد قانون التجارة، والارتباط بمراجعين خارجيين لتقويم هذه التقارير، وإلى أن يتحقق ذلك، فإنه يجب على المنشآت التوسع في إعداد تلك التقارير بصفة اختيارية.
 - 3- يجب أن يتضمن تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية رأياً بخصوص ذلك خلال فترة محددة هي الفترة المالية للمنشأة، مع الإشارة إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية التي توجد فيها نقاط ضعف، ووصف تلك النقاط إذا كانت هامة وما إذا كانت تلقى الاهتمام المناسب من الإدارة.
 - 4- تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في الحياة المهنية، وزيادة التواصل مع التطورات المهنية عالمياً للاستفادة من كل ما يرفع المستوى المهني في سورية.
 - 5- ضرورة أن يصدر الجهاز المركزي للرقابة المالية، وجمعية المحاسبين القانونيين إرشادات واضحة بخصوص إبداء الرأي بتقارير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية.
 - 6- زيادة النشاط الثقافي من قبل المنظمات المهنية والأجهزة الرقابية المختصة وذلك لزيادة الوعي لأهمية الرقابة الداخلية، والإفصاح عنها وتقويمها.

المراجع:

- 1- قشيشو، لويس. *قانون التجارة السوري*، ط 1، مؤسسة النوري، دمشق سورية، 1991، ص 101.
- 2- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *Commission on Auditor's Recommendations*, (Cohen Commission), New York, 1978, P: XXV
- 3- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *Statement on Auditing Standards No.30: Reporting on Internal Accounting Control*, *Journal of Accountancy*, October 1980 P 132-138
- 4- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *Meeting the Financial Reporting Needs of the Future: A Public Commitment from the Public Accounting Profession*, *A Statement of Position by the Board of Directors of the AICPA*, New York 1993 p 4
- 5- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *Statement on Auditing Standards No.78: Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit*, *Journal of Accountancy*, February 1996 p 85-91.
- 6- GIBSON, K.M., PANY,K.,SMITH ,S.H. *Do We Understand Each Other?.* *Journal of Accountancy*, January 1998, p: 53-58
- 7- MESSIER, W.F., WHITTINGTON, O.R. *Auditor Attestation to Management Reports on Internal Control – should it Be Required?* *The Expectation Gap Standards*, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), New York, 1993 p: 245-246.

- 8- Treadway, J.C., *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Washington, D.C. 1987, P.44*
- 9- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), *Internal Control Integrated Framework, New Jersey 1992, p: 5*
- 10- NUSBAUN, E.E., WEISS, J. *Internal Control Structure, Letters to Underwriters, ESOPs, and Results of Operations of Foreclosed Assets, Journal of Corporate Accounting and Finance, 1993, p: 379.*
- 11- www.alriyadh.com/Contents/24-12-2002/Economy/EcoNews_3983.php-37k
- 12- The Institute of Internal Auditors (IIA), *Reporting of Internal Control, London 1995, p:6*
- 13- الصبان، محمد سمير؛ سليمان، محمد مصطفى - الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات - الدار الجامعية - طبعة أولى، 2005، ص 317.
- 14- المرجع السابق ص 348 .
- 15- القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين - مراجعة الحسابات الأساسية - جامعة دمشق - 1999 ص 246.
- 16- المرجع السابق ص 247.
- 17- غالي، جورج دانيال - تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة - الدار الجامعية - طبعة أولى، 2003 ص 358.