

## الرقابة الداخلية والعوامل المؤثرة في فعاليتها

أ.د. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق

الباحثة: منة الله نصر محمد أحمد

### الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطوير لجان الرقابة علي زيادة فعالية الرقابة الداخلية، فمن البديهي أن إدارة المصالح الحكومية لن تتمكن من تحقيق أهدافها دون وجود رقابة داخلية، كما أن هناك اتفاق إلي حد كبير بين العديد من الآراء علي أن تطوير لجان الرقابة يزيد من فعالية الرقابة الداخلية والعمل علي تحسينها وتطويرها باستمرار، وحتى يتسنى للباحثة أن تحقق هذا الهدف تم وضع مجموعة من الفروض واختبار مدى صحتها وتحديد خصائص عينة الدراسة وإجراء إختباري الصدق والثبات لقائمة الإستقصاء ثم التحليل الوصفي لبيانات الدراسة، ثم يلي ذلك التعرض لإختبار مدى صحة أو خطأ فروض الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أبرزها أن مستوي الإطلاع لدى أفراد العينة علي كيفية زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية لكنه ليس بالشكل المطلوب الذي يضمن تحقيق شفافية وموضوعية القوائم المالية، حيث أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد إحدى مسؤوليات مجلس الإدارة، ونظرًا لأن لجان الرقابة الداخلية هي إحدى اللجان المنبثقة التي يتضح دورها الرئيسي في التحقق من كفاءة نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفعالية وتقديم أية توصيات لمجلس الإدارة لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

وفي ضوء هذه النتائج أوصت الدراسة إلي ضرورة وضع معايير عامة عند اختيار وتعيين لجان الرقابة لضمان أنهم يمتلكون الخبرة الكافية وأن يتسم رئيس لجنة الرقابة بالشخصية القيادية حتي يستطيع ممارسة مهامه بصورة فعالة، وضرورة العمل علي تفعيل كل ملاحظات ومقترحات لجان الرقابة والتي ترد في تقاريرها خاصة تلك المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية والعمل علي تفعيل العلاقة بلجنة الرقابة وكلاً من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وتبادل المعلومات فيما بينهم لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

### Abstract:

This study aimed to determine the effect of developing oversight committees on increasing the effectiveness of internal control, It is evident that government departments will not be able to achieve their goals without the presence of internal oversight, and there is broad agreement among many opinions on me. The development of control committees increases the effectiveness of internal control and work to improve and develop them continuously, and in order for the researcher to achieve this goal, a set of hypotheses were developed and tested for their validity, the characteristics of the

study sample were determined, and the validity and stability tests were conducted for the survey list, then a descriptive analysis of the study data, followed by exposure. To test whether or not the study hypotheses are correct.

This study found a number of results, the most prominent of which is that the level of awareness among respondents of how to increase the effectiveness of the internal control is not appropriate, but it is not in the required manner that guarantees the achievement of transparency and objectivity of financial statements, as the existence of an effective internal control system is one of the responsibilities of the Board of Directors, and given that the internal control committees are one of the emerging committees whose main role is to verify the efficiency of the internal control system, implement it effectively and make any recommendations to the Board of Directors to increase The effectiveness of the internal control system.

In View of these results, the study recommended the necessity of setting general standards when selecting and appointing oversight committees to ensure that they possess sufficient experience and that the head of the control committee has a beneficial personality in order to be able to effectively exercise his duties, and the need to work on activating all observations and proposals of the oversight committees, which are included in their reports, especially those. Related to the internal control system and working to activate the relationship with the oversight committee and both the internal auditor and the external auditor and exchange information between them to increase the effectiveness of the internal control system.

#### المقدمة:

لقد كان مفهوم الرقابة الداخلية ضيقاً يهدف فقط إلى حماية النقدية بإعتبارها هي أكثر أصول المؤسسة تداولاً، وقد وضعت مجموعة من الإجراءات والضوابط لمراقبة النقدية وحركة تداولها وكانت تسمى بالضبط الداخلي، والذي يهدف بصفة رئيسية إلى حماية أموال المؤسسة من السرقة والضياع، ثم توسع المفهوم بعد ذلك وأصبحت الرقابة الداخلية تشمل كل من حماية أصول المؤسسة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية وإمكانية الإعتماد عليها، مما أدى إلى حصول تغيير جوهري في منهجية وأساليب الرقابة الداخلية. (أحمد، محمد عبد الجواد، ٢٠١٧م، ص. ١٥)

وفي نهاية عقد الثمانينات وبداية عقد التسعينات من القرن الماضي ونتيجة للإنتقادات التي واجهت نظام الرقابة الداخلية، بدأت تتزايد الآراء المؤيدة للإتجاه نحو كيفية زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية وحتى تكتمل الفائدة لموظفي عملية الرقابة الداخلية لابد للرقابة الداخلية أن تتطور في الإجراءات والأساليب المحاسبية. (أحمد، رضا فتحي، ٢٠١٥م، ص. ١٠)

وهذا ما استدعي إهتمام الباحث بزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال معرفة العوامل المؤثرة علي زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلي دراسة مدى توفر المهارات والقدرات لدى موظفي الرقابة الداخلية وإبداء رأى هؤلاء الموظفين بشأنه.

### طبيعة المشكلة:

إن إتساع حجم القطاع الحكومي في الدول النامية وتعدد مجالاته وكثرة التنظيمات الإدارية وزيادة عدد العاملين به يتطلب تطبيق أساليب متطورة للرقابة الداخلية لزيادة فعاليتها، والمتمثلة في أجهزة متطورة وديوان للمحاسبة وتدريب الموظفين التدريب الكفاء والعمل علي رفع كفاءتهم بما يتواءم مع التغييرات والتطورات المعاصرة وبما يحقق إنجاز العمل بإقتصاد وبأعلى كفاءة وفعالية ممكنة. (أسعد، محمد رضا، ٢٠١٧م، ص.١٧)

وتغزو أهم أسباب ضعف الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ما يلي: (أحمد، محمد مصطفى، ٢٠١٨م، ص.٦٧)

قلة الحرص في إختيار القيادات والمسؤولين والتراخي في العمل لتجهيز منظومة إلكترونية وضعف الأداء من حيث إعداد وإنشاء منظومة تكون كافية من البيانات كاملة وشاملة . وترتيباً علي ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما هي العوامل المؤثرة علي فعالية نظام الرقابة الداخلية؟

### أهداف البحث:

يتمثل هدف الدراسة في دراسة العوامل المؤثرة في فعالية نظام الرقابة الداخلية.

### أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته العلمية من أنه يمثل إمتداداً للدراسات الخاصة بالرقابة الداخلية والتي لم تأخذ الإهتمام الكافي من قبل الجهات الحكومية، ويزيد من أهمية البحث ندرة الدراسات والبحوث الأكاديمية المتعلقة بزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية .

كما يستمد هذا البحث أهميته العملية من أهمية الدور الذي يقوم به الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية من حماية المال العام، خاصة أن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية يقوم بممارسة عمله في مجال العمل الرقابي في ظل غياب المعايير الدولية للرقابة الداخلية والتي يمكن الإسترشاد بها في أداء مهامه علي نحو يكفل له القيام بواجباته بكفاءة وفعالية والذي من شأنه أن يؤدي إلي رفع مستوى جودة العمل الرقابي.

## منهجية البحث:

### اعتمدت الباحثة على مايلي:

أولاً: المنهج الإستقرائي: يسمي بالطريقة الحقيقية وذلك لإعتماده على وقائع وحقائق ثابتة ومحددة، كما يعتمد هذا المنهج على الملاحظة وحصر الوقائع والأحداث المختلطة وربطها ببعضها البعض، ومحاولة إستنتاج المبادئ العامة التي تحكمها. أى السير من الحقائق الخاصة للإستدلال على الحقائق العامة فالدراسة تتجه فيها من المستوى الخاص إلى المستوى العام، ويمكن تحقيق ذلك من خلال الرجوع إلى الأدبيات المتعلقة بموضوع البحث من كتب ودوريات علمية ورسائل ماجستير ودكتوراه ومقالات ومواقع إلكترونية ومؤتمرات وذلك بهدف جمع البيانات المتعلقة بالبحث في محاولة للوصول إلى المبادئ العامة والعلاقات الكلية.

ثانياً: المنهج الإستنباطي: يسمي بالطريقة المجردة، وذلك لإعتماده على الإستنباط من الملاحظات المجردة منها على الحقائق الثابتة، كما أن الدراسة فيه تتجه من العام إلى الخاص فتحاول إستنباط وقائع وعلاقات جزئية من المبادئ والقواعد العامة.

خطة البحث: بالإضافة إلى ما سبق يمكن تقسيم البحث إلى مبحثين:

- المبحث الأول: الدراسات السابقة.
- المبحث الثاني: الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية والعوامل المؤثرة في فعاليتها.
- الخلاصة والتوصيات.
- المراجع.

## المبحث الأول

### الدراسات السابقة

تعددت الدراسات التي تناولت الرقابة الداخلية والعوامل المؤثرة في فعاليتها ومن أهمها:

١-دراسة(Doyl,Ge&McVay,2016)بعنوان:

#### “Determinants of weaknesses in Internal Control over financial reporting and the Implications for earnings quality”.

محددات ضعف نظام الرقابة الداخلية علي التقرير المالي وآثارها علي جودة الأرباح.

تهدف الدراسة إلي معرفة محددات نظام الرقابة الداخلية وأوجه القصور فيها وأثرها علي جودة الأرباح باستخدام عينة من (٢٦١) شركة والتي كشفت عن نقاط الضعف المادية في الفترة من أغسطس ٢٠١٥م إلي نوفمبر ٢٠١٦م، وتوصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها هي أن الشركات المساهمة الصغيرة هي أكثر عرضة لضعف نظام الرقابة الداخلية وأكثرها تعقيداً وأنها تنمو بشكل سريع وأنها تخضع لإعادة الهيكلة، وأن هذه النتائج تتفق مع الشركات التي تكافح مع وجود ضوابط لذلك، وتبين نتائج الدراسة أن الشركات التي ليس فيها ضعف في نظام الرقابة الداخلية تكون جودة الأرباح فيها منخفضة.

٢-دراسة(Q\*Leary,et.al,2016)بعنوان:

#### “The Relative effects of elements of Internal control on Auditors”.

التأثيرات السلبية لعناصر الرقابة الداخلية علي المراجعين.

تهدف الدراسة إلي قياس الأهمية النسبية التي يعطيها المراجعون لبيئة الرقابة ونظم المعلومات وإجراءات الرقابة، ولكي يكون هناك رقابة فعالة لابد لإدارة المنشأة أن تدعم نظام الرقابة الداخلية وأن تجعل دعمها معلوماً لدى الجميع وذلك بدعمها للسلوك الأخلاقي في العمل وأن تستخدم نظام التخطيط وإعداد الموازنات وتقارير الأداء، وتوصلت الدراسة إلي أن البيئة الرقابية هي العنصر الهام والذي يشكل أهمية كبيرة لدى المراجعين مقارنة مع عناصر نظام الرقابة الداخلية، وحيث أن عناصر نظام الرقابة الداخلية تتضمن البيئة الرقابية وهي العوامل البيئية التي تؤثر علي نظام الرقابة الداخلية، وحيث أن الهيكل التنظيمي يعد قاعدة هامة للمساعدة عن نتائج الأعمال وبالتالي يزيد من فعالية الرقابة، وتساعد طرق الإتصال والتي تسمى كتيبات الدلائل(دليل السياسات)والخرائط التنظيمية والاجتماعات والمؤتمرات في إيجاد نظام رقابة فعال.

٣-دراسة(zhang,zhau,2016)بعنوان

### “Audit Committee Quality, auditor independence, and Internal Control weaknesses”.

جودة لجان المراجعة وإستقلال المراجع وضعف نظام الرقابة الداخلية.

تهدف الدراسة إلى التعرف علي جودة لجان المراجعة وإستقلالية المراجع والإفصاح عن الضعف الذى يواجه نظام الرقابة الداخلية بعد تطبيق كافة معايير الرقابة الداخلية، وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن تصنيف الشركات علي أن لديها ضعف في نظام الرقابة الداخلية إذا وجد في لجان المراجعة خبراء ماليون أقل كفاءة أى ليس لديهم تخصص في المحاسبة المالية، وكذلك يمكن إعتبار الشركات ذات رقابة داخلية ضعيفة إذا كان المراجعون أقل إستقلالاً، كما أن موظف الرقابة الداخلية يمتلك المعرفة المهنية الكافية في مجالات المحاسبة والمراجعة والتي تساعده في جميع المواقف التي يتعرض لها لمواجهة الفساد الحكومي، حيث أن الرقابة الداخلية تقوم بوضع خطط رقابية تعتمد علي درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أنشطة الرقابة الداخلية.

٤-دراسة(Ayagire-Appiah&Gyamera Huff Natty,2016)بعنوان:

### “The effectiveness of Internal Control Systems of Banks: The Case of Ghanaian banks”.

فعالية نظم الرقابة الداخلية في البنوك:دراسة حالة في بنوك غانا.

تهدف الدراسة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تتبعها البنوك والأنشطة الرقابية المستخدمة وفقاً للجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريفواي، ويكون مجتمع الدراسة من المديرين الرئيسيين ومديرين المراجعة الداخلية، شملت عينة الدراسة (٣٠) من المديرين الرئيسيين ومديرين المراجعة الداخلية من مجموع (٥٠)، وإستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال إستبانة وزعت علي عينة الدراسة للإجابة عليها لتحقيق أهداف البحث، توصلت الدراسة بعد إجراء تحليل البيانات إلى نتائج عديدة من أهمها وجود ضوابط قوية في بيئة الرقابة والأنشطة الرقابية في كافة البنوك، ولابد من وضع معايير خاصة لإختيار موظفي الرقابة الداخلية تعتمد علي الشهادة والتخصص والكفاءة والخبرة المهنية والسيرة الحسنة والتي تؤدي بالنتيجة إلى الإعتماد علي موظفين أكفاء لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

٥-دراسة(Bayyoud&Sayyad,2016)بعنوان:

### “The Impact of Internal Control on risk management In Banks in Palestine”.

أثر الرقابة الداخلية علي إدارة المخاطر في البنوك الفلسطينية.

تهدف الدراسة إلى معرفة نظام الرقابة الداخلية علي إدارة المخاطر في البنوك العاملة في فلسطين والتعرف علي آثار الإصلاحات المصرفية والقواعد الجديدة في تحديد وتقييم المخاطر التي تواجه تلك البنوك والتخفيف من آثارها ويتم إستخدام الأسلوب الوصفي التحليلي من خلال الإعتماد علي الإستبانة كأداة للدراسة بهدف جمع البيانات التي تخص الدراسة، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر عموماً لها تأثير إيجابي من حيث الكمية والأداء النوعي لها وتبين النتائج أيضاً أنه من خلال عملية التقييم قد تنخفض حالات الفساد والإحتيال، وأن موظف الرقابة الداخلية يلتزم بتنفيذ أحكام القانون والكشف عن كل ما يخالف التشريعات والأحكام.

٦-دراسة(الشامي، ٢٠١٧م) بعنوان:

“أثر الرقابة الداخلية علي جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية”.

تهدف الدراسة إلي قياس أثر الرقابة الداخلية علي جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الصادرة عن البنوك التجارية العاملة في اليمن من خلال قياس أثر الخصائص الأساسية ومكوناتها كخاصية القابلية للفهم والملاءمة والموثوقية علي جودة التقارير المالية، وقياس أثر الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية كخاصية الثبات والإتساق والقابلية للمقارنة علي جودة التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها أن هناك تأثيراً عالياً للرقابة الداخلية علي جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية، كما أوصت الدراسة بضرورة قيام البنوك التجارية بزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية بزيادة الإهتمام بها.

٧-دراسة(السبوع، ٢٠١٧م) بعنوان:

“جودة هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية وفقاً لإطار لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريدواي”.

تهدف الدراسة إلي التعرف علي جودة هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية ومدى إنسجامها مع هيكل الرقابة وفقاً لإطار لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريدواي، وأظهرت الدراسة بعض نواحي الضعف في النقاط التالية وهي كفاية الأفراد ووجود أنظمة لوصف الأعمال وبيان المسؤوليات، وتوصلت الدراسة إلي أن هناك تأثيراً عالياً للرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية، حيث تم تصميم إستبانة شملت (٣٢) فقرة وزعت علي الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وتم

إسترداد(٤٨) من مجموع الإستبانات الموزعة خضع منها للتحليل الإحصائي (٤٢) إستبانة بما نسبته (٦٢.٧%) من مجتمع البحث بما يعادل (٦٧) شركة.

٨-دراسة(عز الدين، ٢٠١٧م) بعنوان:

"أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية علي أداء المراجع الداخلي-دراسة ميدانية علي الجامعات الأردنية الخاصة".  
تهدف الدراسة إلي بيان أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية علي أداء المراجع الداخلي من خلال الدور الوسيط لخصائص المراجعة الداخلية، ويتكون مجتمع الدراسة من جميع الجامعات الأردنية الخاصة، أما عينة الدراسة شملت المديرين الماليين والمخيلين والمراجعين الداخليين وعددهم (٦١)، ولتحقيق أهداف البحث تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها هي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وبين كلاً من تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات علي المراجع الداخلي، ويجب أن يكون النظام مبسط ومفهوم وخالي من التعقيد مع ضرورة توافر المرونة.

٩-دراسة(Gloeck,2017)بعنوان:

"Good Control planning and quality management and its Impact on the governmental corruption and Internal Control".

التخطيط الرقابي الجيد ورقابة الجودة وأثرهما علي الفساد الحكومي والرقابة الداخلية.

تهدف الدراسة إلي التعرف علي التخطيط الرقابي الجيد ورقابة الجودة، وتعرف خطة الرقابة بأنها خطة سنوية أو متعددة السنوات تصف الرقابات التي ستقوم بها تلك الأجهزة، كما تغطي بعض العناصر مثل تقييم المخاطر، وإدارة الجودة لها أهمية إستراتيجية كبيرة ويتم إتمادها علي نحو مناسب وتعمل علي نحو فعال، وأو التقارير الرقابية مناسبة في ظل الظروف القائمة، وتوصلت الدراسة إلي أنه يوجد تنسيق كافي بين أقسام الرقابة الداخلية لأداء موظفيهم لمهامهم الرقابية علي نحو فعال وأن الرقابة الداخلية تحتاج لتطوير الجانب المهني والفني لكواذره من أجل زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، كما أن منح مهام وسلطات أوسع للرقابة الداخلية تؤثر بشكل إيجابي علي أداء موظف الرقابة الداخلية.

٢٠-دراسة (عياش، ٢٠١٨م)بعنوان:

"دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي-دراسة ميدانية علي شركات الإتصالات اليمنية".  
تهدف الدراسة إلي التعرف علي عناصر نظام الرقابة الداخلية وتقييم نظم الرقابة الداخلية ومعرفة مدى وجود علاقة بين عناصر نظام الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي في شركات الإتصالات اليمنية، ويتم جمع البيانات من خلال إستبانة وزعت علي شركات الإتصالات اليمنية، وتوصلت الدراسة إلي أن شركات الإتصالات اليمنية تتمتع بهيكل رقابة داخلية جيدة ومقبولة، كما أن وجود عناصر رقابة داخلية جيدة تؤدي بالضرورة إلي تحسين ورفع وترشيد كفاءة الأداء المالي ودعم قرارات الإدارة، وأن نظم الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية المستخدمة في هذه الشركات تسهم في إضافة قيمة للمؤسسة وتساعد في



تحقيق الأهداف بخطط الأعمال وتقارير الرقابة الداخلية، وأن تطور مفهوم الرقابة من مجرد إكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والتلاعب إلى تطوير ضوابط ومعايير رقابية تتعلق بالجوانب التنظيمية والتطبيقات العملية لمعايير نظم الرقابة .

١١-دراسة(Othman,2018)بعنوان:

**“Communications with the public and media and civil society organizations using the Internal Control and Its Impacts on the Limiting of governmental Corruption”.**

التواصل بين الجمهور ووسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني باستخدام الرقابة الداخلية وأثر ذلك في الحد من الفساد الحكومي.

تهدف الدراسة إلى التعرف علي كيفية التواصل مع وسائل الإعلام والجمهور ومنظمات المجتمع المدني باستخدام الرقابة الداخلية وأثرها في الحد من الفساد الحكومي، ويتم ذلك من خلال قياس الأبعاد التالية وهي الممارسات الجيدة في مجال الإتصال مع وسائل الإعلام وتلك الممارسات الجيدة في مجال الإتصال مع المواطنين والمجتمع المدني، وأن الجهاز الأعلى للرقابة الداخلية والمالية يقيس كيفية تواصل الجمهور مع وسائل الإعلام ومدى فعالية الممارسات التي تحد من الفساد الحكومي لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتوصلت الدراسة إلي أن منح الإستقلال الإداري لموظف الرقابة الداخلية يؤثر علي فعالية عمل موظف الرقابة الداخلية بشكل إيجابي وأن معايير الرقابة الداخلية تسهم في مكافحة الفساد الحكومي.

١٢-دراسة(Wong,2019)بعنوان:

**“The objectivity of performance financial controlling and Its Impacts on Internal Controlling”.**

أهداف الرقابة علي الأداء وأثرها علي الرقابة الداخلية.

تهدف الدراسة إلي التعرف علي أهداف وأهمية الرقابة علي الأداء من خلال تقديم صورة واضحة لجميع أفراد المجتمع عن ممثليهم في السلطة العليا وكيفية إنفاق المال العام ومعرفة مدى الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة وتقييم المخاطر التي تواجهها الشركات بصورة مستمرة من قبل قسم المراجعة الداخلية لتفادي تجاوز تلك الأخطار وخروج السيطرة عنها وبالتالي سببها آثار علي طبيعة العمل القائم داخل الشركة، وتفعيل دور لجان الرقابة كونها تلعب دوراً هاماً ورئيسياً للقيام بنظام الرقابة الداخلية والإشراف علي نتائج الأعمال وتقديم التقارير الخاصة بنقاط الضعف والمعوقات التي تواجه القائمين علي نظام الرقابة الداخلية، وتوصلت الدراسة إلي أن رقابة الأداء يعد أسلوب رقابي، فمن خلال إجراءاته وبرامجه وإرتباطه بالأطراف الرئيسية وهي المواطنين والجهات التنفيذية، تتحقق بذلك جودة نتائج الرقابة علي الأداء وبذلك يمكن تكوين نظام رقابي جيد وفعال.

## تحليل الدراسات السابقة:

ترتيباً على ماسبق تستخلص الباحثة ما يلي:

- ١- أن الرقابة الداخلية تستعين بخبراء خارجيين للإستفادة من معرفتهم وخبراتهم في عملية الرقابة الداخلية.
- ٢- أن الرقابة الداخلية لديها إجراءات واضحة تهدف إلى تحسين مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، حيث تطبق الرقابة الداخلية أساليب رقابية فعالة في الكشف عن مواطن القصور والضعف لديها لزيادة فعاليتها.
- ٣- أن موظفو الرقابة الداخلية يمتلكون نظام رقابة جيد يساعد على زيادة فعاليتها وتخفيض مستوى أى فساد حكومي حالياً ومستقبلاً.
- ٤- أن موظفو الرقابة الداخلية يشاركون في دورات تدريبية كافية من شأنها زيادة مهاراتهم وكفاءاتهم في ممارسة أعمالهم ومهامهم ووظائفهم.
- ٥- أن موظفو الرقابة الداخلية يمتلكون قنوات إتصال تمكنهم من رصد المخالفات والحد منها في الوقت المناسب.

وبعد أن تناولت الباحثة في المبحث الأول الدراسات السابقة مع تحليل للدراسات السابقة، سيتم تناول الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية والعوامل المؤثرة في فعاليتها بما فيه من تعريف نظام الرقابة الداخلية ومراحل نظام الرقابة الداخلية وأنواعه وحدوده والعوامل المؤثرة في فعاليتها.

## المبحث الثاني

### الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية والعوامل المؤثرة في فعاليتها

أصبحت الرقابة الداخلية بمختلف أدواتها عنصراً ضرورياً يجب توافره في المؤسسات الحكومية، نظراً لما توفره هذه الأدوات من معلومات ملائمة وسريعة تساعد على إنجاز الأعمال في تلك المؤسسات، وسوف يتم تقسيم هذا المبحث إلى خمسة بنود وهي تعريف نظام الرقابة الداخلية ومراحل نظام الرقابة الداخلية وأنواع نظام الرقابة الداخلية وحدود نظام الرقابة الداخلية والعوامل المؤثرة على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ويمكن تناولها على النحو التالي:

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية.

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها، لذلك سنذكر

بعض التعاريف:

تعرف لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريدواي نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام يقوم به مجلس الإدارة والهيئة الإدارية وغيره من الأفراد ويتم تصميمه لتقديم تأكيد معقول حول تحقيق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية وحماية الأصول من الضياع وإعداد التقارير الموثوق فيها والإمتثال بالقوانين الموضوعة من قبل الإدارة. (محسن، محمد جودة، ٢٠١٨م، ص.٤٥)

ويعرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها نظام يتم تنفيذه من خلال خطة تضعها الإدارة وموظفين آخرين والقائمين علي الحكم في المؤسسة من أجل توفير تأكيد معقول لتحقيق الأهداف المتعلقة بمصدقية التقارير المالية للشركة، وتتمثل تلك الأهداف بالخطط والسياسات والإجراءات والتصميم المنطقي والتصميم المنظم والأمان المادى لجميع أجزاء عملية الرقابة الداخلية. (عبد اللطيف، محمد أحمد، ٢٠١٩م، ص.٦٧)

ويعرفها (Wilford, et. al, 2017, p.123) بأنها خطة تضعها الشركة وكافة الأساليب والتدابير المعتمدة والمنسقة مع رجال الأعمال لحماية أصولها والتحقق من دقة وموثوقية البيانات المحاسبية وتعزيز الكفاءة التشغيلية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المنصوص عليها.

ويعرفها (العبادي، ٢٠١٧م، ص.٥٥) بأنها هي النظام الكلي للرقابة المالية وغير المالية علي حد سواء تضعه الإدارة لتتمكن من الإستمرار في تنفيذ مهامها بأسلوب منظم وحماية أصولها بقدر الإمكان وضمائها فضلاً عن دقة سجلاتها المحاسبية وموثوقيتها وكذلك الرقابة علي تحسين الكفاءة التشغيلية وضمن الإلتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية.

ويعرفها (مهدى، ٢٠١٨م، ص.٥٨) بأنها نظام رقابي شامل ينظم أعمال المنشأة ويسيرها بالشكل الصحيح بهدف الحفاظ علي أصولها وضمن دقة المعلومات المحاسبية في سجلاتها مما يساعدها علي الإعتماد عليها قدر المستطاع لتتعدى المسائل المالية والمحاسبية إلي حماية أصول المنشأة.

ويعرف (زكريا، ٢٠١٩م، ص.٢٥) نظام الرقابة الداخلية علي أنه التخطيط والتنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للحفاظ علي الأصول وإختيار دقة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم.

ويعرفها المعيار الدولي لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد علي قواعد أخلاقيات المهنة رقم ٤٠٠ الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين علي أنها كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها بقدر الإمكان في الوصول إلي أهدافها مع ضمان إدارة منتظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلي الإلتزام بسياسات حماية الأصول ومنع الغش واكتشاف الأخطاء. والتحقق من دقة السجلات المحاسبية واكتمال السجلات المحاسبية ونهية معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب. (بالل، ٢٠٢٠م، ص.٢٧)

وحسب المعهد الكندي للمحاسبين، فنظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول وضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستقلال والإبقاء علي المحافظة علي السير وفقاً للسياسات المرسومة (Burien, 2020, p.35).

### ثانياً: مراحل نظام الرقابة الداخلية.

وقد مر نظام الرقابة الداخلية بخمسة مراحل والتي تعد محور الأهمية له من قبل الشركات وهي (الغبان، ٢٠١٩م، ص.٥٥)

**المرحلة الأولى- الرقابة الشخصية:** تتضمن المفهوم الضيق للرقابة الداخلية وتتمثل في المحافظة علي النقدية من الضياع والسرقة وامتدت لتشمل باقي الأصول الأخرى وكانت تطبق في الشركات الصغيرة والفردية.

**المرحلة الثانية- الضبط الداخلي:** شهدت هذه المرحلة نمو في حجم الشركات وزيادة في نشاطاتها وعملياتها وإتساع نطاقها الجغرافي، والذي يقتضي تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها الوحدة الاقتصادية من أجل حماية النقدية والأصول الأخرى لضمان الدقة المحاسبية والعمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

**المرحلة الثالثة- الكفاءة الإنتاجية:** تضمنت هذه المرحلة طفرة في مفهوم نظام الرقابة الداخلية وشكلت قاعدة لإرساء المفهوم الشامل للرقابة الداخلية وتميزت بالإهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية وإتساع أهدافها لتشمل تحقيق كفاءة إستخدام الموارد المتاحة والإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية إلي جانب الأهداف التقليدية المتمثلة في المحافظة علي أصول المنشأة وضمان الدقة الحسابية للعمليات والحسابات. **المرحلة الرابعة- تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية:** توفر هذه المرحلة تأكيداً منطقياً بأن الأهداف التي تخص الوحدة الاقتصادية سوف يتم إنجازها.

**المرحلة الخامسة- تحقق الأهداف المعينة:** وهي مرحلة تتأثر بإدارة الوحدة الاقتصادية وبالعديد من الأطراف، ويتم من خلال هذه المرحلة الحصول علي تأكيد مناسب وليس مطلق فيما يتعلق بعدة أهداف وهي الثقة بالتقارير المالية والإلتزام باللوائح المالية والقوانين وفعالية وكفاءة المعلومات المحاسبية. **ثالثاً: أنواع نظام الرقابة الداخلية.**

تتقسم الرقابة الداخلية إلي ثلاثة أنواع وهي الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي. (هاشم، ٢٠٢٠م، ص.٢١٥)

**النوع الأول- الرقابة الإدارية:** يهدف هذا النوع من الرقابة إلي تحقيق أكبر كفاءة في العمل وضمان تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة، وتتضمن هذا النوع من الأساليب الرقابية السياسات الإدارية والخطط

التنظيمية والسجلات والتي تتعلق جميعها بإتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية، ومن الوسائل المستخدمة في تحديد الرقابة الإدارية دراسة الوقت والحركة وذلك لغرض تحديد الوقت المعياري لإتمام عملية معينة وتقارير الأداء والرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية. (جمال، ٢٠٢٠م، ص. ٥٧)

النوع الثاني الرقابة المحاسبية: تهدف الرقابة المحاسبية إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر المحاسبية لغرض تزويد المراجع بدرجة معقولة للتأكد من أنه قد تم تنفيذ العمليات المالية وفقاً للسياسة العامة للمؤسسة أو بناءً علي تعليمات خاصة. (Hamada, 2020, p.33)

وتعتمد الرقابة المحاسبية في سبيل تحقيقها علي الوسائل التالية (Mongy,2020,p.14)

-إعتماد العمليات بواسطة أشخاص مسئولين وإعتماد قيود التسوية وتصحيح الأخطاء بعد مصادقة أشخاص مفوضين.

-إعتماد طريقة القيد المزدوج في قيد العمليات ووجود دورة مستندية لكل نشاط من أنشطة المؤسسة.

-إتباع نظام الجرد المستمر وإجراء جرد دوري ومفاجيء من حين لآخر لمطابقة أرصدة بطاقات الصنف مع الكمية الموجودة فعلاً ومسئولية المحاسبة علي الأصول.

-السماح بإعداد قوائم مالية مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-يجب توافر تصريح مناسب من الإدارة مع الأصول الموجودة علي فترات معقولة وإتخاذ الإجراء المناسب بشأن أى فروق.

النوع الثالث الضبط الداخلي: هو خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساساً بتقرير الكفاية في حماية الأصول والممتلكات للمشروع وذلك للمحافظة عليه من السرقة والإختلاس والضياع من أجل ضمان حسن سير الأعمال (Salama, 2019, p.15).

ويري (عبد الجليل، ٢٠٢٠م، ص. ٥٣) أن نظام الرقابة الداخلية تقسم إلي ثلاثة أنواع من حيث المدى الزمني للتنفيذ وهي الرقابة المستمرة الموجهة والرقابة المرحلية والرقابة بعد التنفيذ، بينما يري (عبد الناصر، ٢٠٢٠م، ص. ٥٤) أن نظام الرقابة الداخلية يقسم إلي نوعين من حيث الهدف منها وهي الرقابة السلبية والرقابة الإيجابية، في حين يري (ناصر، ٢٠٢٠م، ص. ٧٦) أن نظام الرقابة الداخلية يقسم إلي خمسة أنواع من ناحية التخصص وهي الرقابة علي الأعمال الإدارية والرقابة المحاسبية والرقابة المالية علي الجهاز التنفيذي والرقابة الفنية والرقابة علي النشاط الروتيني وطرقها الفنية للتطبيق.

ويري (البعاج، ٢٠٢٠م، ص. ٥٦) أن الرقابة الداخلية تتمثل في الرقابة الداخلية المالية والرقابة الداخلية التشغيلية والرقابة الداخلية لأغراض خاصة.

وتعرف الرقابة الداخلية المالية بأنها هي الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم المالية والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً. (المدلل، ٢٠٢٠م، ص. ٨٠).

وتعرف الرقابة الداخلية التشغيلية بأنها نوع من أنواع نظام الرقابة الداخلية، ونشأ هذا النوع كوليدها للتطورات التي حدثت في مجال الرقابة الداخلية ويطلق عليه البعض أسماء أخرى مثل مراجعة الأداء، ويسعى هذا النوع من الرقابة الداخلية إلى فحص وتقييم أعمال المنظمة ككل لتحقيق الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مقدماً ومتفق عليها مع الجهات العليا في المنظمة، كما يعرف هذا النوع من الرقابة الداخلية بأنه الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المنظمة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة ورفاقها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقاً لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة وإقتصادية العمليات التشغيلية. (القريشي، ٢٠١٩م، ص. ١١٦).

وتعرف الرقابة الداخلية لأغراض خاصة بأنها الرقابة الداخلية التي يقوم بها المراجع الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها، ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين، ولكنه يختلف من ناحية التوقيت، إذ أنه غالباً ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة الرقابة الداخلية، ويشمل عادة عمليات التفتيش الفجائية والتي تهدف إلى إكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع. (التميمي، ٢٠٢٠م، ص. ١٧٦).

ويوجد تشابه كبير بين نظام الرقابة الداخلية وتقييم الأداء لدرجة أن الكثير لا يميز بينهما، إذ تتفق الرقابة الداخلية مع عملية تخطيط الأهداف المرجوة، وتسعى إلى التنفيذ لمتابعة الأحداث الفعلية ومقارنتها بالمخطط لها، وتمكن من إكتشاف الانحرافات التي تحدث في أثناء التنفيذ، وتوضح ما ينبغي إنجازه للتصحيح والعمل على منع تكرار الانحرافات مستقبلاً، يعني ذلك أن الرقابة تقوم بالتنفيذ الفعلي إلى مراجعة معينة تتضمن من خلالها تنفيذ المخطط قبل التوصل إلى النتائج النهائية. (Fathy, 2020).

p.27

وتعرف مراجعة الأداء بأنها فحصاً موضوعياً لشخص من خلال السياسات والنظم وإدارة العمليات ونتائج النشاط في الجهات الخاضعة للرقابة، ويقارن من خلالها لإنجاز الخطط والنتائج والقواعد والممارسة الفعلية بالسياسة بغية كشف الانحرافات السلبية والإيجابية وبيان أسبابها والتأكد من إدارة الموارد الإقتصادية بكفاءة وتحديد أسباب التبذير والإسراف وسوء الإستعمال والإستغلال ووضع المقترحات التي تعالج أوجه الإنحراف وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق فعالية وكفاءة وإقتصاد وتوفير أكبر.

(Trenerry, 2020, p.30)

وينطوي تقييم الأداء على شيء من الحساسية، وتقاضى التدخل في التحقيقات والإجراءات القانونية المحتمل حدوثها مستقبلاً، وتحمل مراجعة الأداء الصفة الإستشارية في عدم إعطاء توجيهات بصيغة الإلزام ومراعاة الأهمية النسبية للنشاطات والبرامج محل المراجعة، وكذلك عند إعداد نتائج المراجعة وتوصياته والتركيز على القضايا ذات الأهمية الأكبر نسبياً، ومراعاة طبيعة النشاط محل المراجعة من حيث تطبيق المعايير والمؤشرات وإجراءات المراجعة لأن لكل نشاط خصوصيته. (عبد ربه، ٢٠٢٠م، ص ١١٥)

#### رابعاً: حدود نظام الرقابة الداخلية.

نظام الرقابة الداخلية لا يقدم تأكيداً مطلقاً بل معقولاً علي ضمان تحقيق أهداف المنشأة نتيجة وجود المعوقات التالية وهي إساءة فهم التعليمات والخطأ في التقدير واللامبالاة وعدم التركيز والتعب والتواطؤ وتجاوزات الإدارة، وذلك لأن الإدارة لا تخضع لأنواع معينة من إجراءات الرقابة، وأنه لا يجوز للمراجع الاعتماد الكلي علي أدلة وقرائن النظم المعمول بها في المنشأة لعدم ضمان إكتمال ودقة السجلات، كما أن كفاءة وأمانة موظفي الرقابة الداخلية قد تتغير مما يقلل من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية. (الصحف، ٢٠٢٠م، ص ٤٥)

وتعد تأكيدات القوائم المالية ذات صلة وثيقة بالرقابة الداخلية ويقصد بها البيانات التي تؤكد إدارة المنشأة من خلال أرصدة الحسابات وتصنيف العمليات وطريقة العرض، وتتضمن هذه التأكيدات العرض والإفصاح، والحقوق والإلتزامات، الوجود أو الحدث والإكتمال والتقييم والصلاحيه(الصحة)، وتعطي بعض التأكيدات المزيد من صحة العمليات المنفذة واستخدام المستندات الأصلية الملائمة والتي يجب تصنيفها بحيث يمكن تقليل مخاطر التسجيل الخاطيء للعمليات أو التسجيل للخروج أو عدم التسجيل، ومن الخصائص المطلوبة في تلك المستندات هي الترقيم المسبق لتأمين الحرية لتلك المستندات وطرح التعليمات علي المستندات لإيضاح الخطوات الواجب إتباعها لتعبئة المستند من خلال نظام الرقابة الداخلية وتحديد الحيز المصرح به للتوقيعات والإختام وغير ذلك علي مساحة معينة من المستند والتبسيط في تصميم المستند لتسهيل الاستخدام ولتقليل عدد النسخ المتداولة منه(دهمش، ٢٠٢٠م، ص ٧٠)، ويوضح(سعد، ٢٠١٩م، ص ٥٩) أن الإكتمال وصحة التسجيل والمطابقة من ضمن تأكيدات القوائم المالية، ويعرف الإكتمال بأنه الفحص المتتالي للمستندات التي سبق ترقيمها للتأكد من إكتمال معالجتها ويعرف هذا الإجراء بالمحاسبة عن ترتيب المستندات المرقمة، وصحة التسجيل تؤكد أنه يجب أن يوجد نظام تسجيل محاسبي منظم كطريقة الفيد المزدوج المتعارف عليها وهو ما يعرف بمسار الدورة المحاسبية والتي تتكون من جميع المستندات والقيود التي يتم إجراؤها عند معالجة العمليات من الأصل (عند الحدوث) إلي الترحيل النهائي لتلك القيود، وتعتبر المستندات ودفاتر اليوميات ودفاتر الأستاذ هي العناصر

الرئيسية لمسار الدورة المحاسبية، ثم تتم المطابقة عند مقارنة القيود والسجلات المحاسبية مع الأصول والمستندات وحسابات المراقبة، وتشمل إجراءات الرقابة غالباً مقارنة القيود المحاسبية التفصيلية مع كل من العد الفعلي للأصول ومجاميع الرقابة والمعلومات الخارجية وحسابات المراقبة، وتعتمد فعالية المطابقة والتي تعد إحدى إجراءات الرقابة الداخلية علي فصل الواجبات.

وتشمل المستندات الأصلية الفواتير والمذكرات والأوامر والقوائم (البطاقات) والإشعارات والإخطارات. (أمين، ٢٠٢٠م، ص.٨٠٠)

#### خامساً: العوامل المؤثرة علي فعالية نظام الرقابة الداخلية.

يتكون نظام الرقابة الداخلية من عدة عناصر تجعله أكثر فعالية ومنها البيئة الرقابية: وهي العوامل البيئية التي تؤثر علي نظام الرقابة الداخلية. (الفيومي، ٢٠٢٠م، ص.١٠٧)، ويوضح (عبدالفتاح، ٢٠٢٠م، ص.٧) أن الهيكل التنظيمي يعد قاعدة هامة للمساءلة عن نتائج الأعمال وبالتالي يزيد من فعالية الرقابة، وتساعد طرق الإتصال والتي تسمى كتيبات الدلائل (دليل السياسات) والخراطم التنظيمية والاجتماعات والمؤتمرات تساعد في إيجاد نظام رقابة فعال. (Abo AL Fatah, 2020, p.55).

وتختلف أنظمة الرقابة الداخلية من منشأة لأخرى وفقاً لطبيعة النشاط وحجم المنشأة وقدرات الإدارة (AbdElmaged, 2020, p.70)، ولكي يكون هناك رقابة فعالة لابد لإدارة المنشأة أن تدعم نظام الرقابة الداخلية وأن تجعل دعمها معلوماً لدى الجميع وذلك بدعمها للسلوك الأخلاقي في العمل وأن تستخدم نظام التخطيط وإعداد الموازنات وتقارير الأداء (Samir, 2020, p.9)،.، وحيث أن وجود قسم مركزي فعال لإدارة شؤون الأفراد بالمنشأة يزيد من فعالية الرقابة عن طريق وضع الرجل المناسب في المكان المناسب وعن طريق التدريب ورسم السياسات والتعريف بها (Sultan, 2019, p.9).

ولكي يراقب المراجع كافة السياسات والإجراءات، عليه مراقبة الأنشطة المتعلقة بالتقارير المالية وكيفية استخدامها لإتخاذ إجراءات تصحيحية، ومراقبة نظام الرقابة الداخلية بهدف تقويم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت، حيث يتم مراقبة نظام الرقابة الداخلية باستخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوى العملاء (Radwan, 2020, p.3).

وتعد عملية حماية الأصول وإختيار الدقة ودرجة الإعتماد علي البيانات المحاسبية وتشجيع العمل بكفاءة وتشجيع العمل بالسياسات الإدارية من ضمن مكونات نظام الرقابة الداخلية (Saad, 2020, p.3).

يرتبط تطور أنظمة الرقابة الداخلية بشكل مباشر بتطور حجم وأنشطة المنظمات، وكما أن إذا كانت الوحدات صغيرة ومملوكة من قبل شخص واحد هو القائم بإدارتها وراقبتها وكانت لديه المعلومات الشاملة والتفصيلية لكافة النواحي الفنية، ونظراً لإتساع هيكله الوحدات وظهور المنظمات الكبيرة وإتساع



نطاق أعمالها وواجباتها، الأمر الذي أدى إلى عجزهم عن القيام بجميع الوظائف بأنفسهم، فظهرت الحاجة إلى تقسيم العمل بهدف المساعدة في تنفيذ الأعمال بسهولة، الأمر الذي أدى إلى توفير الرقابة الكافية وبالتالي زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية. (Abdallah, 2020, p.7)

وهناك العديد من العوامل والأسباب التي تتطلب زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية وهي (Magdy,2020,p30)، (Abdelrahman,2020,p.88)

-إتساع حجم الوحدات: فكلما كبر حجم الوحدات وتعدد عملياتها جعل من الصعب علي إدارة الوحدة التعرف علي أوجه نشاطاتها المختلفة ونتائج أعمالها من خلال الإتصال الشخصي، فأصبح لزاماً علي القائمين بإدارتها الإعتماد علي وسيلة أخرى تمكنهم من إدارتها إدارة رشيدة، وكان لابد من التأكد من صحة ما تحتويه هذه التقارير والكشوفات من بيانات وأرقام ومن خلوها من أي خطأ أو تلاعب، ومن هنا ظهرت الحاجة إلي زيادة فعالية الرقابة الداخلية.

-إضطراب الإدارة إلي تفويض السلطات والمسئوليات إلي بعض الإدارات الفرعية بالوحدة: حيث يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة علي أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تؤدي إلي إطمئنان مجلس الإدارة علي سلامة العمل بالشركة، ومن هنا جاء الإهتمام بزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

-حاجة الجهات الحكومية إلي بيانات دقيقة: تحتاج الجهات الحكومية إلي بيانات دقيقة حول الوحدات المختلفة العاملة داخل البلاد لتستعملها في التخطيط الإقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وحصر الكفاءات العلمية كالمساهمة في خطط التنمية وتحمل جزء عادل من أعباء المجتمع في صورة ضرائب وإستيعاب قدر من العمالة، ومن هنا زادت الحاجة إلي فعالية الرقابة الداخلية.

وتمثل العوامل المؤثرة في مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية بوضوحها (Salem,2020,p.25)، ((Mohsen, 2019, p.32))، ((Yehia, 2020, )) (p.55)، (Mohamed, 2020, p.43)، (Ahmed 2019, p.31)، (Fathy, 2020, p.21)، (Naser,2020,p.50)، (Abdel Rahim, 2020, p.33):

الدقة والفورية: يجب أن يتولد عن نظام الرقابة الداخلية عند تطبيقه معلومات دقيقة وصحيحة وبشكل فوري عن وضعية الإنجاز أو الأداء، يجب أن يكون النظام الرقابي قادر علي الحصول علي معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات من خلال البيانات المسجلة بالوثائق والسجلات المحاسبية وكذلك المتابعة المستمرة في إكتشاف الأخطاء والإنحرافات من أجل التغيير عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية.

المساعدة علي إختصار الجهد والوقت المصروف علي عمليات الرقابة: وذلك بأن يحدد نقاطاً إستراتيجية في النشاط يتم الإستثناء عنها بتفتيشها عن تفتيش ما قبلها، حيث تدل صلاحيتها علي صلاحية ما قبلها ويدل عدم صلاحيتها علي عدم صلاحية ما قبلها.

توازن التكاليف مع المنافع: يجب أن تتناسب التكاليف المبذولة لتوفير نظام الرقابة الداخلية مع الفوائد التي تعود علي المنظمة من جراء تطبيقه، فلا حاجة لنظام الرقابة الداخلية الذي تفوق تكاليفه الفوائد الناتجة عن تطبيقه.

المرونة: بمعنى أن تكون الوسائل الرقابية والمعايير المستخدمة قابلة للتطوير والتعديل بما يتلاءم مع تغيرات الظروف، حتي يكون النظام الرقابي ناجحاً يجب أن تتوفر المرونة أي التكيف مع التغيرات المستجدة علي التنظيم، فنادراً ما تتشابه المشاكل وأسباب الإنحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسباً للموقف المتخذ من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشأة.

الفعالية: يقصد بها إستخدام نظام رقابة جيد ومتطور يقوم علي إكتشاف الأخطاء والإنحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت.

الموضوعية: لا شك أن الإدارة المالية تتضمن الكثير من العناصر البشرية ولكن ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعاً لمحددات وإعتبارات شخصية لأن الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية، يؤثر ذلك علي الحكم علي الأداء مما يجعله غير سليم، لأن التقارير المقدمة من طرف مراجع الحسابات يجب أن تكون موضوعية وحيادية تتضمن بيانات لها مدلول كافي عن الوضعية المالية للمنشأة.

التوقيت المناسب: لا بد من توافر نظام سليم لتلقى كافة المعلومات في الوقت المناسب، ويجب علي القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير.

التوفير في النفقات: إن الهدف من وجود نظام الرقابة الداخلية هو الحد من الإنحرافات وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة بها، لذا يجب أن تكون المنافع أكبر من التكاليف في النظام. التكامل: يشير تكامل النظم الرقابية إلي ضرورة إستيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية.

وتوجد مجموعة أخرى من العوامل المؤثرة علي زيادة فعالية الرقابة الداخلية وهي إستقلال المراجع الداخلي والتنسيق مع المراجع الخارجي والتأكد من الكفاءة المهنية للمراجع وفحص نتائج المراجعة الداخلية وتقاريرها (Raafat, 2020, p.35).

## الخلاصة والتوصيات

### أولاً: الخلاصة

- ١- على الرغم من أهمية تطوير لجان الرقابة، إلا أنه لم يلق الإهتمام الكافي إلى الآن، وبالرغم من قيام العديد من دول العالم بالإلزام بتكوينها، إلا أنه ما زال تكوين لجان للرقابة مجرد إستيفاء للمتطلبات القانونية لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- ٢- يتمثل الهدف الرئيسي من تكوين لجان الرقابة في تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية والإرتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية.
- ٣- لجان الرقابة تعمل على التأكيد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتقييم نظام الرقابة الداخلية وحل المنازعات من أجل زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية .
- ٤- لكي تتمكن لجان الرقابة من القيام بالمهام المنوطة بها، يجب أن يراعى أن يضم تشكيل لجان الرقابة كافة التخصصات اللازمة سواء محاسبين أو محللين ماليين وذلك لضمان جودة التقارير والقوائم المالية.
- ٥- توجد أهمية كبيرة لوجود لجان الرقابة بالمصالح الحكومية من أجل زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية ولضمان إستقلالية لجنة الرقابة يجب أن يتم تكوينها من أعضاء غير تنفيذيين يتمتعون بالإستقلالية والموضوعية لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- ٦- إن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد إحدى مسؤوليات مجلس الإدارة، ونظراً لأن لجنة الرقابة الداخلية هي إحدى اللجان المنتبقة التي يتضح دورها الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفعالية وتقديم أية توصيات لمجلس الإدارة لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

### ثانياً: التوصيات

- بناءً على الخلاصة التي توصل إليها البحث تقترح الباحثة التوصيات التالية:
- ١- ضرورة وضع معايير عامة عند إختيار وتعيين أعضاء لجنة الرقابة لضمان أنهم يمتلكون الخبرة الكافية وأن ينسب رئيس لجنة الرقابة بالشخصية القيادية حتى يستطيع ممارسة مهامه بصورة فعالة.
  - ٢- على المصالح الحكومية التي لم تأخذ بعين الإعتبار أهمية لجان الرقابة الداخلية أن تلتزم بما جاءت به هذه اللجان بشأن تشكيل لجان رقابة نظراً للمنافع التي تحققها هذه اللجان وخاصة علاقتها بالرقابة الداخلية مع ضرورة تضافر جهود المنظمات المهنية والجهات المعنية لتنمية الوعي لدى المصالح الحكومية بإبراز دور لجان الرقابة في تحسين جودة التقارير والقوائم المالية لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.
  - ٣- ضرورة العمل على إعادة بناء البنية الأساسية للرقابة الداخلية وفقاً لمعايير الرقابة الداخلية والإهتمام بالمراجعين الداخليين بإعتبارهم من أهم أعضاء الرقابة الداخلية وذلك بإقامة دورات تدريبية في مجال

عملهم وإطلاعهم علي أحدث معايير الرقابة الداخلية لكي يستطيع تحديد نقاط الضعف التي تعاني منها الرقابة الداخلية.

٤- ضرورة إصدار تشريع ملزم للقطاع الحكومي بإعداد تقرير بنتائج عمل لجان الرقابة الداخلية علي أن ينشر مع القوائم المالية الدورية والسنوية لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

٥- ضرورة إصدار تعليمات تلتزم بها المصالح الحكومية من قبل لجان الرقابة وذلك لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، وضرورة العمل علي تفعيل كل ملاحظات ومقترحات لجان الرقابة والتي ترد في تقاريرها خاصة تلك المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية والعمل علي تفعيل العلاقة بلجنة الرقابة وكلاً من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وتبادل المعلومات فيما بينهم من أجل زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

### المراجع العربية:

١- البعاج، عبدالله أحمد، (٢٠٢٠م)، "أثر نظام الرقابة الداخلية علي تقييم كفاءة وفعالية أداء المؤسسات الحكومية"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد ٥، العدد ٣، ص ٥٦-٦٠.

٢- التميمي، عبد الله أيمن، (٢٠٢٠م)، "دور الرقابة الداخلية في زيادة جودة المعلومات المحاسبية"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد ٥، العدد ٢، ص ١٧٦-١٨٠.

٣- السبوع، محمد أيمن، (٢٠١٧م)، "دور الرقابة الداخلية في تقدير المخاطر في المعاملات المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

٤- الشامي، محمد مسعد، (٢٠١٧م)، "دور الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.

٥- الصحن، محمد أبو بكر، (٢٠٢٠م)، "المناخ التنظيمي وأثره علي أداء العاملين في أجهزة الرقابة الداخلية المالية والمحاسبية"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٨، العدد ٥، ص ٤٥-٥٠.

٦- العبادي، مازن أحمد، (٢٠١٧م)، "أثر جودة نظام الرقابة الداخلية علي مصداقية القوائم المالية وتحليل نتائج العمل"، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

٧- الغبان، عبد العزيز محسن، (٢٠١٩م)، "أثر جودة نظام الرقابة الداخلية علي كفاءة وفعالية نظم المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

٨- الفيومي، محمد أحمد، (٢٠٢٠م)، "دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البنوك التجارية والإسلامية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

٩- القريني، محمد أحمد، (٢٠١٩م)، "الرقابة الداخلية ودورها في الإستغلال الأمثل للموارد البشرية"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ٣، العدد ٥، ص ١١٦-١١٩.

١٠- المدلل، محسن فوزي، (٢٠٢٠م)، "دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد ٥، العدد ٢، ص ٨٠-٨٨.

- ١١- أحمد، رضا فتحي، (٢٠١٥م)، "تقويم مدى الإعتماد علي نظام الرقابة الداخلية لأغراض التخطيط للمراجعة الداخلية"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ١٢، العدد ٥، ص ٤-١.
- ١٢- أحمد، محمد عبد الجواد، (٢٠١٧م)، "دور الرقابة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية نظم المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمياط.
- ١٣- أحمد، محمد مصطفى، (٢٠١٨م)، "أثر الرقابة الداخلية علي زيادة فعالية القيمة المضافة للشركات المساهمة في مصر"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- ١٤- أسعد، محمد رضا، (٢٠١٧م)، "متطلبات تطبيق قواعد الرقابة الداخلية وأثرها علي حوكمة الشركات بالتطبيق علي شركات الأسمنت بليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- ١٥- أمين، محسن عبد الجواد، (٢٠٢٠م)، "مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية وأثره علي جودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
- ١٦- بلال، عبد الله محمد، (٢٠٢٠م)، "أثر جودة نظام الرقابة الداخلية علي تحسين الرفع المالي والتدفقات النقدية التشغيلية لحجم الشركات"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٥، العدد ١، ص ٢٧-٣٠.
- ١٧- جمال، عبد الله محسن، (٢٠٢٠م)، "الرقابة الداخلية وأثرها علي نطاق فحص المراجع الخارجي"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
- ١٨- دهمش، محمد فتحي، (٢٠٢٠م)، "تقييم فعالية الرقابة الداخلية في الجامعات الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن.
- ١٩- زكريا، محمد محسن، (٢٠١٩م)، "أثر تطبيق نظام الرقابة الداخلية علي تحسين السبولة النقدية في البنوك المصرية"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ٧، العدد ٢، ص ٢٥-٢٩.
- ٢٠- سعد، محمود حسن، (٢٠١٩م)، "أثر الرقابة الداخلية المالية والمحاسبية علي تنفيذ الموازنة العامة في مصر في ظل الإتجاهات الحديثة للموازنة"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد ٩، العدد ٨، ص ٥٩-٦٦.
- ٢١- عبد الجليل، محمد عبد الله، (٢٠٢٠م)، "أثر نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل علي إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر العاملين في دوائر ضريبة الدخل"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد ٧، العدد ٢، ص ٥٣-٦٠.

- ٢٢- عبد الفتاح، محمد محسن، (٢٠٢٠م)، "مسئولية مراقب الحسابات عن الكشف والإفصاح عن جرائم غسل الأموال في البنوك التجارية والإسلامية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
- ٢٣- عبد اللطيف، محمد أحمد، (٢٠١٩م)، "أثر نظام الرقابة الداخلية علي تحسين القيمة المضافة للشركات الصناعية المدرجة في البورصة المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- ٢٤- عبد الناصر، محمد أحمد، (٢٠٢٠م)، "المعوقات التي تواجهها أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية والمؤثرة علي دورها في الحد من الفساد الحكومي من وجهة نظر أعضاء وموظفي ديوان المحاسبة المصري"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
- ٢٥- عبد ربه، محمد أحمد، (٢٠٢٠م)، "أثر نظام الرقابة الداخلية علي تحصيل الإيرادات العامة للدولة"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، المجلد ٥، العدد ٢، ص ١١٥-١٢٠.
- ٢٦- عزالدين، أحمد جاد الله، (٢٠١٧م)، "مشاكل السيولة النقدية وأثرها علي نظام الرقابة الداخلية-دراسة تطبيقية علي بنك فيصل الإسلامي"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا ٢.
- ٢٧- عياش، محمد منصور، (٢٠١٨م)، "الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم نظام الرقابة الداخلية-دراسة تطبيقية علي الشركات المدرجة في السوق المالية المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- ٢٨- محسن، محمد جودة، (٢٠١٨م)، "أثر هيكل خطر المراجعة علي تقييم نظام الرقابة الداخلية في ضوء تطبيق معيار قياس القيمة العادلة: دراسة تطبيقية علي الشركات العراقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- ٢٩- مهدي، تامر محمد، (٢٠١٨م)، "أثر استخدام نظام الرقابة الداخلية علي جودة تشغيل الحسابات الإلكترونية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد ١٢، العدد ٥، ص ٥٨-٦١.
- ٣٠- ناصر، أيمن محمد، (٢٠٢٠م)، "دور الرقابة الداخلية في تحسين مفهوم حوكمة الشركات"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد ٣، العدد ٢، ص ٧٦-٨٠.
- ٣١- هاشم، فتحي محمد، (٢٠٢٠م)، "الرقابة الداخلية وأثرها علي تحقيق أهداف المشروعات"، المجلة المصرية للعلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ٢، العدد ٥، ص ٢١-٢٥.

- 1-Abd elmaged,et.al,(2020),"The Role of Internal Auditor In Improvement of the Internal Control System", Journal of accountancy, Vol.5,No.4,pp.70-77.
- 2-Abd Elrahim, et.al,(2020),"The standard of objectivity for Internal Control: Memory and bias effects", Journal of accountancy, Vol.13,No.5,pp.333-334
- 3-Abdallah, et.al,(2020),"Internal Control effectiveness: an expansion of present method", Managerial Auditing Journal, Vol.16,No.8,pp.7-10.
- 4-AbdElrahman, I.s,(2020),"Embedding enterprise risk management Into the Internal control Process", Journal of accountancy, Vol.5,No.3,pp.88-100.
- 5-AboAlfatah,et.al,(2020),"The Impact of Internal Control on Increasing the quality of Internal audit", Journal of accountancy, Vol.3,No.2,pp.55-60.
- 6-Ahmed,V.s,(2019),"Relation between external audit fees and audit Committee characteristics and Internal control", Journal of accountancy, Vol.7,No.2,pp.31-37.
- 7-Ayagire,Appiah&Gyamera huff-Natty,(2016),"The effect of sox Internal control deficiencies on firm and cost of equity", Journal of accountancy, Vol.7,No.3,pp.7-10.
- 8-Bayyoude&Sayyad,(2016),"Internal Control deficiencies and the Issuance of going concern opinions", Journal of accountancy, Vol.7,No.3,pp.33-40.
- 9-Burien, et.al,(2020),"The Impact of Internal Control on The Financial reporting and Accrual Quality", Managerial auditing Journal, Vol.7,No.3,pp.35-40.
- 10-Doyl, Ge&Mcvay,(2016),"The Discovery and reporting of Internal control deficiencies", Journal of accountancy, Vol.5,No.3,pp.70-80.
- 11-Fathy,et.al,(2020),"The Impact of Internal Control on the financial performance", Journal of accountancy, Vol.3,No.2,pp.21-28.
- 12-Fathy,Mahfouz Ahmed,(2020),"The Role of Internal control In Increasing The financial Performance", Journal of accountancy, Vol.3,No.2,pp.21-25.
- 13-Gloeck,et.al,(2017),"The Role of Internal Control In Improvement the enterprise performance", Journal of accountancy, Vol.3,No.2,pp.81-85.
- 14-Hamada,et.al,(2020),"Audit Committee quality and Internal Control", Journal of accountancy, Vol.3,No.2,pp.33-37.

- 15-Magdy, B.K,(2020), "Internal auditor involvement in internal control systems design: objectivity impaired", Journal of Applied Business Research, Vol.3, No.1, pp.30-33.
- 16-Mohamed, A., (2020), "The Role of Internal Control in fighting Corruption", Economic Science Series, Vol.5, No.3, pp.43-54.
- 17-Mohsen, et.al, (2019), "Statistical Analysis of The Role of Internal Control in Promoting good governance in Public Institutions in Kenya", Journal of Investment and management, Vol.5, No.2, pp.32-34.
- 18-Mongy, et.al, (2020), "The Impact of Audit Committee quality on The Internal Control Financial reporting quality and audit fees", Journal of accountancy, Vol.3, No.2, pp.14-20.
- 19-Naser, S.A, (2020), "Methodology of Internal Control and accounts payable and accounts receivable", Journal of accountancy, Vol.12, No.5, pp.50-55.
- 20-Othman, et.al, (2018), "The Internal Control and the Risk management and Its Impacts on The Internal auditing to combat the governmental corruption", Unpublished Master Massage, Faculty of commerce, Zagazig university.
- 21-Q\*Leary, et.al, (2016), "Internal Control quality and audit pricing under the Sarbanes-Oxley Act", Journal of accountancy, Vol.3, No.7, pp.50-55.
- 22-Raafat, et.al, (2020), "Audit committee quality and Internal control: An empirical analysis", Journal of accountancy, Vol.7, No.2, pp.35-40.
- 23-Radwan, Z.A, (2020), "The Role of Internal Control on Performance evaluation and Risk management", Journal of accountancy, Vol.7, No.3, pp.53-60.
- 24-Saad, et.al, (2020), "The Compatibility of the Internal Control system in the private Companies operating in the Gaza strip with the Coso frame work-Case study: SikSik company", Unpublished Master Massage, Faculty of Commerce, Zagazig university.
- 25-Salama, Z.N, (2019), "Former audit partners on the audit committee and Internal control deficiencies", Journal of accountancy, Vol.3, No.1, pp.15-20.
- 26-Salem, D., (2020), "The Impact of Internal Control Function effectiveness on quality of financial Reporting and Its Implications on good government governance research on local government Indonesia", Journal of Financial accounting, Vol.5, No.1, pp.25-30.



27-Samir,et.al,(2020),"The Role of Internal Control In Improvement The effectiveness and The efficiency and the financial Investments in Egypt",Journal of accountancy, Vol.7,No.5,pp.9-11.

28-Sultan,et.al,(2019),"The Impact of the Internal Control on The performance quality", Journal of accountancy, Vol.7,No.3,pp.9-23.

29-Trenarry, et.al,(2020),"The discovery and reporting of Internal Control deficiencies prior to mandated audits", Journal of accountancy, Vol.5,No.3,pp.30-34.

30-Wilfar,et.al,(2017),"Determining The Impact of multiple consecutive years of financial Internal control reporting quality issues on Investment efficiency",Journal of accountancy, Vol.2,No.3,pp.133-138.

31-Wong,D.,(2019),"The Impact of The Internal control effectiveness on the quality of financial reporting and Its Implications on good government governance-Research on Local Government in Egypt",Journal of finance and accounting, Vol.5,No.1,pp.65-70.

32-Yehia, et.al,(2020),"Internal Control of organizations in Industry,trade,and agriculture", Journal of accountancy, Vol.3,No.2,pp.54-57.

33-Zhang,zhou,(2016),"Market uncertainty and disclosure of Internal control Deficiencies under the Sarbanes-oxley Act",Journal of accountancy, Vol.5,No.3,pp.77-80.

