



كلية التجارة
قسم المحاسبة

إطار مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية

بحث مشتق من رسالة الماجستير في المحاسبة

عصمت عبد الفتاح يسن زايد
نائب مدير إدارة المتابعة بالإعلانات
بمؤسسة الأهرام الصحفية

د/ محمود محمد عبد الرحيم
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة بنها

أ.د/ طارق عبد العظيم أحمد
أستاذ المراجعة المتفرغ وعميد الكلية الأسبق
كلية التجارة - جامعة بنها

١/١ مقدمة البحث :

تعد مجتمعات البلدان النامية من أكثر بلدان العالم تأثراً ببدء الفساد، ولعل خطورة الفساد المالي تكمن في كونها لا يمكن استئصالها من الجذور، بل يمكننا القول هو العمل من أجل تقليل آثاره، ومن أجل محاربة الفساد على كافة المستويات الإدارية، فمن المهم تعزيز اليقظة تجاه الأنشطة المتصلة بالفساد، مع التركيز على منع مثل هذه الأنشطة بالتدابير الوقائية، بما في ذلك وضع آليات فعالة لمواجهة العديد من العوامل التي تساهم في الفساد.

وحيث أن الفساد المالي يعتبر من أحد الظواهر التي تهدد جميع مجالات الحياة، ولا يمكن القضاء عليه إلا من خلال وضع إستراتيجيات شاملة تشمل إجراءات وقائية وعلاجية وتعزز دور الأجهزة الرقابية في الكشف عن المخالفات المالية، وكذلك تضافر الجهود الرامية إلى تحديد مظاهره وتشخيص مسبباته ومحاولات علاجه وتخفيف منابعه، لذلك تبرز أهمية تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتطوير دوره من أجل توفير الضمانات لحماية أصول الوحدات الحكومية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام، وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية في الدفاتر والسجلات والمحافظة عليها من التلاعب والتحريف والتي لها أثراً هاماً على عملية اتخاذ القرارات المناسبة، والعمل على تحسين الكفاءة التشغيلية^(١).

أضف إلى ما سبق أنه بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في العديد من الشركات في دول العالم، والتي فجرتها ممارسات الفساد المالي وضعف أنظمة الرقابة ونقص الخبرة والمهارة في هذه الشركات، تكبد كثير من المساهمين بخسائر مادية فادحة مما دفع العديد من المستثمرين للبحث عن الشركات التي تطبق مفهوم الرقابة الداخلية بمفهومها الحديث، فهي تعد من أهم وسائل الحد من ظاهرة الفساد المالي للإدارة، وذلك من خلال مجموعة من الآليات الرقابية^(٢).

مع ظهور الثورة الصناعية سنة ١٨٠١م في أنحاء أوروبا أدى ذلك إلى زيادة حجم المشروعات وبالتالي الزيادة في رؤوس أموالها، وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن الإدارة وظهور ما يسمى بـ "الشخصية المعنوية" وقيام صاحب المال بتعيين بعض الأفراد الذين يتقن فيهم مديراً أو معاوناً له على إدارة أمواله مما كان له أثراً كبيراً على مراقبة تلك

(١) /أ/ سامية أحمد محمد آدم، "دور الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية بالتطبيق على وزارة المالية والإقتصاد - ولاية الخرطوم في العام ٢٠١٣"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، الخرطوم، السودان، ٢٠١٤، ص ١-٣.

(٢) /د/ ياسر أحمد السيد محمد الجرف، "دور الآليات الرقابية لحكومة الشركات في الحد من ممارسات الفساد المالي للإدارة: دراسة نظرية ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، المسدد الأول، يونيو ٢٠١٧، ص ٢.

الأموال ووضع العديد من الإجراءات واستخدام العديد من السجلات التي تعطي الثقة لصاحب المال في الإدارة، ومع ظهور شركات المساهمة أدى ذلك إلى الحاجة الماسة للرقابة الداخلية على تلك الأموال في ظل تفويض السلطات والمسئوليات إلى المديرين وذلك للتحقق من حسن سير العمل والحفاظ على أموال المنشأة ودعم ذلك ظهور العديد من الجمعيات المهنية والعلمية في معظم بلدان العالم المتقدمة. (١)

في مصر تتكاتف الحكومة مع الهيئات المهنية المصرية المهتمة بالمحاسبة والمراجعة بوضع العديد من القوانين والمعايير التي من شأنها إحكام الرقابة الداخلية وذلك لتوفير البيانات والمعلومات السليمة لأهداف شتى مثل التخطيط على المستوى القومي أو التحاسب الضريبي، وبالنسبة للمؤسسات الصحفية القومية لها مصادر مختلفة للدخل ممثلاً في إيرادات الإعلانات بكافة أنواعها وإيرادات من الاشتراكات وكذا من التوزيع كما أنها تحصل على إيرادات نظير تشغيل للغير ممثل في مطبوعات الصحف الأخرى وكافة المطبوعات التي تطبع في مطبعة الجريدة لذا يجب إحكام الرقابة المالية على تلك الأموال وأيضاً إحكام الرقابة على النفقات التي ساعدت في تحقيق هذا الإيراد والعمل على توفير المعلومات الكافية للإدارة لرسم السياسات المستقبلية السليمة والقدرة على اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ولم ولن يتحقق هذا إلا عن طريق الرقابة المالية الفعالة لتلك المؤسسات.

مما تقدم يخلص الباحث إلى أن نظام الرقابة الداخلية يعد أحد الأساليب الفعالة لضبط العمل في الوحدات الحكومية والمؤسسات القومية إلا أن النظام الحالي يحتاج إلى ضرورة تطوير الدور الذي يقوم به للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري وخاصة في المؤسسات الصحفية القومية.

٢/١ مشكلة البحث :

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في الوحدة يعتبر من أهم خطوات المراجعة وذلك لاكتشاف مواطن الضعف ومن ثم تسليط عملية المراجعة عليه، ويعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس الموضوعية من قبل الوحدة من أجل ضمان أداء جميع الوظائف بشكل جيد، ويتوقف دور نظام الرقابة الداخلية على عدة طرق وأساليب هي (٢) :

(١) يراجع في ذلك :

■ د/ منى كامل حمد، "دور الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري"، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، نقابة المحاسبين والمدققين، المركز العام، بغداد، العراق، المجلد الثالث والعشرون، العدد الخامس والأربعون، سبتمبر ٢٠١٦، ص ١٨٣.

■ Wang, J. & K., Hooper, "Internal Control and Accommodation in Chinese Organizations". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 44, Issue 1, 2017, PP. 18-30.

(2) Wang, J. and K., Hooper, *Op.Cit*, PP. 18-30.

- ▣ رقابة مانعة (وقائية) : تعتمد على مجموعة من الإجراءات التي تؤدي إلى منع الخطأ قبل حدوثه.
- ▣ رقابة جارية (كاشفة) : وتعتمد على مجموعة من الإجراءات التي تساعد في الكشف عن مظاهر الانحرافات أثناء ممارسة العمل.
- ▣ رقابة لاحقة (تصحيحية) : وتعتمد على الإجراءات التي تعمل على حل المشكلات والأخطاء المكتشفة والمتمثلة ببعض حالات الفساد المالي والإداري.
- ▣ ومن أهم القصور والانتقادات الموجهة لنظام الرقابة الداخلية ما يلي^(١):
- ▣ صعوبة وتعقيد بعض الإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية مما يسبب الإحباط والنفور من قبل التنفيذ لها، بالإضافة لتعطل العمل في بعض الأحيان.
- ▣ ضعف الكفاءة في نظام الاتصال وعدم الاهتمام بمقترحات العاملين.
- ▣ الإقتصار فقط على أسلوب الترهيب الذي قد يتسبب في الإحباط للعاملين ويأتي بنتائج عكسية.
- ▣ التحيز وعدم الموضوعية والمحسوبية في اختيار الأفراد داخل وحدات الرقابة الداخلية.
- ▣ عدم وجود آليات وقواعد للحوكمة في الوحدة قد يؤثر على نظام الرقابة الداخلي.
- ▣ وفي ظل التزايد المستمر في حجم رؤوس أموال المؤسسات المالية والمؤسسات الصحفية القومية بصفة خاصة أدى ذلك بطبيعته إلى تشعب الأنشطة واختلافها مما خلق الحاجة إلى المحافظة على الأموال والممتلكات وهذا أدى بدوره إلى تعاظم دور الرقابة المالية كوسيلة فعالة للحفاظ على أموال وممتلكات تلك المؤسسات والعمل على عدم سرقتها أو اختلاسها أو إهدارها، بإبفاقها في أوجه إنفاق غير سليمة وغير مجدية في عصر كثر فيه إهدار الأموال العامة.
- ▣ وبالنظر إلى نظم الرقابة المالية في المؤسسات الصحفية القومية فإن بها العديد من أوجه القصور الممثلة في :

١- أن معظم الرقابة في هذه المؤسسات قاصرة على الرقابة المالية اللاحقة (أي بعد الصرف) ويكون هدف المراجع الرئيسي فيها هو اكتشاف أخطاء التسجيل في الدفاتر.

(١) يراجع في ذلك:

- ▣ د/ رافت سلام محمود، د/ أحمد يوسف كلبونه، د/ عمر محمد زريقات، "علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١١، ص ١٦٣.
- ▣ /أ/ أسعد حاسم خضير الكوري، "دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي- واقع ومعوقات- دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، ٢٠١٥، ص ٢٠.

٢- عدم فعالية برامج للمراجعة الداخلية في هذه المؤسسات مما يجعل العمل شبه عشوائي وبالتالي يصعب متابعة التنفيذ داخل هذه الأقسام.
وعادة ما تؤدي أوجه القصور إلى وجود انحرافات وضياح وعدم الاستغلال الأمثل لأموال المؤسسات حيث يوجد العديد من الدلائل والقرائن الدالة على ضعف نظام الرقابة الداخلية ممثلة في :

- وجود العديد من المخالفات المالية سواء ما تناولته الشئون القانونية بالمؤسسات أو ما حقق فيه من قبل نيابة الأموال العامة.
 - وجود العديد من الملاحظات والمناقضات للجهات الرقابية مثل الجهاز المركزي للمحاسبات.
 - عدم توافر البيانات والتقارير للإدارة العليا بالقدر الكافي لاتخاذ القرارات السليمة.
- وفي ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى العديد من النقاط والتي تمثل جوانب وأبعاد طبيعة المشكلة وهي :

١- **البعد الأول للمشكلة** : هو وجود أوجه القصور أدت إلى وجود انحرافات وضياح وعدم الاستغلال الأمثل لأموال المؤسسات القومية.

٢- **البعد الثاني للمشكلة** : هو وجود قصور في نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدات الحكومية ومنها المؤسسات القومية الصحفية والحاجة إلى تطويره.

ويمكن للباحث في ضوء ما سبق صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات البحثية التالية :

١- ما هي أوجه القصور الموجودة في نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ومدى الحاجة لتطويره؟

٢- ما هي طبيعة نظام الرقابة الداخلية؟ وكيف يمكن تقييمه في المؤسسات القومية؟

٣- هل هناك دوراً إيجابياً للإطار المقترح لتطوير نظام الرقابة الداخلية على الحد من أوجه القصور فيه؟

٤- ما هو أثر الانعكاسات المحاسبية لتطوير نظام الرقابة الداخلية على ضبط وتحسين الأداء في المؤسسات الصحفية القومية؟

٣/١ الدراسات السابقة :

تعتبر الدراسات السابقة حجر الزاوية التي تبلور الرؤية البحثية لدى الباحث، وتوفر له تجارب وخبرات الباحثين السابقين وذلك فيما يتعلق بتطوير نظام الرقابة الداخلية، تمهيداً لاستخدام ذلك في تقديم الإضافة المطلوبة من قبل هذه الدراسة.

وبناءً على ما سبق سيتم عرض الدراسات السابقة، وترتيبها ترتيباً زمنياً من الأقدم إلى الأحدث، وذلك على النحو التالي :

الدراسة	الهدف من الدراسة	أهم نتائج وتوصيات الدراسة
١- دراسة وجدان أحمد، (٢٠١٠) ^(١)	هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى مساهمة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة وذلك من خلال تناول ما يلي : <ul style="list-style-type: none"> محاولة إعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات من خلال إبراز مفاهيمها وأدواتها. تحليل مدى مساهمة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة من خلال عرض بعض أدواتها ودورها في تحسين أداء المؤسسة. 	توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : <ul style="list-style-type: none"> تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية يحافظ على أصول المؤسسة ويشرف على عملياتها ويراقب مستوى الأداء ودرجة الالتزام بتنفيذ القرارات. إن المراجعة بشكل عام تعتبر وسيلة من وسائل الرقابة سواء كانت داخلية من خلال وجود لجنة للرقابة الداخلية داخل المؤسسة والتي تلعب دور في رقابة الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط ومراقبة تنفيذ السياسات والمخطط الموضوعة من قبل الإدارة.
٢- دراسة ريم طه، (٢٠١١) ^(٢)	هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور أجهزة الرقابة المالية العليا المتمثل في ديوان المحاسبة الأردني في مكافحة الفساد في الوحدات الحكومية .	توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج منها : <ul style="list-style-type: none"> هناك اتجاه عامي للقضاء على الفساد من خلال المسئوليات المنوطة بها والمبادئ الأساسية التي قد تتوفر لدى ديوان المحاسبة ليس هناك قوانين خاصة ومهمة تساهم في مكافحة الفساد مثل محاكمة الوزراء وقانون لمنع الرشوة والتي قد تساهم في مكافحة الفساد.
٢- دراسة (Morelo,) (2011) ^(٣)	هدفت هذه الدراسة إلى بيان وإثبات أهمية الرقابة الداخلية في الإدارة العامة بالتطبيق على دولة البرازيل، وذلك من خلال استعراض النماذج النظرية للإدارة العامة وكذلك الإطار النظري للرقابة الداخلية والتعرض لمفاهيم وأهداف ومحددات الرقابة الداخلية وأهميتها في الوحدات العامة.	توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها : <ul style="list-style-type: none"> تلعب الرقابة الداخلية أهمية قصوى في الإدارة العامة للوحدات الاقتصادية فهي تعمل تحت إجراءات قانونية توجه في الأساس نحو مراقبة الأنشطة . تحافظ الرقابة الداخلية على النزاهة والاستقامة داخل الوحدات العامة.

(١) أ/ وجدان علي أحمد، "دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة في جامعة الجزائر"، رسالة ماجستير في العلوم الإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١٠، متاحة على شبكة الإنترنت من خلال الرابط: <http://iefpedia.com/arab>

(٢) د/ ريم عقاب حسين طه، "دور أجهزة الرقابة المالية العليا في مكافحة الفساد في الوحدات الحكومية: دراسة تحليلية لديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية"، بحث مقدم إلى مؤتمر بعنوان "منظمات متمسكة في بيئة متجددة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية وجامعة جدارا، الأردن، أكتوبر ٢٠١١، ص ٤٦٧-٤٩٥.

(3) Natan Morelo, "The Importance of Internal Control in the Brazilian Public Administration", Working Paper, School of Business and Public Management, The Institute of Brazilian Business and Public Management Issues, The Goerge Washington University, April 2011.

الدراسة	الهدف من الدراسة	أهم نتائج وتوصيات الدراسة
		<ul style="list-style-type: none"> ■ يجب على جميع المسؤولين العاملين في الوحدات العامة إتباع وتفعيل نموذج الرقابة الداخلية مع ضرورة إدخال الجانب التكنولوجي والتدريب عليه.
<p>Li, J.) دراسة (4 and Lin, B., (2012)⁽¹⁾</p>	<p>هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور نظام التدقيق الحكومي في اكتشاف الفساد والحد منه ، وذلك باستخدام بيانات اللجنة الإقليمية الصينية عن الفترة من ١٩٩٩ حتى ٢٠٠٨ .</p>	<p>توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج منها :</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ عدد المخالفات المكتشفة نتيجة مراجعة الحسابات الحكومية يرتبط ارتباطاً إيجابياً بمستوى الفساد . ■ يرتبط الجهد المبذول في مراجعة الحسابات الحكومية ارتباطاً سلبياً بمستوى الفساد السائد . <p>وأوصت هذه الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها :</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ أنه يجب إتباع إستراتيجية حسن الإشراف المبكر بدلاً من التصحيح والمراجعة بعد حدوث الخطأ . ■ ضرورة تطبيق العقوبات القانونية بشكل شامل على جميع الإدارات المسؤولة عن الفساد .
<p>Abbas & (5 Iqbal, 2012)⁽¹⁾</p>	<p>هدفت هذه الدراسة إلى تحليل المنظور النظري والممارسات العملية لنظام الرقابة الداخلية من خلال مراجعة الأدبيات ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية ، حيث استخدمت هذه الدراسة أسلوب تحليل المضمون ، وقد أجريت هذه الدراسة في باكستان .</p>	<p>توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها :</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ أن نظام الرقابة الداخلية نظام متطور وذو فعالية كبيرة وإذا نفذ حسب ما مخطط له ، فإنه يسهم في حماية الموارد من الهدر والضياع ويعتبر أساساً للملائمة العمليات في كل أنواع المنظمات . ■ أهمية نظام الرقابة الداخلية في مساعدة المنظمات بهدف التخفيض من مخاطرها

- (1) Liu Jin, Lin Bin, "Government Auditing and Corruption Control: Evidence from China's Provincial Panel Data", *China Journal of Accounting Research*, Vol. 5, 2012, PP. 163-186.
- (2) Abbas, Q., & Iqbal, J., "Internal Control System: Analyzing Theoretical Perspective and Practices", *Middle- East Journal of Scientific Research*, Vol.12, Issue. 4, 2012. PP. 530-538.

أهم نتائج وتوصيات الدراسة	الهدف من الدراسة	الدراسة
التشغيلية وتحسين موثوقية التقارير المالية من أجل تعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصالح.		
توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج منها : <ul style="list-style-type: none"> ■ أن فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركات المدرجة في بورصة بوخارست أنها تدعم حوكمة الشركات، ويوجد مخاطر للرقابة الداخلية في تلك الشركات. ■ هناك نظام فعال للرقابة الداخلية يؤدي إلى العرض العادل للتقارير والقوائم المالية، وبالتالي تزيد ثقة المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين في تلك التقارير. 	هدفت هذه الدراسة إلى تحليل البيانات المتعلقة بالرقابة الداخلية والحوكمة المؤسسية المطبقة في الشركات المدرجة في بورصة بوخارست، وقد أجريت هذه الدراسة في رومانيا، حيث استخدم فيها المنهج النسوعي من خلال تحليل البيانات المستخرجة من تقارير حوكمة الشركات والتقارير السنوية لمراجع الحسابات، إضافة إلى تحليل بيانات التقارير الأخرى.	٦-دراسة Mihaela &) (Iulian, 2012 ^(١))
توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها وجود انخفاض في معدلات الاحتمال حسب ما تم الإبلاغ عنه من قبل أصحاب الوحدات الصغيرة والمتوسطة الحجم في ماليزيا، من خلال التقارير الصادرة عنها والتي تقوم بإعدادها في فترات معينة. وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات منها : <ul style="list-style-type: none"> ■ ضرورة اتخاذ الوحدات الصغيرة والمتوسطة الحجم التدابير الوقائية لمنع حالات الغش والاحتمال. 	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التدابير الوقائية لنظام الرقابة الداخلية من عمليات الاحتمال في أداء الوحدات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة الحجم في ماليزيا، وتحديد الأسباب التي تؤدي إلى انخفاض معدلات الغش والاحتمال، هل سببها التدابير الوقائية التي تطبقها هذه الوحدات أم أن المديرين لا يرغبون في الكشف عن الحقيقة الواقعية من أجل إظهار الكفاءة في إدارة أعمالهم.	٧-دراسة Shanmugam,) (et, al., 2012 ^(٢))
توصلت هذه الدراسة للعديد من النتائج منها : <ul style="list-style-type: none"> ■ هناك بعض القيود تحول دون تحقيق الأهداف المرسومة من قبل الإدارة متمثلة بعدم وجود آلية واضحة تعمل على الفصل بين الواجبات والمسئوليات. ■ أن هناك علاقة إيجابية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، وإن التدقيق الداخلي له تأثير هام على نظام الرقابة 	هدفت هذه الدراسة إلى تحديد وتحليل العلاقة بين ممارسات التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في شركات تحويل الأموال في الصومال، من خلال التعرف على الدور الذي يمارسه نظام التدقيق الداخلي وتحديد مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في تلك الشركات.	٨-دراسة Mohamud,) (2013 ^(٣))

- (1) Mihaela, D., & Iulian, S., "Internal Control and the Impact on Corporate Governance, in Romanian Listed Companies", *Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics*, 2012, PP. 1-10.
- (2) Shanmugam, J, K, Che Haat, M. H., & Ali, A., "An Exploratory Study of Internal Control and Fraud Prevention Measures in SMES", *International Journal of Business Research and Management (IJBRM)*, Vol. 3, Issue. 2, 2012, PP. 90-99.
- (3) Mohamud, H. A., "Internal Auditing Practices and Internal Control System in Somali Remittance Firms", *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 4, Issue. 4, 2013, PP. 165-172.

الدراسة	الهدف من الدراسة	أهم نتائج وتوصيات الدراسة
٩- دراسة العجمي (٢٠١٣) ^(١)	هدفت الدراسة ببيان أثر نظام الرقابة الداخلي على جودة معلومات التقارير المحاسبية من خلال التعرف نظم الرقابة (رقابة الإيرادات - رقابة التكاليف والأجور - ورقابة امتلاك الموجودات الثابتة، ورقابة الاقتراض) على جودة معلومات التقارير المحاسبية، وتكون مجتمع الدراسة العاملين في وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في البنوك التجارية في الكويت، أما عينة الدراسة كان عددهم (٦٠)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: كان أثر نظام الرقابة على جودة التقارير المحاسبية متوسطة، فاعلية أنظمة الإيرادات والأجور جاءت مرتفعة أما فاعلية أنظمة تكاليف المبيعات وامتلاك الأصول الثابتة والاستثمار والاقتراض كانت متوسطة.	وأوصت الدراسة: الاهتمام والتأكيد على دور نظم الرقابة الداخلية بإبعادها، العمل على مواكبة التطورات في مجال نظام الرقابة، الاهتمام بتدريب الموظفين في مختلف الأقسام، التأكيد على إرفاق إيضاحات حول السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة بالقوائم المالية.
١٠- دراسة سامية آدم، (٢٠١٤) ^(٢)	هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على أهمية نظام الرقابة الداخلية وما مدى تأثيره على الأداء المالي للوحدات الحكومية بهدف المحافظة على المال العام وذلك بإيجاد نظام رقابة داخلية محكم يحقق الكفاءة والفعالية بالوحدات الحكومية في الرقابة على الأداء المالي.	توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج منها: <ul style="list-style-type: none"> ■ وجود نظام ضبط داخلي محكم يؤدي إلى زيادة الأداء المالي. ■ التدريب المستمر للعاملين وإكسابهم مهارات في تخصصاتهم يزيد من كفاءة أدائهم المالي. ■ تقسيم العمل بتحديد السلطات والمسئوليات يسهم في رفع كفاءة أداء الوحدات المالي. وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات منها: <ul style="list-style-type: none"> ■ تعزيز قيم الشفافية في مجال العمل المالي والاقتصادي. ■ تفعيل القوانين والإجراءات المالية والمحاسبية الموجودة باللجنة. ■ إحكام نظام كفاءة وفعال للرقابة الداخلية

(١) عبد الله العجمي، تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثرها في جودة معلومات التقارير المحاسبية - دراسة ميدانية في البنوك التجارية في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ٢٠١٣.
(٢) / / سامية أحمد محمد آدم، مرجع سبق ذكره.

الدراسة	الهدف من الدراسة	أهم نتائج وتوصيات الدراسة
١١- دراسة جاسم، (٢٠١٤) ^(١)	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على قدرة نظم الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من مظاهر الفساد المالي والإداري، من خلال بيان مقومات وأهداف نظام الرقابة والتدقيق الداخلي، والتعرف على مفهوم الفساد المالي والإداري وتحديد مسوره ومسبباته وآثاره، إضافة إلى تقويم دور أجهزة الرقابة والتدقيق في الحد من تلك الظاهرة. وأجريت هذه الدراسة في العراق، واستخدمت أسلوب قائمة الاستقصاء التي أعدت لجمع البيانات لتحقيق هدف الدراسة وفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية.	ليضمن سد الثغرات التي تؤدي إلى حدوث التلاعب والأخطاء والغش. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها : ■ أن وجود نظام رقابة داخلية وجهاز تدقيق داخلي فعال داخل المنشأة يقلل من عمليات التلاعب والهدر في المال العام وحماية الموجودات وتقليل فرص وجود مظاهر للفساد المالي والإداري واكتشاف الأخطاء فور حدوثها. ■ هناك أسباب سياسية واقتصادية واجتماعية وثقافية أسهمت في نشوء ظاهرة الفساد المالي والإداري وأن لهذه الظاهرة آثاراً سلبية وخطيرة.
١٢- دراسة (Wakiriba et al., 2014) ^(٢)	هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر نشاط الرقابة المالية على الإدارة المالية بالتطبيق على القطاع العام في دولة كينيا. واعتمدت هذه الدراسة على تصميم قائمة استقصاء وزعت على ٢٠ موظفاً (محاسب ومدير مالي وإداري) في الدوائر الحكومية في مقاطعة ميرانجين الفرعين بكينيا.	توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها : ■ القطاع العام لديه نظام فعال للرقابة الداخلية يتميز بالفصل بين الأدوار والإشراف والتزام الإدارة، وهناك نقاط ضعف في تنفيذ الضوابط المالية لنظام الرقابة المالية. ■ يوجد علاقة موجبة بين أنشطة الرقابة الداخلية والإدارة المالية. وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات منها : ■ التأكيد على ضرورة الفصل بين الأدوار والوظائف المختلفة داخل الوحدات الحكومية، والتغلب على نقاط الضعف في تنفيذ الضوابط المالية لنظام الرقابة المالية

(١) د/ فاذر عبد الحسن جاسم، "دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري: دراسة

استقصائية لنظام الرقابة الداخلية في مديرية الموارد المائية في محافظة ميسان"، مجلة الكوئ للعلوم

الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، العدد السادس عشر، ٢٠١٤،

ص ٢٤-١.

(2) John Wachira Wakiriba, Mr. Solomon Ngahu, Mr. Juma Wagoki, "Effects of Financial Controls on Financial Management in Kenya's Public Sector: A Case of National Government Departments In Mirangine Sub- County, Nyandarua county", IOSR Journal of Business and Management, Vol. 16, Issue. 10, Sep. 2014, PP. 105-115.

أهم نتائج وتوصيات الدراسة	الهدف من الدراسة	الدراسة
وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها : يساعد نظام الرقابة الداخلي المؤسسة على تحقيق أهدافها لضمان التزام الموظفين بسياسات الإدارة العليا ، تعمل استقلالية المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية ، ولخبرة وكفاءة المراجع الداخلي أهمية في تحسين نظام الرقابة الداخلية ، رفع التقارير الداخلية من المراجع الداخلي له أهمية في تحسين نظام الرقابة الداخلية ومتابعتها من الإدارة العليا من حيث تصويب وتصحيح للمسار الصحيح ، بالإضافة لما سبق وجد قيود وصعوبات تحد من ممارسة المراجع الداخلي لعمله وتؤثر على تحسين نظام الرقابة الداخلية . وأوصت الدراسة بمنح الصلاحيات الكاملة للمراجع الداخلي ليمارس نشاطه بشكل حر ، وتدريب الكادر والموظفين وتأهيلهم بشكل مناسب للعمل بالتحقيق الداخلي ، توفير الاستقلالية للمراجع الداخلي من خلال ربطه بشكل مباشر مع الإدارة العليا ، ضرورة العمل بتوصيات المراجع الداخلي وتصحيح المسار ، تقديم الحوافز للمدققين الداخليين .	هدفت الدراسة إلى معرفة دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العامة والخاصة في مدينتي الجزائر و يومرداس ، أما هيئة الدراسة اقتصرت على المراجعين الداخليين ورؤساء الأقسام بلغ عددهم (٢٥) مفردة ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج التاريخي المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي للجانب التطبيقي بالإضافة إلى استخدام برنامج SPSS لاختبار الفرضيات .	١٢- دراسة بلال (٢٠١٥م) ^(١)
وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها : القطاع المصرفي في فلسطين تحسن بعد تنفيذ الإصلاحات والقوانين الجديدة المرتبطة بإستراتيجيات مراقبة وإدارة المخاطر الداخلية ، وتبين لا تزال البنوك تعاني من بعض القضايا كتقلبات الأسعار لعدم وجود عملة وطنية ومن القضايا المثارة عدم استقلال الرقابة الداخلية ، وتبين أنه في حالات الفساد والاحتيال والأخطاء قد انخفضت وأن المخاطر لتلك البنوك مسيطر عليها بسبب إتباع بعض البنوك لسياسات سلطة النقد وإطار بسازل (٢) ، إن أنظمت الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر لها تأثير إيجابي من حيث الكمية وكذلك الأداء .	هدفت الدراسة لمعرفة أثر الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر على البنوك العاملة في فلسطين من خلال التعرف على القواعد الإصلاحات المصرفية الجديدة في تحديد المخاطر ومن ثم تقييم التي تواجه تلك البنوك والتخفيف من تلك المخاطر ، وتكون مجتمع الدراسة من جميع مدراء البنوك العاملة في فلسطين ، أما عينة الدراسة تمثلت بـ (١٠) مدراء ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات .	١٤- دراسة (Bayyoud & Sayyad, 2015) ^(١)

(١) براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية على المدققين الداخليين بالجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أحمد بوقرة، يومرداس، ٢٠١٥ .

(2) Sayyoud, M. & Sayyad, NA., The Impact of Internal Control and Risk Management on Banks in Palestine, *International Journal of Accounting and Economics Fainance and Management Sciences*, Vol. 3, No.2, 2015, PP. 145-161.

الدراسة	الهدف من الدراسة	أهم نتائج وتوصيات الدراسة
١٥- دراسة السامرائي (٢٠١٦) ^(١)	هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، وتكون مجتمع الدراسة من شركات صناعة الأدوية المدرجة في بورصة عمان لعام (٢٠١٦م) والبالغ عددها (٦) شركات، أما عينة الدراسة شملت المدراء الماليين والمحاسبين وأعضاء لجان التدقيق الداخلي ورؤساء لجان التدقيق الداخليين والمدققين الداخليين العاملين في شركات صناعة الأدوية المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددهم (٦١) مفردة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى استخدام كل من تحليل الانحدار البسيط المتعدد وتحليل المسار لاختبار الفرضيات.	وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها : أن البيئة الرقابية ومستوى المعلومات والاتصالات ومستوى المراقبة والضبط ومستوى تقييم المخاطر ونتائج المتوسطات والانحرافات المعيارية في شركات الأدوية من وجهة نظر العينة كانت مرتفعة. وأوصت الدراسة : تفعيل دور لجان التدقيق الداخلية وتقييم جودة التقارير المالية قبل رفعها للإدارة وتركيز التقارير الخاصة بنقاط الضعف التي تواجه العاملين في نظام الرقابة الداخلية كذلك وضع برامج رقابية جيدة وفعالة ورفع مستوى الرواتب والحوافز بالإضافة إلى تقييم المخاطر التي تواجه الشركات باستمرار.
١٦- دراسة الشيخ (٢٠١٦) ^(١)	هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والرقابة الداخلية في مجموعة شركات معاوية البربر (مصنع الثريا لصناعة الصابون)، أما عينة الدراسة فمن الموظفين الذين يتولون مناصب قيادية وإشرافية ذات مهمة تتعلق بالرقابة الداخلية وتم توزيع استبانته عدد (٦٠) وتم استرداد (٥٥)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى استخدام برنامج الرزير الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لاختبار الفرضيات، وكذلك اتباع المنهج التاريخي.	وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها : وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الرقابة الداخلية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وكلمسا زاد الاعتماد على الرقابة الداخلية زادت جودة المعلومات المحاسبية، أي يعني وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، والإدارة تمتلك مؤهلات علمية وخبرات مناسبة تجعلها ذات كفاءة عالية للقيام بالرقابة، وأوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية عن طريق الدورات التدريبية والندوات المتخصصة في عمل الرقابة الداخلية والتأهيل المهني لموظفي الرقابة الداخلية وتحسين خبرتهم العملية.

- (١) محمد حامد السامرائي، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ٢٠١٦.
- (٢) صادق مأمون أحمد الشيخ، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بقطاع شركات الصناعة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهرى، السودان، ٢٠١٦.

الدراسة	الهدف من الدراسة	أهم نتائج وتوصيات الدراسة
١٧- دراسة الوادية (٢٠١٦) ^(١)	هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة الداخلية على المخزون السلمي في المحافظة على رأس المال العام، وتكون مجتمع الدراسة من موظفي وزارة الصحة الفلسطينية، أما عينة الدراسة كل من له علاقة بالرقابة الداخلية والمخازن بلغ عددهم (٥٠) موظف، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج التطبيقي بالإضافة إلى استخدام كل من تحليل الانحدار البسيط المتعدد وتحليل المسار لاختبار الفرضيات.	وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها توجد رقابة داخلية شاملة على المخزون السلمي ويتم تطبيق دورة مستندية متكاملة للرقابة للمخزون السلمي ويتم المحافظة على المال العام من خلال تطبيق إجراءات رقابية على المخزون السلمي. وأوصت الدراسة بضرورة إعطاء اهتمام أكبر بتطبيق الدورة المستندية في الرقابة على المخزون والاستعانة بشكل فعال بوحدة الرقابة الداخلية عند دراسة الاحتياجات السنوية والاهتمام بشكل أكثر من قبل الإدارة العليا وتعزيز نظام الحوافز المادية والمعنوية للعاملين في مجال الرقابة وتطوير مهارات العاملين وأيضاً محاولة تعزيز الرقابة الإلكترونية من خلال استخدام الأدوات الحديثة كإليكترون.
١٨- دراسة عبد السلام، (٢٠١٦) ^(٢)	هدفت هذه الدراسة إلى: بيان كيفية تفعيل دور المراجعين في الكشف والحد من الفساد المالي والإداري من خلال: <ul style="list-style-type: none"> ■ التعرف على مفهوم الفساد وأسباب انتشاره. ■ تفعيل دور المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات في الكشف والحد من الفساد المالي والإداري 	توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: <ul style="list-style-type: none"> ■ هناك علاقة معنوية إيجابية بين تفعيل دور المراجعة الداخلية والكشف والحد من الفساد المالي والإداري. ■ هناك علاقة معنوية إيجابية بين تفعيل دور مراقب الحسابات والحد من انتشار الفساد المالي والإداري. وقد أوصت هذه الدراسة بالعديد من التوصيات من أهمها: <ul style="list-style-type: none"> ■ ضرورة تفعيل دور المراجعة الداخلية وتطويره لكشف الفساد المالي والإداري والحد منه. ■ ضرورة تحسين دور مراقب الحسابات لمنع انتشار الفساد المالي والإداري.

- (١) محمد رفيق الرادية، دور الرقابة الداخلية على المخزون السلمي في المحافظة على رأس المال العام بوزارة الصحة الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠١٦.
- (٢) /أ/ عبد السلام علي عبد السلام، "دور المراجعين في الكشف والحد من الفساد المالي والإداري"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس المجلد العشرون، العدد الثالث، أكتوبر ٢٠١٦، ص ٩٧٣-٩٩٦.

الدراسة	الهدف من الدراسة	أهم نتائج وتوصيات الدراسة
١٩- دراسة مهدي والجبوري، (٢٠١٦) ^(١)	هدفت هذه الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية لواقع حال وحدات الرقابة الداخلية الحكومية ومن ثم تحديد الصعوبات والتحديات التي تواجه نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وفقاً للدور المنشود لإدارة الرقابة الداخلية في ظل إدارة المخاطر والتعرف على المفهوم الجديد لنظام الرقابة الداخلية والمهام والمسئوليات الحديثة الملقاة على عاتق إدارة الرقابة الداخلية الحكومية وفقاً لمفهوم إدارة المخاطر.	توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها : <ul style="list-style-type: none"> ■ إن البنية الأساسية لنشاط الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية العراقية تعاني من التمسك بالمفهوم التقليدي وابتعادها عن المفهوم الحديث الذي يركز على إدارة المخاطر. ■ فضلاً عن توافر دليل ميداني مستتب من بيئة الممارسة المهنية لنشاط الرقابة الداخلية في بيئة العمل الحكومية يؤكد ضرورة تحول إدارات وحدات ودوائر الرقابة الداخلية من المدخل التقليدي إلى مدخل الرقابة الداخلية على أساس المخاطر. ■ وقد أوصت هذه الدراسة بالعديد من التوصيات من أهمها : <ul style="list-style-type: none"> ■ ضرورة إدخال تغييرات تنظيمية على إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي مع إعادة صياغة هدف الرقابة الداخلية وتأهيل وتعليم وتدريب المدقق الداخلي بما يحقق له التعليم المستمر. ■ ضرورة إصدار تشريع موحد ينظم ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة ، وإصدار معايير وإرشادات مهنية واضحة ومقبولة لخدمات الرقابة والتدقيق الداخلي يمكن الرجوع إليها.
٢٠- دراسة (Omar and Zaid Al hawatmeh, 2016) ^(٢)	هدفت هذه الدراسة إلى تقييم وحدات الرقابة الداخلية لفعالية الرقابة المالية للوحدات الحكومية الإدارية في الأردن وتوضيح العقبات التي تواجه عملية التقييم.	توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج منها : <ul style="list-style-type: none"> ■ أهمية وضرة تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق فعالية الرقابة المالية في الوحدات الحكومية الإدارية. ■ وجود العديد من العقبات التي تواجه عملية تقييم وحدات الرقابة الداخلية منها وجود العامل السروثيني، وعدم وجود الحوافز والكافيات. ■ وقد أوصت هذه الدراسة بعدة توصيات أبرزها : <ul style="list-style-type: none"> ■ الاهتمام بالعنصر البشري كأحدى مكونات وحدات الرقابة الداخلية من حيث التدريب والتطوير لوكالة التقدم التكنولوجي. ■ إعادة صياغة بعض التشريعات القانونية لتصبح متناسقة مع المعايير الدولية المهنية وخاصة معايير الرقابة العليا الدولية.

(١) د/ نضال عزيز مهدي، أ/ نبيل الجبوري، "تطوير أداء وحدات الرقابة الداخلية العامة في القطاع الحكومي في ضوء مدخل إدارة المخاطر دراسة ميدانية في الوحدات الحكومية العراقية لاقتراح نموذج عمل إدارات الرقابة الداخلية في ضوء مدخل إدارة المخاطر"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، السنة التاسعة والثلاثون، العدد مائة وتسعة، ٢٠١٦، ص ٢٢٧-٢٤٦.

(2) Omar Mohamed Al hawatmeh, Zaid Mohamed Al hawatmeh, " Evaluation of Internal Control Units for the Effectiveness of Financial Control in Administrative Government Units: A Field Study in Jordan", *European Science Journal*, Vol. 12, No. 13, 2016, PP. 225-256.

أهم نتائج وتوصيات الدراسة	الهدف من الدراسة	الدراسة
توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج منها : <ul style="list-style-type: none"> ▪ أن تطبيق حوكمة الشركات هو المخرج والحل الفعال للحد من ظاهرة الفساد المالي للإدارة، ولضمان حقوق أصحاب المصالح داخل الشركات وخاصة المستثمرين. ▪ تساعد حوكمة الشركات الجيدة على جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية، كما تساعد على الحد من هروب رؤوس الأموال وبالتالي تحقيق التنمية الاقتصادية. 	هدفت هذه الدراسة إلى استطلاع آراء المستثمرين في الشركات المساهمة المصرية في مدى تأثير الآليات الرقابية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات الفساد المالي للإدارة في تلك الشركات.	٢١- دراسة الجرف، (٢٠١٧) ^(١)
توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج منها : <ul style="list-style-type: none"> ▪ نظام الرقابة الداخلية بعد صدور القوانين المشار إليها لعب دوراً هاماً في الحفاظ على الانضباط المالي وتحقيق المساءلة والشفافية في القطاع العام. ▪ التطبيق الكامل للقوانين كان له تأثيراً على قسم التدقيق الداخلي واستقلاليته وهو ما أثر بالسلب على الفساد وبالتالي الحد من مظاهر الفساد. <p>وقد أوصت هذه الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ ضرورة أن تقوم وحدات القطاع العام بزيادة درجة إستقلالية قسم التدقيق الداخلي، وزيادة درجة المساءلة والشفافية للحد من مظاهر الفساد والقضاء عليه. 	هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور وظيفة التدقيق الداخلي الفعال على مكافحة الفساد بالتطبيق على القطاع العام الفاني وذلك من خلال مسح لمديري منظمات القطاع العام في غانا واستقصاء آرائهم بخصوص قوانين وكالة التدقيق الداخلي (IAAA) وقانون رقم ٦٥٨ في غانا.	٢٢- دراسة (Asiedu and Deffor, 2017) ^(٢)
توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها : <ul style="list-style-type: none"> ▪ يوجد علاقة تكامل بين دور المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية فيجب أن يكون نظام الرقابة الداخلية محكوماً وموجهاً من قبل المراجعة الداخلية لضمان فعاليتها. ▪ تؤثر عمليات المراجعة الداخلية على أداء الشركة بشكل يومي فهي تؤثر بشكل إيجابي على العمليات التجارية وإدارة المخاطر واتخاذ القرارات على جميع مستويات الشركة. 	هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية في الشركة بالتطبيق على إحدى الشركات الفنلندية.	٢٣- دراسة (Bubilek, 2017) ^(٣)

(١) د/ ياسر أحمد محمد الجرف، مرجع سبق ذكره، ص ٤-١٠.

- (2) Kofi Fred Asiedu and Eric Worlanyo Deffor, "Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector", *International Journal of Auditing*, Vol. 21, 2017, PP. 82-99.
- (3) Olga Bubilek, "Importance of Internal Audit and Internal Control in an Organization- Case Study", *International Business Degree Thesis*, Arcada, 2017, Available on line at: www.theseus.fi/handle/10024/129916, Access on 20/4/2018.

أهم نتائج وتوصيات الدراسة	الهدف من الدراسة	الدراسة
توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج منها : <ul style="list-style-type: none"> □ وجود دور كبير لعملية الرقابة في التحكم في الإنفاق وزيادة الإيرادات الحكومية. □ عدم وجود مسوقين مسؤولين في الجهات الحكومية لمواجهة الفساد المالي . □ الافتقار إلى عمليات التنسيق الكامل بين جميع أعمال الرقابة على الوحدات الحكومية بسبب كثرة النفقات للإعداد لذلك. 	هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة المحاسبة ومراجعة الحسابات الحكومية وأثر ذلك على مراقبة النفقات والفساد في الوحدات الاقتصادية الأردنية.	٢٤- دراسة (Magabliih,) (2018) ⁽¹⁾
توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها قبول فرض الدراسة القائلة أن نظام الرقابة الداخلية يعمل على الحد من الفساد المالي بالبنوك التجارية . وأوصت هذه الدراسة بالعديد من التوصيات من أهمها : على مسؤولي البنوك زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية بالبنوك وإعطاءها المكانة اللائقة من أجل الحد من الفساد المالي بالبنوك.	هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد في البنوك.	٢٥- دراسة ملوكي، (٢٠١٨) ^(٢)

تعليق عام على الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية :

في ضوء المسح الذي قام به الباحث للدراسات السابقة، يمكن استخلاص بعض النقاط والتي يمكن من خلالها تحديد الفجوة البحثية والإضافة التي يقدمها البحث الحالي وذلك كما يلي :

١- تعرضت بعض الدراسات إلى آليات أخرى لتطوير الوحدات الحكومية بخلاف نظام الرقابة الداخلية مثل حوكمة الشركات (دراسة الجمهوري، الباوندي، الجرف) والمراجعة الداخلية والمعايير المحاسبية الحكومية، بينما يركز الباحث على بيان دور نظام الرقابة الداخلية في ضوء التطبيق الجيد لقواعد الحوكمة في الوحدات الحكومية وتطوير هذا الدور.

٢- لم تتعرض الدراسات السابقة بالشكل الكافي إلى تقييم وتحليل نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وخاصة المؤسسات الصحفية القومية، ودراسة أوجه القصور الموجودة بهو هو ما يحاول الباحث الوصول إليه.

(1) Ali Mustafa magabliih, "The Role of Internal Financial Controls, In Raising The Efficiency of The Accounting and Auditing of Government Revenue, Expenditure Control and Corruption Checking: The Case of Jordan", *International Journal of Asian Social Science*, Vol. 8, No. 8, 2018, PP. 509-517.

(٢) د/ ملوكي أوس، "دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد في البنوك التجارية: دراسة ميدانية"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الأردن، العدد الخامس والعشرون، مارس ٢٠١٨، ص ١٧٧-١٩٤.

٣- اتخذت بعض الدراسات السابقة الشركات والبنوك والوحدات الخدمية مجالاً للتطبيق، بينما يركز البحث الحالي على قطاع المؤسسات الصحفية القومية من خلال استقصاء آراء عينة من المديرين الماليين والمحاسبين والمراجعين في القطاعات المختلفة لمؤسسة الأهرام المصرية.

٤- ندرة الدراسات التي تناولت تطوير دور نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية حيث ركزت معظم الدراسات على تحليل دور الرقابة الداخلية وليس تطوير هذا الدور لزيادة الأداء وتدنيه المخاطر وتقليل الأخطاء في هذه المؤسسات وهو ما يحاول الباحث الوصول إليه.

٤/١ هدف البحث :

إن البحث يهدف إلى تقديم دراسة تتناول إطار مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية وأساليبها المختلفة بالإضافة إلى المراجعة الداخلية والضبط الداخلي، كما يهدف أيضاً إلى التعرف على المشكلات والتحديات التي تواجه الرقابة الداخلية كما يهدف البحث إلى التطرق إلى مشكلات الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية لتكون عوناً لها في تقييم نظام الرقابة الداخلية لديها إذا كان موجوداً أو إنشاؤه إذا كان غير موجود وذلك بغرض حماية أموالها وممتلكاتها من كافة المخاطر التي تحف بتلك الأموال والممتلكات وإبراز دور الرقابة الداخلية وأهميتها مع التركيز على دور المراجع الداخلي وأهميته كدور فعال في الرقابة الداخلية وكذا دوره في تقديم كل العون للإدارة العليا من خلال كافة التقارير التي يقدمها لاتخاذ القرارات السليمة التي تكون في صالح تلك المؤسسات وسوف يتم ذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية :

١- تقييم وتحليل نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات الصحفية القومية من خلال :

- دراسة الرقابة الإدارية (الجزء الخاص بالحفاظ على أموال المؤسسة).
- دراسة وافية للرقابة المالية المحاسبية بشقيها (المراجعة الداخلية والضبط الداخلي).

٢- وضع تصور مقترح لتطوير نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الصحفية وربط تلك الدراسة بالواقع الفعلي من خلال التطبيق على مؤسسة الأهرام الصحفية.

٥/١ أهمية البحث :

يستمد البحث أهمية على المستوى العلمي والعملية كما يلي :

(١) الأهمية العلمية :

تتضح الأهمية من الناحية العلمية فسي أهمية موضوع البحث في الفكر المحاسبي المعاصر حيث يعتبر تطوير الرقابة الداخلية من الموضوعات الهامة التي شغلت الفكر

المحاسبي، فقد أثير الجدل في الفترة الأخيرة حول مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية في الحد من الأخطاء وتدنيته المخاطر والانحرافات في الوحدات الحكومية.

(ب) الأهمية العملية :

تتضح أهمية البحث من الناحية العملية مما يلي :

- ١- يحاول الباحث تقديم دليلاً عملياً على أثر تطوير نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية نظم الرقابة الداخلية في الحد من الأخطاء وتدنيته المخاطر والانحرافات في الوحدات الحكومية.
- ٢- هذا البحث قد يوفر معلومات مفيدة للجهات التنظيمية الحكومية المسؤولة عن تطبيق، ووضع المعايير بشأن أهمية الالتزام بتفعيل نظام الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي الحكومي في الوحدات الحكومية.
- ٣- هذا البحث يعد مساهمة لإدارة مؤسسة الأهرام الصحفية محل التطبيق لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في نظام الرقابة الداخلية من خلال تقديم معلومات مفيدة حول نقاط الضعف والثغرات الموجودة في هذا النظام، مما ينعكس إيجابياً على جميع الأطراف ذات العلاقة مع هذه المؤسسة.

٦/١ منهج وأسلوب البحث :

لتحقيق أهداف البحث وللإجابة على التساؤلات البحثية، واختبار مدى صحة الفروض يعتمد الباحث على كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي، وذلك كما يلي :

١- **المنهج الاستقرائي** : يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في دراسة وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي بشأن تطوير نظام الرقابة الداخلية من خلال الإطلاع على الكتب والدوريات وغيرها من المراجع العربية والأجنبية وما أصدرته المنظمات المهنية المحاسبية في هذا الشأن، وذلك للتعرف على دلالة العوامل التي سوف يتم اختبارها.

٢- **المنهج الاستنباطي** : يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية العراقية، فالاستنباط ممثل في التفكير المنطقي الاستنتاجي لمحاولة الوصول إلى حلول للمشكلة بما يساعد على تقديم دراسة واقعية للجوانب المختلفة لنظام الرقابة الداخلية.

وسوف يعتمد الباحث على الأسلوبين التاليين :

١- دراسة النظرية :

حيث يتم فيها تحليل أهم المؤلفات العلمية والأبحاث والدراسات العربية والأجنبية التي لها صلة بالموضوع، وذلك بعمل مسح مكتبي لجميع الدوريات والكتب والرسائل العلمية بالإضافة إلى إجراء مسح إلكتروني على شبكة الإنترنت.

٢- دراسة تطبيقية على مؤسسة الأهرام الصحفية :

حيث يحاول الباحث اختبار الفروض التي تم صياغتها عن طريق تصميم قائمة

استقصاء يتم توزيعها على عينة الدراسة والتي تتمثل في :

- المديرين الماليين في وحدات الرقابة الداخلية لمؤسسة الأهرام الصحفية
- المحاسبين والمراجعين في القطاعات المالية لمؤسسة الأهرام الصحفية.
- رؤساء القطاعات والعاملين بالإدارات المختلفة بمؤسسة الأهرام الصحفية.

حدود البحث :

١- يقتصر البحث على نظام الرقابة الداخلية وتطوير دوره في الوحدات الحكومية وبالتحديد المؤسسات الصحفية القومية، دون التعرض إلى الأساليب الأخرى مثل الرقابة المالية والحوكمة إلا بالقدر الذي يخدم أهداف البحث.

٢- لن يتناول الباحث المراجعة الخارجية إلا بما يخدم البحث، وإنما سيقصر على الرقابة الداخلية بعنصرها الرئيسي المراجعة الداخلية والضبط الداخلي، مركزين على دور الرقابة الداخلية في صورتها النظرية ومن الزاوية المحاسبية.

٣- تقتصر الدراسة التطبيقية على استطلاع رأى عينة من الخبراء الماليين والمتخصصين في مؤسسة الأهرام الصحفية وهم المديرين الماليين في وحدات الرقابة الداخلية والمحاسبين والمراجعين في القطاعات المالية بالإضافة إلى رؤساء القطاعات والعاملين بالإدارات المختلفة بمؤسسة الأهرام الصحفية.

٢- تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات القومية :

١/٢- مفهوم نظام الرقابة الداخلية :

شهد موضوع نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها اهتماماً كبيراً من قبل الفكر المحاسبي لكون هذا النظام عنصراً مهماً في نظام حوكمة الشركات والقدرة على إدارة المخاطر، والحد من حالات إعداد التقارير المالية الاحتياطية وحالات الغش المالي نتيجة قصور نظام التقرير المالي، ويعد نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يدعم تحقيق أهداف هذه الشركات وتعزيز وحماية قيمتها، بغض النظر عن أحجامها أو هيكلها، أو ما إذا كانت هادفة للربح أو غير هادفة للربح^(١).

(١) أ/ مريم صالح الساعدي معتوق، " تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقاً لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الانتوساي (INTOSAI)", رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٦، ص ٨.

أولاً: التعريفات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية خط الدفاع الأول والرئيسي ضد حدوث الأخطاء والمخالفات والتحريفات، وبما يضمن بشكل معقول مأمونية التقرير المالي، وحماية الأصول، ورفع كفاءة وفعالية التشغيل، والالتزام باللوائح والقوانين، وكما أن كبر حجم المؤسسات وتعدد نواحيها الإدارية، والمالية والتنظيمية، أدى إلى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمراً حتمياً للإدارة المعاصرة للمحافظة على مواردها المتاحة، كما أن إدخال نظم المعلوماتية وتعدد عالم الأعمال وحدث الفوضى المالية أدت إلى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطويره وتحسين فعاليته ليتماشى مع المستجدات الحالية.^(١)

ثانياً: أهداف وأهمية الرقابة الداخلية:

تستمد الرقابة الداخلية أهميتها من تحقيق الأهداف التالية^(٢):

- ١- التحكم في المؤسسة : يعتبر التحكم في أهداف المؤسسة التي تسعى لتحقيقها من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين ويحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات وعليه فإن تصميم وتطبيق نظام رقابي هو مسئولية الإدارة.
- ٢- حماية أصول المشروع : ويقصد بها حماية المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية وتحد في هذا المجال حامين الأولى مادية ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهيأة خصيصاً لذلك أما الحماية الثانية فهي محاسبية ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركة الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام المواد وإدخالها إلى المخازن وعملية الاستثمار وغيرها من الحالات.
- ٣- ضمان الدقة وجودة المعلومات المقدسة : ويعتبر أهم الأهداف على الإطلاق بحيث يوفر سواء للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة من المؤسسة وبالتالي اتخاذ قرارات تكون صائبة في معظمها وبالتالي فوجود تغيرات في هذا النظام قد يؤثر سلباً على المؤسسة وعلى المتعاملين معها كذلك وهذا يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المؤسسة.

ثالثاً: عناصر نظام الرقابة الداخلية :

نظام الرقابة الداخلية يتكون من مجموعة من النظم الفرعية التي تسعى إلى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، ويتم تقسيم هذه النظم إلى ثلاثة جوانب رئيسية هي: الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية، الضبط الداخلي، ويمكن للباحث تناول كل نوع منهم كما يلي:

(١) د/ سامح رفعت أبو حجر، د/ إيمان أحمد محمد رويح، "دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، المؤتمر الأكاديمي والمهني السنوي الخامس لقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٤، ص ٩.

(٢) د. إسماعيل عبد السلام، المراجعة الإلكترونية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ٢٠١٩، ص ٣٥.

(١) الرقابة المحاسبية:

يرى البعض^(١) أن نظام الرقابة المحاسبية يشمل الخطة التنظيمية والإجراءات المتعلقة بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات وإمكانية الاعتماد عليها، ومن ثم فهي مصممة لتوفير تأكيد معقول بأنه تنفيذ العمليات كما يجب ووفقاً لتصريح عام أو محدد من الإدارة، أي هي الجزء الذي يعني بتحقيق الغايات المحاسبية شاملاً الالتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والمالية التي يتوفر فيها الدرجة المطلوبة من الثقة، ويعتبر كل من النظام المحاسبي ونظام التدقيق الداخلي من أفضل وسائل تحقيق أهداف الرقابة المحاسبية.

(٢) الرقابة الإدارية:

- يرى البعض^(٢) أن هناك مجالين للرقابة الإدارية في الوحدات الحكومية هما:
- التخطيط: ويختص بتحديد الإجراءات التي تستهدف الأهداف وكيفية التنفيذ ويتضمن التنسيق، حيث أن التنسيق تابع للتخطيط فأينما وجد التخطيط وجد التنسيق.
 - الرقابة: وتختص بالإجراءات التي تكفل تحقيق الأهداف المخططة وتتضمن الإشراف، وضمان التغذية العكسية بالمعلومات وتحقيق الكفاءة لمنع أي خلل في تنفيذ الخطة.
- ويرى البعض الآخر^(٣) أن الرقابة الإدارية داخل الوحدات الحكومية تهدف إلى:
- التأكد من أن العمل يسير وفق اللوائح والأنظمة والإجراءات المقررة.
 - وضع الحلول والإجراءات التصحيحية المناسبة للانحرافات التي تكشف عنها الرقابة، ومعرفة أسباب تلك الانحرافات لتلافي حدوثها مستقبلاً.
 - تحسين مستوى الأداء وترشيد الإنفاق في الأجهزة الحكومية من خلال كشف مواطن الضعف في الأنظمة والأساليب والممارسات الإدارية التي لا تتسم بالكفاءة والاقتصاد.
 - تحسين عمليات الاتصال داخل وخارج التنظيم، والتأكد من أن المستويات الإدارية العليا على إلمام بما تم تنفيذه من أعمال في المستويات الأخرى.

(١) د/ عرف محمود الكفراري، "تطور الرقابة المالية تبعاً للنظام المالي"، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١٠، ص ٦٤.

(٢) د/ بتول محمد، د/ أحمد فيصل الحايك، د/ عمر إقبال توفيق المشهداني، "انعكاسات عمليات الفجارة الإلكترونية على هيكل الرقابة الداخلية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد الثامن، العدد الثاني والعشرون، ٢٠١٣، ص ٨٠.

(٣) د/ مسون طلاع الزعبي، "دور وحدات الرقابة الإدارية الداخلية في تنمية أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية الحكومية"، مجلة دراسات العلوم التربوية، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الأول، ٢٠١١، ص ٢١٩.

٣) الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات التي تضعها إدارة وحدة الأعمال، للتحقق من أن عناصر الرقابة تعمل كما تم تصميمها، ويعتمد الضبط الداخلي لتحقيق أهدافه على تقسيم العمل، وتحديد المسؤوليات، والفصل بين المهمات المتعارضة (التفويض، التسجيل، التشغيل، الاحتفاظ)، وإخضاع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه في العملية، ويهدف الضبط الداخلي لتحقيق فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية في وحدة الأعمال^(١).

٢/٢ الاتجاهات الحديثة لنظم الرقابة الداخلية:

مع كبر حجم المنشآت والمشروعات وتشعب العمليات بها كان لابد من التوسع في الاتجاهات الحديثة لنظام الرقابة الداخلية بحيث لا تعتمد فقط على الرقابة المحاسبية أو المراجعات المالية بل شمل أيضاً كل تخطيط وتنظيم إداري بالمشروع وكل ما يرتبط به من وسائل أو معايير.

أولاً: المفهوم الحديث لنظام الرقابة الداخلية وأهميتها في الفكر الحديث:

لقد تم تغيير مفهوم الرقابة الداخلية بحيث أصبح لا يشمل فقط على مجرد الإجراءات اللازمة للإشراف عن وظائف الأقسام المالية والمحاسبية بالمشروع، وإنما أصبح يتضمن تخطيط التنظيم الإداري بالمشروع وكل ما يرتبط به من وسائل ومعايير^(٢).

ثانياً: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية في الفكر الحديث:

يقصد بمقومات الرقابة الداخلية توافر مجموعة السياسات والوسائل والقرارات والمنشورات التي تضمن تحقيق الأهداف الموضوعي، وعلى إدارة الشئون المالية بسأي من كيانات المؤسسة المختلفة التثبيت من توافر مقومات الرقابة على كافة المستويات التنظيمية عند كل مستوى من خلال:

- ضرورة تواجده سلطة اعتماد بأداء العمل أو النشاط.
- ضرورة الفصل بين المسؤوليات والواجبات المتعارضة لتخفيض احتمالية ارتكاب الأخطاء غير المقصودة أو المقصودة وذلك عن طريق تقسيم الأعمال والمسؤوليات بين العاملين لتحقيق بين سلطة الاعتماد وتسجيل العمليات وتداول الأصول المتعلقة بذلك.
- ضرورة تصميم واستخدام مستندات وسجلات مناسبة تساعد على تسجيل العمليات والوقائع والأحداث المالية.
- ضرورة تواجده نقاط الرقابة المستقلة على الأداء مثل المقارنة بين التقديرات المخططة والمنصرف منها وتحديد الانحرافات لدراسة أسبابها وكيفية تلافيها مستقبلاً.

(١) أ/ محمد علي العرايدة، د/ محمود الخلايلة، مرجع سبق ذكره، ص ٢٣.

(٢) د. محمود شرقي عطا الله، مبادئ المراجعة، دار النهضة العربية، ١٩٧٧-١٩٧٨، ص ١٤٥.

- التأكيد من أن الأعمال التي تتم بالمؤسسة قد أديت طبقاً للوائح والسياسات، والإجراءات الموضوعية وأن هناك سلطة اعتماد أقرت أداء هذه الأعمال.
- التحقق من أن العمليات المالية يتم إدخالها بالنظام المالي والمحاسبي بشكل يسمح بالاعتماد على صحة البيانات المستخرجة منها والتي تمكن من اتخاذ القرارات السليمة.
- التحقق من أن أصول المؤسسة وحقوقها يتم المحافظة عليها.

ثالثاً: العناصر الأساسية في نظام الرقابة الداخلية الجيد :

لاشك أن نظام الرقابة الداخلية في أي مشروع من المشروعات لا بد وأن تتوفر فيه العناصر الأساسية اللازمة لتنفيذه بكفاءة عالية وذلك في ضوء الظروف المحيطة بالمشروع وطبيعة نشاطه، كما أنه لا يمكن أن نتخيل وجود نظام نمطي موحد للرقابة الداخلية يشترط تطبيقه في كافة المشروعات وفي كل الظروف، وإنما يرجع تحديد ذلك إلى دراسة كل حالة على حدة، وعند وضع نظام للرقابة الداخلية سليم.

رابعاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي في ضوء المعايير الدولية

أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية (INTOSAI)، دليلاً للرقابة الداخلية تضمن مؤشرات الكمية والكفاءة، والإنئوساي هي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأجهزة الرقابية) في البلدان المنتمية إلى منظمة الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة، وهي الهيئة الدولية المعترف بها التي تمثل الأجهزة الرقابية، وتلعب الأجهزة الرقابية دوراً رئيساً في رقابة الحسابات والعمليات الحكومية وفي تعزيز التصرف المالي السليم والمساعدة الشاملة في الحكومات التابعة لها، وتوفر الإنئوساي منتدى للمدققين الحكوميين من كافة أنحاء العالم لمناقشة القضايا ذات الاهتمام المشترك ومواكبة المستجدات بخصوص المعايير الرقابية وغيرها من المعايير المهنية الجاري العمل بها، وأفضل الممارسات ذات العلاقة^(١).

٣/٢ الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية :

حيث صدر قرار رقم ٤١ لسنة ٢٠٠٨ بإصدار اللائحة النموذجية للمؤسسات الصحفية القومية بتاريخ ٣٠/١١/٢٠٠٨ حيث نظمت اللائحة جميع الأعمال في المؤسسات الصحفية القومية ومنها الرقابة الداخلية، وبناءً على اللائحة النموذجية صدرت منها اللائحة المالية التي تنظم جميع الأعمال المالية في المؤسسات الصحفية القومية.

أولاً: تحليل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية

بالبحث والحصول على البيانات تم الحصول على صورة من اللائحة المالية لمؤسسة الأهرام ومؤسسة الأخبار، أما جريدة الجمهورية وجد أنها تستمد أعمال الرقابة من اللائحة

(١) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة (INTOSAI)، الخطة الإستراتيجية للفترة (٢٠١١-٢٠١٦)، متاح على شبكة الانترنت من خلال الرابط:

<http://www.intosai.org/uploads/arabicintosaistrategicplan20112016j.pdf>

النموذجية للمؤسسات الصحفية بالإضافة إلى مجموعة لوائح معتمدة من السيد رئيس مجلس الإدارة ومشروع لائحة مقدم من مكتب المراجع الخارجي، وهذه اللائحة معتمدة من مجلس الإدارة والجمعية العمومية يعد الأخذ في الحسبان جميع ملاحظات الجهاز المركزي.

ثانياً : تحليل لبعض إجراءات الرقابة في المؤسسات الصحفية القومية، ١) الرقابة على العمليات المصرفية والتأمين :

حيث جاء في الباب الثالث من اللائحة المالية لمؤسسة الأهرام من المادة ٤٣ : ٩١ مؤسسة أخبار اليوم من المادة ١ : ٤٩ حيث نظمت تلك المواد فتح حسابات للمؤسسات بالبنوك ومن له حق التوقيع على الشيكات وإجراءات إيداع أموال المؤسسة لدى البنوك وإجراء المطابقات بين الرصيد الدفترى والرصيد البنكي وعمل التسويات اللازمة أن وجدت أي فروق، وأيضاً كيفية التعامل مع الشيكات الواردة وكيفية استلامها والشيكات المؤجلة وإلغاء قابلية الشيك للتظهير وكيفية تسجيل الشيكات وتسجيل الشيكات المرتدة من البنك لعدم التحصيل ونظام الكمبيالات وقبولها والسندات لأمر وأيضاً أحكام الرقابة على الشيكات الصادرة قيدها والفصل بين التقرير والتوقيع والتسليم والعينة في الدفاتر وأن يتم التحقيق من شخصية المستفيد مع الاحتفاظ بكعوب الشيكات وأيضاً تنظيم خطابات الضمان ومن المسؤول عن متابعتها وقيدها في السجلات مع مراعاة عدم قابلية خطابات الضمان الواردة للمؤسسة من الإلغاء مع إجراء قيود محاسبية نظامية لخطابات الضمان الصادرة لصالح المؤسسة مع الحرص على تحديد صلاحية خطابات الضمان والأمر التي تستدعي تسجيل خطابات الضمان أو ردها وتخفيضها.

٢) الرقابة على الإيرادات والمصروفات :

أحكام الرقابة على الإيرادات والمصروفات وقد تم توضيح ذلك في الباب الرابع من اللائحة المالية للمؤسسات الصحفية القومية.

٣) الرقابة على الخزائن والنقدية والسلف :

حيث حددت المادة (٢) من لائحة أخبار اليوم اختصاصات الخزينة كما يلي^(١):

- استلام التحصيلات (نقدية - شيكات).
- استلام النقدية والشيكات الواردة وتوريدها للبنوك.
- استلام الشيكات المنصرفة من البنك لتمويل الخزينة.
- مواجهة الطلبات العاجلة بالصرف من السلفة المستديمة للخزينة.

(١) اللائحة المالية لمؤسسة أخبار اليوم، ص ٣٩.

٤) الرقابة على السلف المؤقتة والمستديمة :

حيث تنظم المواد من ٣٠ : ٤١ من اللائحة المالية لمؤسسة أخبار اليوم إجراءات تنظيم السلف المؤقتة والمستديمة على النحو التالي^(١):

حيث نصت اللائحة على أنه يجوز إجراء بعض الصرفيات نقداً لمواجهة ظروف عملية خاصة في حالة المصروفات العاجلة أو النثرية ويجب أن تكون هذه المصروفات النقدية من خلال سلف مستديمة أو مؤقتة توضع لها نظم دقيقة لضبطها وأحكام الرقابة عليها.

ثالثاً: أوجه القصور والتحديات التي تواجه تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية

يتضمن نظام الرقابة الداخلية بغض النظر إذا كان قد تم تصميمه وتطبيقه بشكل جيد أم لا بعض التحديات والقيود الملازمة والتي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء والغش، ولهذا السبب يوصف نظام الرقابة الداخلية مهما كانت قوته بأنه يوفر تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً لمنع واكتشاف الأخطاء والغش، وتشمل القيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية ما يلي^(٢):

- التواطؤ بين العاملين لتدنية دور الرقابة.
- تغلب الإدارة على أوجه الرقابة.
- التعطل المؤقت للنظام.

٣- مكونات الإطار المقترح لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية :

١/٣ التشغيل الإلكتروني للبيانات وإجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة البيانات والمعلومات المحاسبية :

يتناول الباحث التشغيل الإلكتروني للبيانات وإجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة البيانات والمعلومات المحاسبية كأحد مكونات الإطار المقترح لتطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية كما يلي:

أولاً: التشغيل الإلكتروني للبيانات:

نظراً للتطورات الهائلة التي مر بها العالم وما يعرف بالثورة التكنولوجية والتي أدت بدورها إلى تطور أنظمة الحاسب الآلي وتدخلها في كافة مناحي الحياة حيث أدى ذلك إلى اعتماد معظم المنشآت والمنظمات والحكومات على الأنظمة الإلكترونية والحاسبات الآلية في تشغيل بياناتها ولم يقتصر الأمر على هذا الحد بل وصل إلى تداول البيانات والمعلومات وتوصيلها إلى مستخدميها أينما كانوا.

(١) اللائحة المالية لمؤسسة أخبار اليوم، ص ٤٥ : ٤٧.

(٢) د/ طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة- شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعريسة-

الجزء الثاني"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٣٠٠-٣٠٣.

ثانياً: إجراءات حماية الأصول :

تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة حماية Safeguard فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء المتعددة Intentional Errors في معالجة العمليات يقصد إضفاء غش أو اختلاس وتستند الأخطاء المتعمدة إلى تخطيط مدروس بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نوايا احتيالية Fraudulent Intentions ويتم ذلك بعدم إجراء قيد محاسبي (سهوكلي) أو تحريف في السجلات بشكل لا يبدو متعارضاً مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية، فقد تدرج أسماء وهمية في كشوف الأجور لتغطية اختلاس في النقدية ويكون الأجور مطابقاً لإجمالي كشف الأجور بالرغم من وجود هذه الأخطاء^(١).

ثالثاً: ضمان دقة وسلامة البيانات والمعلومات المحاسبية

هناك فارق كبير بين البيانات والمعلومات فتعرف البيانات والمعلومات كالاتي^(٢):

البيانات هي عبارة عن حقائق أولية يعبر عنها في صورة كلمات أو أرقام ورموز تشير إلى مسألة معينة وهي تمثل الحد الأدنى من الحقائق / للحصول على معلومة معينة فالبيانات هي المادة الخام التي تضع المعلومات كمنتج نهائي يستخدم لدعم القرار. وتعريف المعلومات هي عبارة عن بيانات خضعت للتشغيل من حيث الترميز والتصنيف والتنظيم وإجراء العمليات الحسابية والمنطقية عليها بحيث يمكن إعداد النتائج في شكل تقارير مفيدة لمتخذي القرار.

٢/٣ تطوير البيئة والإجراءات والضوابط الرقابية في المؤسسات الصحفية القومية :

يتناول الباحث تطوير البيئة والإجراءات والضوابط الرقابية كأحد مكونات الإطار المقترح لتطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية كما يلي^(٣):

- (١) د. محمد توفيق محمد، أصول المراجعة العملية والممارسة العملية، مرجع سبق ذكره، ص ٩٤-٩٥.
- (٢) أ.د/ طارق عبد العظيم أحمد، الحسابات الإلكترونية، بدون ١٩٩٧، ص ٢٣٧.
- (٣) قام الباحث بالاعتماد على المراجع التالية:
 - د/ صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدوري، "مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠٠٥ ص ٢٠٢-٢١٩.
 - أ/ شيرين محمود حمد، "تطوير نظم الرقابة المالية في ظل إعادة هندسة العمليات الحكومية والتحول إلى اللامركزية في إقليم كردستان- العراق" رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٥ ص ٧٠-١٢٠.
 - أ/ مريم صالح الساعدي معتوق، "تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقاً لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الانتوساي (INTOSAI)"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٦.
 - د/ أحمد حلمي جمعة، "مدخل مقترح لتطوير الرقابة الحكومية على الأموال العامة لمكافحة الفساد في العالم العربي- الأردن نموذجاً"، المؤتمر العربي الأول بعنوان "التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفيع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، عمان، الأردن، ٢٠٠٨ ص ٢٢٠-٢٣٥.
 - د/ محمد مظهر، "دور الأجهزة للرقابة المالية والمحاسبية في تطوير النظام المحاسبي للدولة ديوان محاسبة قطر"، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، ديسمبر، ٢٠١٤، متاحة على شبكة الانترنت من خلال الرابط التالية: www.giem.info/article/details/ID/479-11-2014.

أولاً: تطوير البيئة الرقابية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية:

ويتم ذلك من خلال توافر مجموعة من المقومات وهي:

(١) وجود ميثاق لقواعد الاستقامة والقيم الأخلاقية بين العاملين :

فعلى الإدارة أن تضع الأساس لبيئة أخلاقية سليمة في الوحدات الحكومية، على أن تكون هي القدوة في ذلك، فتقوم الإدارة بوضع ميثاق للأخلاق على أن يكون هذا الميثاق مكتوباً وشاملاً لجميع القيم المطلوبة والتي يجب أن يتحلى بها جميع العاملين بالوحدة، مثل الأمانة والثقة والاستقامة، لكي تكون هذه القيم مثل عليا لكل العاملين بالوحدة في تعاملاتهم وممارساتهم سواء تلك التي تتم داخل الوحدة أو خارجها، ولذلك تؤدي إلى تخفيض أو إزالة الحوافز أو الإجراءات التي تدفعهم إلى ارتكاب ممارسات الفساد المختلفة.

(٢) هيكلة الموارد البشرية وأعضاء جهاز المراجعة الداخلية والضبط الداخلي:

حيث تكون بيئة الرقابة فعالة في الوحدة، إذا كان الأشخاص القائمين على تنفيذ الأنظمة في الوحدة يؤدون أعمالهم داخل الإطار والسلوك المطلوب منهم ووفق ما تتطلبه الإدارة منهم، ولأن الأشخاص يمكنهم الالتزام بالنظم أو مخالفتها، لذلك يكون من الضروري التركيز على اختيار الأشخاص المناسبين من البداية على أن تتوافر فيهم صفات الأمانة والاستقامة بجانب الكفاءة والمهارة، وبتعيين الأشخاص المناسبين تكون الإدارة قد خطت خطوة هامة نحو منع الفساد والحد منه منذ البداية.

(٣) تطوير الهيكل التنظيمي والفصل بين المسؤوليات بدقة وعدم تركيز السلطات أو التوسع فيها :

يجب أن يتم الفصل بين المسؤوليات في الوحدة فيما بين الأقسام المختلفة، وفيما بين الأفراد داخل هذه الأقسام، كما يجب عدم تركيز السلطات أو التوسع فيها لدى بعض الأفراد في الوحدة حتى لا تفقد الصلاحيات الواسعة لبعض المسؤولين إلى ارتكاب الممارسات الفاسدة وذلك لأن الصلاحيات الواسعة غالباً ما تكون مفسدة.

(٤) تطوير دور ومسئولية الإدارة العليا للوحدة الحكومية :

كلما زادت درجة مشاركة إدارة الهيئة الحكومية في الرقابة على الأنشطة والأعمال والتصرفات التي تتم في الوحدة كلما أدى ذلك إلى زيادة فعالية الرقابة في الوحدة وإلى خلق حالة من الانضباط والسيطرة على تصرفات العاملين بالوحدة.

(٥) تفعيل عنصرى المساءلة، والشفافية في المؤسسة:

حيث يجب أن تتضمن بيئة الرقابة في الوحدة الحكومية عنصر المساءلة لتحقيق الرقابة الفعالة، وذلك لأن نظام الرقابة الذي يحقق المساءلة أو المحاسبة عن التصرفات التي يقوم بها الأفراد بالوحدة بصورة عادلة ومتكررة يساعد في تخفيض دوافع الفساد إلى أدنى حد ممكن ويخفض من فرص الفساد أو ارتكاب الممارسات الفاسدة، ويجب أن يخضع للمساءلة جميع العاملين في المستويات الإدارية المختلفة دون تفرقة بينهم، كذلك يجب أن يخضع

للمساءلة متخذتي القرارات الحكومية الهامة لتبرير أن قراراتهم منطقية ورشيده ومن أنها قد تمت طبقاً للقواعد والإجراءات والقوانين واللوائح المنظمة.

ثانياً : تطوير الإجراءات والضوابط الرقابية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية :

يجب أخذ الاعتبارات التالية في الحسبان عند وضع وتصميم ضوابط الرقابة التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية في أي وحدة حكومية:

١- يجب على المديرين بالوحدة الحكومية إجراء المقارنات بين الأداء الفعلي والمخطط أو بالنتائج المتوقعة وتحليل الاختلافات بينهما.

٢- يجب إجراء تقسيم للواجبات والمسئوليات الأساسية في الوحدة فيما بين العاملين للتخفيف من مخاطر الأخطاء والاحتيال والفساد وهو ما يعرف بالفصل بين الوظائف المختلفة وتحديد المسئوليات والسلطات.

٣- يجب أن تتوافق ضوابط الرقابة الداخلية التي يتم تصميمها في الوحدة الإدارية الحكومية مع معايير الرقابة الداخلية التي تضعها وتقوم بنشرها السلطات المركزية والتي عادة ما تكون جهات قانونية.

٤- يجب تطوير نظام الرقابة العينية في الوحدة لتوفير أقصى حماية ممكنة للأصول وبصفة خاصة الأصول القابلة للسرقة أو الاختلاس.

٥- يجب تدريب العاملين بالوحدة الإدارية الحكومية التدريب الكافي والفعال والإشراف عليهم وتوجيههم لتحقيق أهداف الوحدة.

٦- يجب أن يتم تسجيل العمليات المختلفة في الوحدة في الحال دون تأخير، للمحافظة على دقتها وملاءمتها وحتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في عمليات الرقابة واتخاذ القرارات.

٧- يجب أن تقتصر مسئولية التوصل للأصول والسجلات على الأفراد المصرح لهم بذلك في الوحدة، على أن تحدد مسئولية استخدامهم لها بوضوح.

٨- يجب أن يتم تنفيذ العمليات والأحداث الهامة الأخرى في الوحدة بناء على تصريحات محددة وأن تكون من سلطة الأشخاص المصرح لهم بذلك فقط.

٩- تدوير القيادات الإدارية بصورة لا تسمح للمسئول بالبقاء في منصبه لأكثر من مدة معينة مع تقييد صلاحياتهم وسلطاتهم الإدارية الواسعة لتخفيف فرص الفساد.

٣/٣ استخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية لتنفيذ السياسات الإدارية العليا :

تقوم الرقابة الداخلية الفعالة على مجموعة من المقومات المحاسبية التي تعتمد في الأساس على وجود نظام محاسبي سليم حيث يعد وجود نظام محاسبي سليم يكفل للإدارة

تحقيق الضبط المحاسبي من المقومات للرقابة الداخلية ويمثل مجموعة من المبادئ والأسس العلمية والطرق والأساليب والإجراءات التي تتبع لتسجيل العمليات المالية وتبويبها وقياس نتائجها وعرضها لأغراض تقويم الأداء وترشيد الإدارة فيما تتخذه من قرارات.

وتستخدم الإدارة العليا مجموعة من الأدوات المختلفة للتحقق من مدى التنفيذ والتزام بالسياسات الموضوعية على أرض الواقع للوصول إلى أهداف المنشأة الموضوعية منها الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية حيث أنها أهم الأدوات المستخدمة التي تعطي مؤشرات عن قدرة القائمين بالمنشأة بالالتزام بالسياسات الموضوعية من قبل الإدارة العليا وسوف يتم في هذا المبحث إلقاء الضوء على كل منهما:

أولاً: الموازنات التخطيطية:

ويعتمد النظام المحاسبي السليم على مجموعة من العناصر منها: الموازنات التخطيطية حيث تلعب الموازنات دوراً بارزاً في العملية الرقابية كونها تقوم بالتخطيط وتحديد الأهداف وتحليل الانحرافات بعد مقارنة النتائج الفعلية مع ما مخطط لها وبيان مسبباتها ومعالجتها ومحاولة عدم الوقوع فيها لاحقاً^(١).

ثانياً: التكاليف المعيارية^(٢):

تعتبر التكاليف النمطية امتداداً طبيعياً لأسلوب المراقبة عن طريق الموازنات وكان ظهورها مسابراً للتطور في الأساليب الإدارية والهندسية والذي لاحقاً المحاسبون بظهور التكاليف النمطية كأسلوب يحقق المراقبة بقدر أوسع وأدق ورغم ذلك تتميز التكاليف النمطية عن الموازنات بما يلي:

- أ- يتركز اهتمام الموازنة على وضع تقديرات للأقسام والإدارات بينما يتركز اهتمام التكاليف النمطية على الإنتاج والعمليات وترتبط أساساً بوحدة التكلفة.
- ب- تكون تقديرات الموازنة عامة بينما تدخل التكاليف النمطية في التفاصيل الدقيقة للمواصفات الهندسية والفنية للعمليات وما تستلزمه عناصر التكلفة.

(١) تراجع في ذلك:

■ د/ محمد علي محمد الجابري، "تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لتنظيم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن، ٢٠١٤، ص ٣١-٣٢.

■ أ/ أسماء عقاب ربيع، د/ أسماء عبد المنعم السيد علي، مرجع سبق ذكره، ص ٣١.

■ Mu'azu Saidu Badara, Siti Zabedah Saidin, "Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness A local Government level", *Journal of Social and Development Sciences*, Vol. 4, No. 1, 2013, PP. 30-31.

(٢) د. محمد عثمان البطمة، المراقبة الداخلية في نظم الحاسبات الآلية دراسة نظرية تطبيقية، مرجع سبق ذكره،

ص ٤٢.

ج- تهتم التكاليف النمطية باعتبارها أداة للمراقبة ولتحقيق الأهداف، بعمل مقابلة بين التكاليف التاريخية (الفعلية) والتكاليف النمطية، للتوصل إلى الانحرافات والتعرف على مسبباتها وتكلفة الانحرافات المالية لاتخاذ الإجراءات الفورية المصححة.

٤/٣ الكفاءة الإنتاجية كأحد الأهداف الإدارية لنظام الرقابة الداخلية والدور المتوقع للإطار المقترح :

يتناول الباحث في هذا المبحث الكفاءة الإنتاجية كأحد الأهداف الإدارية لنظام الرقابة الداخلية ودور الإطار المقترح الذي قدمه الباحث في تطوير نظام الرقابة الداخلية وذلك كما يلي:

أولاً: الكفاءة الإنتاجية كأحد الأهداف الإدارية لنظام الرقابة الداخلية :

أن الهدف الأساسي لأي مشروع أن يقوم بالعملية الإنتاجية بكفاءة عالية ويقصد بها الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاجية للحصول على مخرجات ذات قيمة أكبر أي إنتاج أكثر من القليل.

والكفاءة الإنتاجية تكون على كافة المستويات مثل الفرد - المنشأة - الدولة، فإذا نظرنا للفرد نجد أن الإنتاجية الخاصة به تقاس بمدى مساهمته في العملية الإنتاجية والجزء الذي يعطيه من مهاراته ووقته وتفكيره في العمل، وبمعنى آخر إذا ما زادت إنتاجية الفرد كلما زادت مساهمته في العمل القائم به.

ثانياً : الدور المتوقع للإطار المقترح لتطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية ومقومات النجاح :

يرى البعض أن أهم الخصائص التي يجب توافرها في النظام الجيد للرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في النقاط التالية: (١)

- ١- التوقيت المناسب: يجب على نظام الرقابة الداخلية كشف الانحرافات المحتملة أو الفعلية في وقت مبكر بما فيه الكفاية، ويضمن أن الإدارة تتخذ الإجراءات التصحيحية في التوقيت المناسب ويحد من التكاليف غير الضرورية.
- ٢- الاقتصادية: نظم الرقابة يجب أن تنفذ بطريقة تكون فيها الاستفادة أكثر من تكلفة التنفيذ، وعلى الرغم من أن نظام الرقابة يجب أن يعطي ضماناً لتحقيق أهداف

(١) يراجع في ذلك:

- Makgatho, Kgabo Emmanuel, "Effectiveness of Internal Control Mechanisms in Monitoring Financial Resources at the Gauteng Department of Education", Master Thesis, North-West University, South African, 2013, PP. 25-180.
- / أسماء عقاب ربيع، د/ أسامة عبد المنعم السيد علي، مرجع سبق ذكره، ص ١٤٥-١٤٦.
- / مريم صالح الساعدي معتوق، مرجع سبق ذكره، ص ٤٨-٤٩.

المنشأة، لذا ينبغي أن يضمن الحد الأدنى من التكلفة وأقل قدر من الآثار الجانبية غير مرغوب فيها.

٣- المساءلة: ينبغي أن يكفل نظام الرقابة الداخلية بأن الموظفين عرضة للمحاسبة ومسئولين عن المهام التي أسندت إليهم، ويتحقق هذا من خلال تطبيق الإجراءات المنصوص عليها والمقررة.

٤- توظيف السجلات: ينبغي تنفيذ نظام الرقابة الداخلية بشكل واضح في جميع الأوقات، كما يجب وضع وحفظ السجلات بشكل أمن بحيث يمكن الوصول إليها في المستقبل.

٥- مرونة الضوابط: بيئة العمل المتغيرة أمر لا مفر منه، ولا سيما أن السياسة تهيمن على أسلوب تقديم الخدمات في القطاع العام، ويفضل الأخذ في الاعتبار أثناء تصميم الرقابة الداخلية احتواء أي تغييرات، دون الحاجة لتغيير الضوابط نفسها.

٦- تكامل التخطيط والرقابة: تكامل التخطيط والمعايير الرقابية التي يتم تنفيذها، والتي تحقق أهداف المنشأة وتكون غير مرتبطة بأهداف الإدارة تشير إلى وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.

النتائج والتوصيات :

أولاً: نتائج البحث على مستوى الدراسة النظرية:

توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية لهذا البحث إلى النتائج التالية :

■ نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضوابط والإجراءات الداخلية التنظيمية التي تتبعها الإدارة في الوحدة الحكومية بهدف المحافظة على الأصول والممتلكات وحمايتها من السرقة والاختلاس والاستخدام الأمثل لها (الضبط الداخلي)، وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وتقديمها في التوقيت المناسب (الرقابة المحاسبية)، وتحقيق أعلى كفاءة وفعالية للعمليات التي تقوم بها من خلال الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات الإدارية المرسومة من قبل إدارة المنشأة، مما يساعد على إدارة عمليات الوحدة بكفاءة عالية من خلال السعي نحو جعل الأداء يسير نحو الأهداف الموضوعية والمرغوب بها (رقابة إدارية).

■ أهمية وجود نظام رقابة داخلية قوي في الوحدات الحكومية حيث أن الرقابة الداخلية تهتم بمتابعة الخطط عند تنفيذها خطوة بخطوة، وذلك بهدف التعرف على الأخطاء والانحرافات والعثرات المرتبطة بالتنفيذ، والعمل على التغلب عليها في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل أن يستفحل خطرهما، مما يضمن سلامة المركز المالي للمؤسسات العامة ويؤدي إلى تحقيق التوازن والمحافظة على المركز المالي.

- أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يحد من درجة المخاطر التي قد تهدد بقاء واستمرارية الوحدة، وأنه يجب أن يكون هناك إدارة تختص بإدارة المخاطر يكون من وظيفتها تقييم درجة المخاطر في كل مستويات القرارات التي تتخذها المنشأة.
- يتمتع كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية بأهمية لا تقل عن أهمية باقي المكونات الأخرى، لذا ينبغي أن تعمل كل مكونات الرقابة الداخلية بشكل مترابط ومتناغم، وأن تتم عملية الاتصال بشكل جيد لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فاعلاً.
- ضرورة الحاجة إلى الاستفادة من مكونات الرقابة الداخلية وفقاً لمنظمة الإنتوساي (INTOSAI) ولجنة (COSO) في تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.
- في ضوء المخاطر المحتملة نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية فإنه يجب العمل نحو إيجاد آليات لتطوير نظام الرقابة الداخلية وخاصة في الوحدات الحكومية.
- ضرورة الاهتمام بالتشغيل الإلكتروني للبيانات وإجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة البيانات والمعلومات المحاسبية.
- ضرورة الاهتمام بتطوير البيئة والإجراءات والضوابط الرقابية في المؤسسات الصحفية القومية.
- استخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية لتنفيذ السياسات الإدارية العليا
- يجب أن يكون نظام الرقابة ذا جدوى، بمعنى أن تفوق المنافع والفوائد المتوقعة منه التكاليف اللازمة لتصميم النظام وتطبيقه وتطويره، ومن الجدير بالذكر أن المنافع والفوائد المتوقعة من نظام الرقابة الداخلية تتمثل في الوفورات التي تتحقق نتيجة حماية أصول الأموال من مخاطر السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام، ومن ثم فهناك ضرورة لتحقيق التوازن بين المنافع والتكاليف عند إجراء التطوير المقترح لنظام الرقابة الداخلية بالصورة التي تحقق فعالية تكلفة الرقابة.
- يتطلب عملية تطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية مجموعة من المقومات التي تدعم عملية التغيير وتساعد في ضمان النجاح وتحقيق المدخل المقترح، ومن هذه المقومات:
- ✓ ضرورة العمل على تفعيل قواعد وآليات ومبادئ الحوكمة في المؤسسات الصحفية القومية مع تشجيع إنشاء لجان المراجعة على غرار ما يتم العمل به في الوحدات الاقتصادية، حيث يكون من الصعب ارتكاب الممارسات الفاسدة في ظل نظم الحوكمة الجيدة والتي تحتوي على ضوابط رقابية فعالة ومناسبة، فوجود مثل هذه الضوابط تمنع الإدارة من مخالفة القوانين وتقيدها وسلطاتها الواسعة في ارتكاب الممارسات الفاسدة أو غير السليمة

- ✓ تطوير اللوائح والقوانين التي تحكم الأداء المالي في المؤسسات الصحفية القومية للحد من جرائم الفساد المالي.
- ✓ تبسيط الإجراءات الحكومية مع قمع الخطوات البيروقراطية التي تساعد على انتشار الممارسات الفاسدة في المؤسسات الصحفية القومية وبصفة خاصة الجهات المانحة للموافقات والترخيص الحكومية.
- ✓ تحسين نظم الأجور والمرتبات وإصلاح هيكلها في المؤسسات الصحفية القومية لتخفيض الإغراءات التي تدفع المسؤولين الحكوميين لارتكاب الممارسات الفاسدة.

ثانياً: نتائج البحث على مستوى الدراسة التطبيقية

- توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية لهذا البحث إلى النتائج التالية :
- ثبوت صحة الفرض الأول : توجد علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين أوجه القصور الموجودة في نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات الصحفية القومية والانحرافات والأخطاء والمخاطر في هذه الوحدات.
 - ثبوت صحة الفرض الثاني : توجد علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح من قبل الباحث وتطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية.

وثبوت صحة الفروض الفرعية له وهي :

- يؤدي التشغيل الإلكتروني للبيانات وإجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة البيانات والمعلومات المحاسبية إلى تطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية
- يؤدي تطوير البيئة والإجراءات والضوابط الرقابية إلى تطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية.
- يؤدي استخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية إلى تطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحفية القومية.

توصيات البحث :

يوصى الباحث من خلال نتائج الدراسة لهذا البحث إلى ما يلي :

- ١- تطوير البيئة الرقابية لنظام الرقابة الداخلية.
- ٢- تطوير الإجراءات والضوابط الرقابية لنظام الرقابة الداخلية.
- ٣- استخدام مبادئ وقواعد وآليات الحوكمة لتطوير العمل داخل إدارة المراجعة الداخلية.
- ٤- المتابعة المستمرة لجودة أداء نظام الرقابة الداخلية.

- ٥- ضرورة العمل على تفعيل قواعد وآليات ومبادئ الحوكمة في المؤسسات الصحفية القومية مع تشجيع إنشاء لجان المراجعة على غرار ما يتم العمل به في الوحدات الاقتصادية، حيث يكون من الصعب ارتكاب الممارسات الفاسدة في ظل نظم الحوكمة الجيدة والتي تحتوي على ضوابط رقابية فعالة ومناسبة، فوجود مثل هذه الضوابط تمنع الإدارة من مخالفة القوانين وتقيدها وحرمتها وسلطاتها الواسعة في ارتكاب الممارسات الفاسدة أو غير السليمة.
- ٦- تطوير اللوائح والقوانين التي تحكم الأداء المالي في المؤسسات الصحفية القومية للحد من جرائم الفساد المالي.
- ٧- تبسيط الإجراءات الحكومية مع قمع الخطوات البيروقراطية التي تساعد على انتشار الممارسات الفاسدة في المؤسسات الصحفية القومية وبصفة خاصة الجهات المانحة للموافقات والتراخيص الحكومية.
- ٨- تحسين نظم الأجور والمرتبات وإصلاح هيكلها في المؤسسات الصحفية القومية لتخفيض الإغراءات التي تدفع المسؤولين الحكوميين لارتكاب الممارسات الفاسدة.
- ٩- تفعيل دور كل من منظمات المجتمع المدني والصحافة والإعلام في الحروب ضد الفساد في المؤسسات الصحفية القومية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ١- د. إسماعيل عبد السلام، المراجعة الإلكترونية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ٢٠١٩.
- ٢- د/ أحمد حلمي جمعة، "مدخل مقترح لتطوير الرقابة الحكومية على الأموال العامة لمكافحة الفساد في العالم العربي- الأردن نموذجاً"، المؤتمر العربي الأول بعنوان "التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، عمان، الأردن، ٢٠٠٨.
- ٣- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة (INTOSAI)، الخطة الإستراتيجية للفترة (٢٠١١-٢٠١٦)، متاح على شبكة الانترنت من خلال الرابط:
<http://www.intosai.org/uploads/arabicintosaisstrategicplan20112016j.pdf>.
- ٤- أ.د/ طارق عبد العظيم أحمد، الحسابات الإلكترونية، بدون ١٩٩٧.
- ٥- أ/ أسعد جاسم خضير الكوري، "دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي- واقع ومعوقات- دراسة ميدانية على لشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشارقة الأوسط، عمان، الأردن، ٢٠١٥.
- ٦- أ/ سامية أحمد محمد آدم، "دور الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي فسي الوحدات الحكومية بالتطبيق على وزارة المالية والإقتصاد- ولاية الخرطوم في العام ٢٠١٣"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، الخرطوم، السودان، ٢٠١٤.
- ٧- أ/ شيرين محمود حمد، "تطوير نظم الرقابة المالية في ظل إعادة هندسة العمليات الحكومية والتحول إلى اللامركزية في إقليم كردستان- العراق" رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٥.
- ٨- صادق مأمون أحمد الشيخ، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بقطاع شركات الصناعة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهري، السودان، ٢٠١٦.
- ٩- عبد الله العجمي، تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثرها في جودة معلومات التقارير المحاسبية - دراسة ميدانية في البنوك التجارية في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشارقة الأوسط الأردن، ٢٠١٣.
- ١٠- أ/ عبد السلام علي عبد السلام، "دور المراجعين في الكشف والحد من الفساد المالي والإداري"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمسن المجلد العشرون، العدد الثالث، أكتوبر ٢٠١٦.

- ١١- أ/ مريم صالح الساعدي معنوق، "تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقاً لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الانتوساي (INTOSAI)"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٦.
- ١٢- أ/ وجدان علي أحمد، "دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة في جامعة الجزائر"، رسالة ماجستير في العلوم الإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١٠، متاحة على شبكة الإنترنت من خلال الرابط: <http://iefpedia.com/arab>
- ١٣- برابح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية على المدققين الداخليين بالجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، ٢٠١٥.
- ١٤- د/ بتول محمد، د/ أحمد فيصل الحايك، د/ عمر إقبال توفيق المشهداني، "انعكاسات عمليات التجارة الإلكترونية على هيكل الرقابة الداخلية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد الثامن، العدد الثاني والعشرون، ٢٠١٣.
- ١٥- د/ رأفت سلام محمود، د/ أحمد يوسف كلبونه، د/ عمر محمد زريقات، "علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١١.
- ١٦- د/ ريم عقاب حسين طه، "دور أجهزة الرقابة المالية العليا في مكافحة الفساد في الوحدات الحكومية: دراسة تحليلية لديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية"، بحث مقدم إلى مؤتمر بعنوان "منظمات متميزة في بيئة متجددة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية وجامعة جدارا، الأردن، أكتوبر ٢٠١١.
- ١٧- د/ سامح رفعت أبو حجر، د/ إيمان أحمد محمد رويحه، "دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، المؤتمر الأكاديمي والمهني السنوي الخامس لقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٤.
- ١٨- د/ صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري، "مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠٠٥.
- ١٩- د/ طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة- شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية- الجزء الثاني"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
- ٢٠- د/ عوف محمود الكفراوي، "تطور الرقابة المالية تبعاً للنظام المسالي"، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١٠.
- ٢١- د/ فائز عبد الحسن جاسم، "دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري: دراسة استقصائية لنظام الرقابة الداخلية في مديرية الموارد المائية في محافظة ميسان"،

- مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، العدد السادس عشر، ٢٠١٤.
- ٢٢- محمد حامد السامرائي، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ٢٠١٦.
- ٢٣- محمد رفيق الوادية، دور الرقابة الداخلية على المخزون السلعي في المحافظة على رأس المال العام بوزارة الصحة الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة للجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠١٦.
- ٢٤- د/ محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن، ٢٠١٤.
- ٢٥- د/ محمد مظهر، دور الأجهزة للرقابة المالية والمحاسبية في تطوير النظام المحاسبي للدولة ديوان محاسبة بقطر، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، ديسمبر، ٢٠١٤، متاحة على شبكة الانترنت من خلال الرابط التالية. www.giem.info/article/details/ID/479-11-2014.
- ٢٦- د. محمود شوقي عطا الله، مبادئ المراجعة، دار النهضة العربية، ١٩٧٧-١٩٧٨.
- ٢٧- د/ ملوكي أوس، دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد في البنوك التجارية: دراسة ميدانية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الأردن، العدد الخامس والعشرون، مارس ٢٠١٨.
- ٢٨- د/ منى كامل حمد، دور الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، نقابة المحاسبين والمدققين، المركز العام، بغداد، العراق، المجلد الثالث والعشرون، العدد الخامس والأربعون، سبتمبر ٢٠١٦.
- ٢٩- د/ ميسون طلاع الزعبي، دور وحدات الرقابة الإدارية الداخلية في تنمية أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية الحكومية، مجلة دراسات العلوم التربوية، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الأول، ٢٠١١.
- ٣٠- د/ نضال عزيز مهدي، أ/ نبيل الجبوري، تطوير أداء وحدات الرقابة الداخلية العامة في القطاع الحكومي في ضوء مدخل إدارة المخاطر دراسة ميدانية في الوحدات الحكومية المراقبة لاقتراح نموذج عمل لإدارات الرقابة الداخلية في ضوء مدخل إدارة المخاطر، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، السنة التاسعة والثلاثون، العدد مائة وتسعة، ٢٠١٦.

٣١- د/ ياسر أحمد السيد محمد الجرف، "دور الآليات الرقابية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات الفساد المالي للإدارة: دراسة نظرية ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو ٢٠١٧.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Abbas, Q., & Iqbal, J., "Internal Control System: Analyzing Theoretical Perspective and Practices", Middle- East Journal of Scientific Research, Vol.12, Issue. 4, 2012.
- 2- Ali Mustafa magablih, "The Role of Internal Financial Controls, In Raising The Efficiency of The Accounting and Auditing of Government Revenue, Expenditure Control and Corruption Checking: The Case of Jordan", International Journal of Asian Social Science, Vol. 8, No. 8, 2018.
- 3- John Wachira Wakiriba, Mr. Solomon Ngahu, Mr. Juma Wagoki, "Effects of Financial Controls on Financial Management in Kenya's Public Sector: A Case of National Government Departments In Mirangine Sub- County, Nyandarua county", IOSR Journal of Business and Management, Vol. 16, Issue. 10, Sep. 2014.
- 4- Kofi Fred Asiedu and Eric Worlanyo Deffor, "Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector", International Journal of Auditing, Vol. 21, 2017.
- 5- Liu Jin, Lin Bin, "Government Auditing and Corruption Control: Evidence from China's Provincial Panel Data", China Journal of Accounting Research, Vol. 5, 2012.
- 6- Makgatho, Kgabo Emmanuel, "Effectiveness of Internal Control Mechanisms in Monitoring Financial Resources at the Gauteng Department of Education", Master Thesis, North-West Universtiy, South African, 2013.
- 7- Mihaela, D., & Iulian, S., "Internal Control and the Impact on Corporate Governance, in Romanian Listed Companies", Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics, 2012, PP. 1-10.
- 8- Mohamud, H. A., "Internal Auditing Practices and Internal Control System in Somali Remittance Firms", International Journal of Business and Social Science, Vol. 4, Issue. 4, 2013.
- 9- Mu'azu Saidu Badara, Siti Zabedah Saidin, "Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness A local Government level", Journal of Social and Development Sciences, Vol. 4, No. 1, 2013.
- 10- Natan Morelo, "The Importance of Internal Control in the Brazilian Public Administration", Working Paper, School of Business and Public Management, The Institute of Brazilian Business and Public Management Issues, The Goerge Washington University, April 2011.
- 11- Olga Bubilek, "Importance of Internal Audit and Internal Control in an Organization- Case Study", International Business Degree Thesis,

Arcada, 2017, Available on line at: www.theseus.fi/handle/10024/129916, Access on 20/4/2018.

- 12- Omar Mohamed Al hawatmeh, Zaid Mohamed Al hawatmeh, " Evaluation of Internal Control Units for the Effectiveness of Financial Control in Administrative Government Units: A Field Study in Jordan", *European Science Journal*, Vol. 12, No. 13, 2016.
- 13- Sayyoud, M. & Sayyad, NA., The Impact of Internal Control and Risk Management on Banks in Palestine, *International Journal of Accounting and Economics Faineance and Management Sciences*, Vol. 3, No.2, 2015.
- 14- Shanmugam, J, K, Che Haat, M. H., & Ali, A., "An Exploratory Study of Internal Control and Fraud Prevention Measures in SMES", *International Journal of Business Research and Management (IJBRM)*, Vol. 3, Issue. 2, 2012.
- 15- Wang, J. & K., Hooper, "Internal Control and Accommodation in Chinese Organizations". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 44, Issue 1, 2017.

