

دور لجنة رعاية التنظيمات الإدارية في تحقيق ريادة الرقابة

الداخلية في بيئة الاعمال الاردنية

د.أسامة سميح شعبان و د. سمير البرغوثي

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية

الملخص

هدفت الدراسة الى بيان الدور الريادي للجنة رعاية التنظيمات الإدارية المعروفة باسم لجنة (COSO, Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) والتي شكلت عام ١٩٨٧، وبعد العرض المتقدم لطبيعة عمل اللجنة ودورها في وضع اطار متكامل للاسس والمفاهيم والمكونات لنظام الرقابة الداخلية الذي تم وضعه عام ١٩٩٢ (المفهوم-الأهداف-المكونات)، وتقديم منهج مقترح لاستخدام دليل (COSO, Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) للتقدم بعملية المراقبة بشكل عام والرقابة الداخلية بشكل خاص.

لقد تبين أن لجنة (COSO, Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) قد قدمت إطار عالمي متكامل للرقابة الداخلية يصلح للمنشآت المختلفة سواء كانت ربحية أو غير ربحية قطاع عام أو خاص كبيرة أو متوسطة أو صغيرة، وهذا الإطار المتكامل إذا تم تطبيقه فسوف يزيد من مصداقية الإدارة ويعيد الثقة في البيانات المالية المدققة.

المصطلحات الدالة: لجنة رعاية التنظيمات الإدارية (COSO, Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission)، الرقابة

الداخلية، الريادة.

المقدمة:

تعرف الريادة: بأنها الفعل الذي يجعلك ريادياً، وهي كلمة فرنسية وتعني "الشخص الذي يسعى بالشئ". الرياديون يكونون بطبيعتهم مصادر الذكاء والإبداع والتمويل في الأعمال وذلك من أجل تحويل الإبداع إلى سلعة اقتصادية [1] وهذا قد

يؤدي إلى خلق منشأة جديدة أو إعادة النشاط إليها، وأن عملية بدء العمل وتشكيله لأول مرة هو أحد أشهر أنواع الريادية، ومؤخراً فقد توسع هذا المصطلح ليشمل الجوانب والأشكال الاجتماعية والسياسية.

ولعل من أهم التطورات التي يشهدها العالم الآن وخاصة بعد سلسلة

الفضائح المالية والأزمات العالمية (مثل عليها: لمان برذرز **Lehman Brothers**) هو تطوير الرقابة الداخلية، لذلك ففي عام ١٩٨٧ شكلت لجنة تدعى لجنة رعاية التنظيمات الإدارية لوضع نظام متكامل للرقابة الداخلية (COSO)، ولقد قامت هذه اللجنة في العام ١٩٩٢ بوضع إطار متكامل للرقابة الداخلية يشمل المفهوم والأهداف والمكونات الرئيسية والفرعية منهيبة بذلك التفسير المتعارف عليه في العالم منذ عام ١٩٣٦ والذي يبوب الرقابة الداخلية إلى:

- رقابة إدارية.

- رقابة محاسبية.

- ضبط داخلي.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث الحالي في الإجابة على التساؤل التالي: ما هو الدور الريادي للجنة رعاية التنظيمات الإدارية (COSO) في تكوين و تطوير نظام الرقابة الداخلية على نطاق عالمي؟

هدف البحث:

يهدف البحث إلى بيان الدور الريادي للجنة رعاية التنظيمات الإدارية (COSO) في تطوير الرقابة الداخلية على نطاق عالمي.

فرضية الدراسة:

- أن للجنة رعاية التنظيمات الإدارية (COSO) دوراً ريادياً في تطوير نظام الرقابة الداخلية على نطاق عالمي بشكل عام و اردني بشكل خاص.

- الفرضية العدمية H_0 : لا يوجد دورا رياديا للجنة رعاية التنظيمات الادارية (COSO) في تطوير نظام الرقابة الداخلية على نطاق عالمي بشكل عام وارذني بشكل خاص.

أهمية البحث:

- بالإضافة إلى أهمية موضوع البحث، فإن أهمية البحث الحالي تشمل ما يلي:
- 1- التعرف على طبيعة عمل (COSO).
 - 2- بيان دور لجنة (COSO).
 - 3- بيان المكونات الخمس الرئيسية للرقابة الداخلية.
 - 4- تقديم منهج مقترح لاستخدام دليل (COSO) للتقدم بعملية المراقبة للأمام في المنشآت المختلفة سواء كانت ربحية أو غير ذلك.

حدود البحث:

يقتصر البحث الحالي على الدراسة النظرية التحليلية لدور لجنة رعاية التنظيمات الإدارية في إعداد وتطوير الإطار المتكامل للرقابة الداخلية على نطاق عالمي.

مجتمع دراسة البحث:

لقد تم اختيار عينة عشوائية من الفئة الاولى لمدققي الحسابات (الذين يحملون شهادة المحاسب القانوني الاردني JCPA) في الشركات ومكاتب التدقيق الكبرى. واقتصرت العينة على اصحاب الخبرات التي تزيد عن ٥ سنوات، والفئة العمرية التي تزيد عن ٢٨ سنة. كما بلغت عدد الاستبانات الموزعة ٤٥ استبانة وعدد الاستبانات المستردة ٤٠ استبانة وعدد الاستبانات التي خضعت للتحليل ٣٥ استبانة.

طبيعة عمل لجنة رعاية التنظيمات الإدارية (COSO)

في البداية تعرف الرقابة الداخلية بأنها عملية تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة والمستخدمين الآخرين، وهي مصممة لتوفير تأكيدات موضوعية من أجل تحقيق الأهداف التالية [2]:

- زيادة تأثير وفعالية العمليات التشغيلية.
- زيادة مصداقية التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين والإجراءات الضريبية.

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

كما تعتبر الرقابة الداخلية خط الدفاع الرئيسي والأول للوقاية من إعداد التقارير المالية المزورة، وأداة مهمة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية أصول وأموال المنشأة من السرقة والمخاطر الأخرى، مما يجعل الإفصاح عن مدى قوة وفعالية الرقابة الداخلية من قبل مجلس الإدارة، ثم قيام المدقق الخارجي بتقييم تقرير مجلس الإدارة من القضايا المعاصرة التي طرحتها أدبيات المراجعة وطلبت بها قوانين بعض الدول المتقدمة وتبنتها الممارسة العملية في دول أخرى.

إن فشل مهام التدقيق في الثمانينات والتسعينيات من هذا القرن أدى إلى تغير النظرة الحالية في الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي حيث تم تشكيل لجنة (COSO) (Committee of Sponsoring Organizations) لإعادة تعريف التدقيق الداخلي ولوضع المعايير اللازمة لتحديد فعالية نظام التدقيق الداخلي. [3]

تأسست لجنة (COSO) عام 1987 بهدف تولى ورعاية "اللجنة الوطنية للتقارير المالية المزورة" The National Commission on Fraudulent Financial Reporting وهي منظمة من القطاع الخاص تعمل بشكل اختياري من أجل تحسين

نوعية التقارير المالية من خلال أخلاقيات المهنة، والرقابة الداخلية الفعالة، وأحكام الشركات. وتشمل لجنة (COSO) اتحاد المحاسبين الأمريكيين (AAA)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والمدراء التنفيذيين العالمي (FEI)، ومعهد المحاسبة الإدارية (IMA)، ومعهد التدقيق الداخلي (IIA).

دور لجنة رعاية التنظيمات الإدارية (COSO)

إن مرسوم ساربانز لسنة ٢٠٠٢ (The U.S. Sarbanes-Oxley Act of 2002-SOX) الأمريكي [4]، يتطلب من إدارة الشركات العامة الكبيرة والصغيرة بأن تقوم سنويا بتقييم فعالية الرقابة الداخلية والإفصاح عنها بتقاريرها المالية. ولحسن الحظ، فإن العمل يمكن أن يعتمد على المعايير الصناعية المبني على الإطار المفاهيمي المتكامل للرقابة الداخلية (Internal control-Integrated framework) وذلك لتقييم ودعم أنظمة الرقابة الداخلية.

إن الإطار المفاهيمي لـ (COSO) تم إصداره في عام ١٩٩٢ كمخطط عمل لتأسيس نظام رقابة داخلية فعال ولتقليل المخاطر وللمساعدة في إعداد قوائم مالية ذات مصداقية عالية متماشية مع التعليمات والقوانين. ولقد تبنت العديد من الشركات وفي أنحاء متعددة من العالم هذا الإطار لما يتصف به من الشمولية والفعالية ومبادئه العالمية لخلق رقابة داخلية متينة ومؤثرة.

منذ إصدار الإطار المفاهيمي حدثت تغيرات كثيرة خصوصا بالإفصاح المالي بالتقارير المالية، وفي أحكام الشركات، والتعليمات البيئية. وفي سنة ٢٠٠٥ تم إصدار (SOX-404) كمحرك أو دليل رئيسي في تقييم الرقابة الداخلية للشركات في تقاريرهم المالية، أما المنشآت الصغيرة ذات المصادر القليلة والشحيجة فقد كافحت مع السنوات لتطبيق مبادئ (COSO) بالرغم من تكاليفها العالية طلبا للوصول إلى الفعالية. وفي المقابل قامت (COSO) بوضع دليل خاص بالشركات الصغيرة يبين طرق الإفصاح عن الرقابة الداخلية لهذه الشركات في قوائمها المالية وذلك بالاعتماد على الإطار المفاهيمي الصادر في سنة ١٩٩٢، وهذا الإصدار

يدعم الإطار الأصلي ويركز على المواضيع التي تهم المنشآت الصغيرة وبذلك يصبح الدليل مناسباً للشركات ذات الأحجام المختلفة. [5]

المكونات الخمس الرئيسية للرقابة الداخلية

وضع تقرير أو دليل (COSO) المؤلف من (٢٦) مبدأ رئيسي مرتبطة

بـخمس مكونات أساسية للرقابة الداخلية هي [6]:

- بيئة الرقابة (Control Environment).
- تقييم المخاطر (Risk Assessment).
- رقابة الأنشطة (Control Activities).
- المعلومات والاتصال (Information & Communication).
- المراقبة (Monitoring).

ويعرف التقرير منهجية المبادئ المرتبطة بكل من هذه المكونات ويعرض

خصائص كل منها، وكذلك يبين التقرير العديد من المداخل التي يمكن أن تستخدمها

الشركات الأصغر ويتضمن التقرير أمثلة واقعية أثبتت فعاليتها. وإذا أرادت المنشأة

أن يكون لديها نظام رقابي داخلي قوي، فيجب أن يكون هناك على أرض الواقع

رقابة فعالة في العمليات التشغيلية، والمالية، والامتثال للتعليمات، كما يجب أيضا

فهم وإتباع الإجراءات والسياسات. وانبثاقا من الروح الأخلاقية للإدارة العليا فيجب

أن يكون هناك التزام عام على مستوى المنشأة لتقوية الرقابة الداخلية وكذلك يجب

أن يكون هناك إدارة مخاطر فعالة وذلك لمواجهة التوقعات المختلفة ليس فقط في

مجتمع الاستثمار وإنما أيضا عند المساهمين ككل.

١- الرقابة البيئية (Control Environment):

الرقابة البيئية هي أول المكونات الخمس الأساسية للرقابة الداخلية وتلعب

دورا مهما في فعالية الرقابة الداخلية، وهي تعتبر خط الدفاع الأول الذي يخفف من

مخاطر الإفصاح في التقارير المالية. وأثبتت الأبحاث أن الشركات تقوم بأداء أفضل

وتستمر أكثر عن مثيلاتها عندما تأخذ على نفسها تعهد وتلتزم بتطبيق نظام رقابة

قوي وتنقل هذا التعهد والالتزام إلى أرض الواقع. واكتشفت لجنة (COSO) إن

الشركات الكبيرة هي أكثر التزاما من الشركات الصغيرة، والسبب يعود في ذلك إلى أن الشركات الكبيرة والمعقدة بمجلس إدارتها المكون من أطراف خارجية (من غير الملاك) يكون لديها ارتباط أقوى مع مساهميها وذلك بهدف تخفيف مخاطر جموح مجلس الإدارة، بينما الشركات الصغيرة يكون مجلس إدارتها متزجدا في مشاركة السلطة مع جهات أخرى، وهذا ما يعرف بنزاع الإدارة والمساهمين.

ومن القوائد التي تجنيها الشركة عندما يكون لديها مجلس إدارة مكون من أطراف خارجية ذات كفاءة وبالرغم من أن نفقات هؤلاء المدراء مستون أكبر إلا أنها ستؤدي بشكل واضح إلى زيادة قيمة الشركة على المدى الطويل. ولقد أوصت (COSO) بأن تكون لجنة التدقيق بشكل رئيسي مكونة من أطراف خارجية مستقلة. إذا يمكن القول بأن أكثر الطرق تأثيرا وذات تكلفة فعالة والتي يمكن تطبيقها وتساعدنا في تقييم الإفصاح عن الرقابة الداخلية في القوائم المالية هي عن طريق بناء الوعي الرقابي من خلال ثقافة المنشأة. ويمكن إجمال الرقابة البيئية بالمبادئ السبعة التالية والتي هي جزء من الـ (٢٦) مبدأ المذكورة سابقا:

- القيم الأخلاقية والنكاملية.
 - أهمية مجلس الإدارة.
 - فلسفة الإدارة وأسلوب العمليات التشغيلية.
 - الهيكل التنظيمي.
 - الالتزام بالإفصاح المالي.
 - السلطة والمسؤولية.
 - الموارد البشرية.
 - ٢- تقييم المخاطر (Risk Assessment)
- بالنسبة إلى (COSO) فإن السبائ الرئيسية ذات الصلة بتحقيق أهداف الرقابة في مستوى تقييم المخاطر هي:
- أهمية الإفصاح عن أهداف التقارير المالية.
 - تحليل وتحديد عن مخاطر الإفصاح في التقارير المالية.

- تقييم مخاطر الغش والتزوير.

وتوضح لجنة (COSO) بان هذه المبادئ يجب أن تكون موجودة في جميع أنواع الشركات وبغض النظر عن حجمها.

٣- رقابة الأنشطة (Control Activities)

إن الرقابة على النشاطات تحدث في كل مستويات المنشأة وبكل العمليات والوظائف. وفي المنشآت الصغيرة فإن نشاطات الرقابة تعكس خصائص المنشأة، والتي تتضمن تركيزاً أكثر على سلطة اتخاذ القرارات ومجالات أوسع للرقابة وقنوات اقصر في الاتصالات. لذلك يمكن للمنشآت الصغيرة أن تجعل الرقابة متاحة ومتوفرة من أجل تخفيف المخاطر وذلك من خلال مجموعة من الطرق والتي تشمل:

- فصل المهام (Segregation of duties).

- المطابقة والتدقيق المستقل (Independent Reconciliation).

ويمكن للمنشآت الصغيرة أن تقوم بالاحتفاظ وبالتحضير لمستوى معين من الوثائق التي تسمح بالانتقال الفعال للمسؤوليات والأنظمة والإجراءات. ويمكن إجمال رقابة النشاطات بالمبادئ الثلاث التالية والتي هي:

- عناصر نشاطات الرقابة.

- نشاطات الرقابة المرتبطة بتقييم المخاطر.

- اختيار وتطوير نشاطات الرقابة.

٤- المعلومات والاتصال (Information & Communication)

تنص لجنة (COSO) على أن تقوم كل المنشآت وبغض النظر عن حجمها بالتعريف عن تلك المعلومات وعن مصادرها ومن ثم إيصالها بالوقت المناسب لكي تمكن مستخدمي هذه المعلومات من القيام بمهامهم وواجباتهم على الوجه السليم.

إن بناء الممارسات الإدارية الجيدة في عمليات أنظمة المعلومات وإيصالها يؤدي إلى وضع الرقابة الداخلية في المكانة الصحيحة في القوائم المالية. وبالرغم من أن أنظمة المعلومات وإيصالها في المنشآت الصغيرة هو أقل من المنشآت

الكبيرة من الناحية الرسمية إلا أنهم جميعاً يلعبون دوراً مهماً في فاعلية الرقابة الداخلية. إن استخدام تكنولوجيا المعلومات يساعد المنشآت الصغيرة في وضع معايير للرقابة وكذلك الإفصاح عنها وعن أنظمة معلوماتهم وكذلك الإفصاح عن الأحداث الخارجية والنشاطات والظروف ذات العلاقة. وإذا كان المدير التنفيذي في المنشآت الصغيرة جيداً فإن هذه المنشآت ستحقق شبكة رقابة فعالة أكثر بكثير من المنشآت الكبيرة. ويمكن إجمال المعلومات والاتصال بالمبادئ السبعة التالية والتي هي:

- تكنولوجيا المعلومات.
- الحاجة إلى المعلومات.
- الرقابة على المعلومات.
- إدارة الاتصالات.
- الاتصالات ضد التيار.
- الاتصالات عند مجلس الإدارة.
- الاتصالات مع الأطراف الخارجية.
- ٥- المراقبة (Monitoring)

تتألف المراقبة الفعالة من العناصر الأساسية التالية:

- المراقبة المستمرة.
- التقييم المنفصل.
- التقرير عن العيوب.

إن المراقبة تعتبر أساس تكوين هيكل الرقابة في المنشآت الصغيرة حيث أن المراقبة تعمل على التأكد من أن المكونات الخمس الرئيسية في مكانها وأنها صممت بشكل جيد وأنها أيضاً تعمل بفعالية. وتستطيع المنشآت الصغيرة أن تخفض من تكاليفها ومن جهود عملياتها إذا ما قامت ببناء المراقبة من ضمن عملياتها. إن نشاطات المراقبة المستمرة للمنشآت الأصغر هي في الأغلب مرتبطة يداً بيد مع المدير التنفيذي CEO والمدراء الأساسيين الآخرين. وأيضاً المراقبة

المستمرة الفعالة قد تعوض عن النقص في التقييم المنفصل لأنظمة الرقابة الداخلية الموجودة عادة في المنشآت الأصغر. ويمكن أن تستغل المنشآت الأصغر ميزة سهولة توصيل المعلومة وخصوصا الحالات الخطرة إلى الشخص المناسب.

خلال العقود القليلة الماضية استثمرت المنشآت مبالغ باهظة في تحسين نوعية أنظمة الرقابة الداخلية ومن أسباب هذه الاستثمارات:

١- تعتبر الرقابة الداخلية الجيدة من الأعمال الاستثمارية الجيدة حيث أنها تساعد المنشآت على التأكد من الأهداف المالية والتشغيلية قد تحققت.

٢- يطلب من العديد من المنشآت أن تفصح في تقاريرها عن جودة الرقابة الداخلية لجعلها تطور دعم خاص لشهاداتها وتأكيداتها.

تصمم الرقابة الداخلية لمساعدة المنشآت في تحقيق أهدافها حيث تعمل المكونات الخمس الرئيسية للرقابة الداخلية بشكل مترادف وذلك من أجل تقليل مخاطر فشل المنشأة من تحقيق أهدافها. [7]

إن مجلس (COSO) يعترف بأن تقييم الإدارة للرقابة الداخلية غالبا ما تعتبر مهمة تأخذ الكثير من وقت الإدارة الذي تقضيه من ضمن مهامها السنوية، والمراقبة الفعالة (Effective Monitoring) تساعد في تبسيط عملية التقييم ولكن الكثير من المنشآت لا تفهم بشكل كامل هذا العنصر المهم للرقابة الداخلية، ونتيجة لذلك فإن الإدارة تحيد هذا العنصر ولا تستخدمه في دعم نظام الرقابة لديها.

في نشرة دليل لجنة (COSO) لسنة ٢٠٠٨ (COSO's 2008 Guidance on Monitoring Internal Control Systems) تم تطوير مفهوم المراقبة في أنظمة الرقابة الداخلية ليوضح مكونات المراقبة للرقابة الداخلية وهي ليست بديلا لنشرة دليل ٢٠٠٦ التي تشرح الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية في التقارير المالية للشركات العامة الأصغر وإنما تعتبر هذه النشرة امتداد للمبادئ الرئيسية التي تحتويها كلا من النشرتين والتي ترشد المنشآت في كيفية تطبيق المراقبة الفعالة والمؤثرة.

منهج مقترح لاستخدام دليل COSO للتقدم بعملية المراقبة للأمام

تختلف الرقابة عن المراقبة، فالرقابة هي مرتبطة دائما بوجود خطة مسبقا، بينما المراقبة هي التأكد من سير العمليات سواء وجدت الخطة أم لم توجد. والمراقبة يمكن أن تفشل مع الوقت. والمراقبة كما عرفت لها لجنة (COSO) في الإطار المفاهيمي يجب أن تطبق للمساعدة في تأكيد إن الرقابة الداخلية تستمر بالعمل بفعالية [8] عندما يتم تصميم المراقبة وتطبيقها بشكل صحيح فإن المنشآت على الأغلب أن تستفيد بما يلي:

- ١- تعريف وتصحيح مشاكل الرقابة الداخلية على أسس دورية منتظمة.
 - ٢- الحصول على معلومات أكثر صحة ومصداقية لاستخدامها في اتخاذ القرارات.
 - ٣- إعداد قوائم مالية دقيقة وبالوقت المناسب.
 - ٤- توفير شهادات وتأكيدات دورية بخصوص فعالية الرقابة الداخلية.
- إذا ومع مرور الوقت فإن المراقبة الفعالة ممكن أن تؤدي إلى الفعالية والى تخفيض التكاليف المرتبطة بالإفصاح المالي للعامة وبالإفصاح عن الرقابة الداخلية وذلك لأن المشاكل قد تم تعريفها وتناولها بشكل عملي وليس بشكل رجعي. لذلك تم بناء دليل المراقبة الفعالة للجنة (COSO) بالأصل على دليل اللجنة الصادر في سنة ٢٠٠٦ والمعروف بـ (COSO's 2006 Guidance) وعلى مبادئين أساسيين هما:

- ١- التقييم المستمر أو المنفصل والذي يمكن الإدارة من تحديد فيما إذا كان مكون آخر للرقابة الداخلية يستمر بالعمل مع الوقت.
 - ٢- تحديد عيوب الرقابة الداخلية وإبصارها للمسؤولين في الوقت المحدد لاتخاذ القرارات والإجراءات المناسبة بشأنها.
- لذلك فإن دليل لجنة (COSO) في المراقبة تم تصميمه لمساعدة المنشآت على الإجابة على هذه الأسئلة بالإضافة لأسئلة أخرى ضمن سياق ظروفهم الفريدة وأن هذه الظروف ستتغير مع الزمن. وكلما أحرزت المنشأة تقدما وفاعلية في المراقبة فإن هذه المنشآت ستحظى بفرصة تطوير عملية المراقبة من خلال استخدام أدوات وبرامج المراقبة المستمرة ومن خلال تقارير استثنائية مفصلة لهذه العمليات.

يغطي الدليل أيضا مفاهيم أخرى تعتبر مهمة للمراقبة الفعالة والمؤثرة

وتتضمن:

- ١- المعيزات المرتبطة بموضوعية المقيم.
- ٢- مدة الوقت والظروف التي تمكن الإدارة من الاعتماد على معلومات غير مباشرة مصممة بشكل كافي والتي عند استخدامها مع مجموعة معلومات مباشرة مستمرة نستنتج بأن الرقابة الداخلية ما زالت فعالة.
- ٣- تحديد كفاية المعلومات المستخدمة في المراقبة وهل هي مناسبة وذلك من أجل التأكد من أن النتائج تدعم الاستنتاجات.
- ٤- الطرق التي يمكن للمنشأة أن تقوم بالمراقبة بفعالية اكبر وبدون تخفيض الفعالية الكلية.

وعموماً يشمل دليل (COSO) في المراقبة ثلاث مستويات:

المستوى الأول: يقدم المبادئ الأساسية للمراقبة الفعالة ويطور حلقة الوصل لإطار (COSO).

المستوى الثاني: إيصال المبادئ الموضحة بالمستوى الأول بشكل مفصل أكثر ويوفر كذلك الإرشاد للمسؤولين عن تطبيق المراقبة الفعالة.

المستوى الثالث: ويحتوي على أمثلة في المراقبة الفعالة. [9]

كما أن دليل (COSO) في المراقبة صمم لمساعدة المنشآت لما يلي:

- ١- تحديد وتعريف المراقبة الفعالة حيثما هي موجودة واستخدامها لأقصى حد من المنفعة.
- ٢- تحديد وتعريف مناطق المراقبة الأقل فعالية والتي يمكن تحسينها وعلى كل حال، فإن نظام الرقابة يمكن تحسينه وزيادة احتمالية تحقيق المنشأة لأهدافها. إذن يتضح مما سبق أن المكونات الخمس الرئيسية للجنة (COSO) تمثل إطار متكامل للرقابة الداخلية ومثالا متكاملًا عن الريادية في هذا المجال لأنه يجسد مفهوم الرقابة المالية المتكاملة والتي إن طبقت كما جاء في أدلتها المختلفة فإنها ستغير من حال المنشأة إلى الأفضل وبالتالي تحقيق المنشأة لأهدافها المرجوة.

بالإضافة إلى ما تقدم فإن لجنة (COSO) تقوم بين الفترة والأخرى بإصدار آخر المستجدات بتاريخها وفي حال إصدارها للتواكب مع التغييرات التي تحدث على أرض الواقع ومن الأمثلة على هذه الإصدارات وحسب الترتيب التصاعدي حسب تاريخها كما يلي [10]:

أ- بتاريخ ٢٩/٩/٢٠٠٤ * الإطار المفاهيمي المتكامل في إدارة مخاطر المؤسسات* (COSO Releases Enterprise Risk Management- Integrated Framework).

ب- بتاريخ ٧/٧/٢٠٠٦ *الدليل الجديد للمنشآت الصغيرة* (New Guidance for Small Business

ت- بتاريخ ١٧/٩/٢٠٠٧ * وثيقة نقاش ودليل COSO في مراقبة الرقابة الداخلية* (COSO Releases Discussion Document with Guidance on Monitoring Internal Control

ث- بتاريخ ٤/٢/٢٠٠٩ * دليل COSO في المراقبة الداخلية* (COSO releases Guidance on Monitoring Control

ج- بتاريخ ١/٩/٢٠٠٩ * نشرة COSO في الدعم الأفضل لمجلس الإدارة من مخاطر الإشراف* (COSO Supports Improved Board Risk Oversight)

ح- بتاريخ ٤/١١/٢٠٠٩ * نشرة COSO في دعم الإستراتيجية المتكاملة وإدارة مخاطر المنشأة* (COSO Supports Integration of Strategy and Enterprise Risk management

وجميع هذه الإصدارات كانت ذات صبغة عملية وواقعية تتماشى مع الظروف الحالية والمشاكل الرقابية التي تواجه المنشآت بكافة أحجامها الكبيرة والصغيرة، وهذا بحد ذاته يعتبر من الأعمال الريادية التي تتميز بها لجنة (COSO) عن غيرها من الجهات التي تعمل بمجال التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.

وعموماً من العرض المتقدم يقترح البحث المنهج التالي لاستخدام دليل

(COSO) للتقدم بعملية المراقبة للأمام كما يلي:

- ١- عمل أساس للمراقبة (Establishing a foundation for monitoring) ويتضمن النقاط التالية:
- أسلوب أو نمط مناسب تتبعه الإدارة العليا.
 - هيكل تنظيمي فعال يقوم بتسيب مهام المراقبة للأشخاص ذوي القدرات المناسبة والمؤهلة.
 - إيجاد قاعدة أو نقطة بداية لنقطة معروفة وفعالة في الرقابة الداخلية حيث يمكن تطبيق المراقبة المستمرة والتقييم المنفصل.
 - تصميم وتنفيذ إجراءات المراقبة (Designing and executing monitoring procedures) وذلك من خلال التركيز على المعلومات المقنعة لعمليات الرقابة الرئيسية والتي هي عنوان المخاطر للمنشأة وأهدافها.
 - تقييم وتقرير النتائج (Assessing and reporting results) وتتضمن هذه الخطوة تقييم صرامة (Severity) أية عيوب مكتشفة والتقرير عن نتائج المراقبة للجهات المختصة مثل مجلس الإدارة والمسؤولين وذلك لاتخاذ الإجراءات المناسبة وبالوقت المناسب.
- بالإضافة إلى ما تقدم يمكن للمنشأة أن تختار العديد من إجراءات الرقابة والتي تتضمن:
- فحص وتقييم دوري للرقابة يقوم بها المدقق الداخلي.
 - برامج رقابة مستمرة مبنية داخل نظام المعلومات.
 - متابعة وتحليل مناسب للتقارير التشغيلية أو المنظومات التي يمكن أن تكتشف.
 - الشذوذ الدال على فشل الرقابة.
 - مراجعة المشرفين الإداريين للرقابة، مثل إعداد المراجعات التطابقية (Reconciliation reviews) كجزء عادي من العملية.
 - تقييم نفسي من قبل مجلس الإدارة بخصوص الأسلوب المستخدم في المنشأة وأيضاً فاعلية وظائفهم الإشرافية.
 - تحقيقات لجنة التدقيق للمدققين بأنواعها الداخلية والخارجية.

- مراجعات ضبط الجودة لقسم الرقابة الداخلية.

مع الأخذ بعين الاعتبار إن التقدم المستمر في التكنولوجيا والطرق الإدارية يضمن إن الرقابة الداخلية وعمليات المراقبة المختلفة ستتغير مع الزمن. ومع ذلك فإن المفاهيم الأساسية للمراقبة التي بيّنتها لجنة (COSO) بدليل المراقبة قد تم تصميمها لتتصد مع الزمن، وبالتالي يمكن للإدارة أن تبدأ عملية المراقبة من خلال تشجيع الأشخاص المسؤولين عن نظام الرقابة بقراءة دليل المراقبة الصادر عن لجنة (COSO) وبيان كيفية تطبيقه بأفضل طريقة، أو فيما إذا كانت هناك نقاط تطبق بالفعل على أرض الواقع. وأيضاً يجب على المسؤولين في المنشأة وأصحاب القرار الإجابة على هذه التساؤلات:

س١: هل قمنا بالتعرف على المخاطر التي تهدد الوصول إلى أهداف المنشأة؟
فعلى سبيل المثال المخاطر المتعلقة بالقوائم المالية من حيث دقتها وشموليتها وإصدارها بالوقت المناسب.

س٢: أي من أنواع الرقابة هي الأساسية، والتي يجب دعمها لضمان الفعالية في الرقابة الداخلية وبالمناطق ذات الخطورة؟

س٣: أي المعلومات هي المقنعة والتي ستخبرنا فيما إذا كانت الرقابة تعمل بفعالية؟
س٤: هل نحن بالوقت الحاضر نقوم بمراقبة فعالة؟ وهل يتم استخدام المراقبة بشكل جيد في تقييم الرقابة الداخلية والتي تسببت باختيارات مكلفة وغير ضرورية؟
والإجابة على التساؤلات السابقة تتطلب أن تعي وتفهم الإدارة وأعضاء مجلسها مفاهيم المراقبة الفعالة وكيف أن هذه المفاهيم تخدم مصالحهم الخاصة. وكلما تعلم مجلس الإدارة أكثر عن المراقبة فسوف يطور المعرفة الضرورية لمسألة الإدارة عن المناطق ذات الخطورة، وبعبارة أخرى كيف تعرف بأن نظام الرقابة يعمل؟.

عرض البيانات واختبار الفرضيات:

بلغت عدد الاستبانات الموزعة ٤٥ استبانة وعدد الاستبانات المستردة ٤٠ استبانة وعدد الاستبانات التي خضعت للتحليل ٣٥ استبانة.

ثبات أداة الدراسة:

تم التحقق من ثبات أداة الدراسة من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ وقد بلغت قيمة المعامل ٨٣,٦% وهذا يعني أن أداة الدراسة على درجة كافية من الثبات وتتمتع بالاتساق الداخلي فقراتها باعتبار أن الحد الأدنى لهذا المعامل في العلوم الاجتماعية يبلغ ٧٠%.

اختبار ثبات أداة الدراسة: Reliability Test

ملخص عمليات اختبار ثبات الدراسة:

النسبة المئوية %	عدد الاستجابات	العملية
١٠٠%	٣٥	الاستجابات الصالحة
صفر	صفر	الاستجابات المستبعدة
١٠٠%	٣٥	المجموع

احصائية اختبار ثبات الدراسة:

عدد العناصر (الاسئلة)	كرونباخ ألفا
١٢	٠,٨٣٦

الإحصاء الوصفي: Descriptive Statistics

الترتيب	الأهمية النسبية	الاحتراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
9	7.87%	0.808	3.77	ان تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية يمكن تطبيقها في كل المنشآت الربحية وغير الربحية
10	7.57%	1.003	3.63	ان تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية يمكن تطبيقها في كل المنشآت الصغيرة والكبيرة
11	7.45%	0.948	3.57	لتعليمات لجنة (COSO) صيغة واقعية ويمكن تطبيقها في كافة ظروف الوحدات الخدمية
2	8.88%	0.611	4.26	عند تطبيق تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بالرقابة الداخلية ستؤدي الى مصداقية أكبر للبيانات المالية التي تصدرها الإدارة
7	8.52%	0.781	4.09	عند تطبيق تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بالرقابة الداخلية ستؤدي الى دلالة في البيانات التي تحويها القوائم المالية
6	8.64%	0.692	4.14	ان تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية تحمل طابع الواقعية وتأخذ بعين الاعتبار الظروف الخاصة لكل وحدة محاسبية صغيرة أو كبيرة
12	7.39%	0.561	3.54	اعطت تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية مفاهيم جديدة للرقابة الداخلية تحقق الشفافية وتحد من الخيبة في تطبيق عناصر الرقابة الداخلية
8	8.46%	0.873	4.06	اعطت تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية مفاهيم جديدة لعناصر الرقابة الداخلية الخاصة بالمخاطر شملت ليس فقط البيئة الداخلية للوحدة الخدمية وإنما الخارجية ايضا
1	8.94%	0.667	4.29	اعطت تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية قدرة في تحقيق الرقابة على حماية الاصول واستغلالها بشكل افضل
5	8.70%	0.891	4.17	فسرت تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية وبشكل عملي الواجبات التي يجب تنفيذها من كافة المستويات الادارية لتطبيق عناصر الرقابة الداخلية
3	8.82%	0.731	4.23	اعطت تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية للدقائق الخارجية قدرة اجالية للمدقق من مصداقية البيانات المالية الصادرة عن الوحدات الخدمية
4	8.76%	0.933	4.20	اعطت تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية للدقائق الخارجية قدرة على فحص عناصر القوائم المالية بموضوعية وبقليل من الوقت والتكلفة
	100.00%		3.99	متوسط المتوسطات

الاحصاء الوصفي للدراسة: Descriptive Statistics

الانحراف المعياري	المتوسط	الحد الاعلى	الحد الأدنى	العدد	الفقرة
٠,٨٠٨	٣,٧٧	٥	١	٣٥	ان تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية يمكن تطبيقها في كل المنشآت الربحية وغير الربحية
١,٠٠٣	٣,٦٣	٥	١	٣٥	ان تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية يمكن تطبيقها في كل المنشآت الصغيرة والكبيرة
٠,٩٤٨	٣,٥٧	٥	١	٣٥	لتعليمات لجنة (COSO) صيغة واضحة ويمكن تطبيقها في كافة ظروف الوحدات الخاسية
٠,٦١١	٤,٢٦	٥	٣	٣٥	عند تطبيق تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بالرقابة الداخلية يتوزي الى مصداقية اكر للبيانات المالية التي تصدرها الادارة
٠,٧٨١	٤,٠٩	٥	٢	٣٥	عند تطبيق تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بالرقابة الداخلية يتوزي الى اقلية في البيانات التي تحتويها القوائم المالية.
٠,٦٩٢	٤,١٤	٥	٢	٣٥	ان تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية تحمل طابع الواقعية وتأخذ بعين الاعتبار الظروف الخاصة لكل وحدة بحاسبة صغيرة او كبيرة
٠,٥٦١	٣,٥٤	٤	٢	٣٥	اعطت تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية مفاهيم جديدة للرقابة الداخلية تحقق الشفافية وتحد من الخسرة في تطبيق عناصر الرقابة الداخلية
٠,٨٧٣	٤,٠٦	٥	١	٣٥	اعطت تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية مفاهيم جديدة لعناصر الرقابة الداخلية الخاصة بالمخاطر شملت ليس فقط البيئة الداخلية للوحدة الخاسية وانما الخارجية ايضا
٠,٦٦٧	٤,٢٩	٥	٣	٣٥	اعطت تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية قدرة في تحقيق الرقابة على حافة الاصول واستغلالها بشكل اعمق
٠,٨٩١	٤,١٧	٥	٢	٣٥	فسرت تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية وبشكل عملي الواجبات التي يجب تنفيذها من كافة المستويات الادارية لتنفيذ عناصر الرقابة الداخلية
٠,٧٣١	٤,٢٣	٥	٢	٣٥	اعطت تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي قدرة اضافية للتحقق من مصداقية البيانات المالية الصادرة عن الوحدات الخاسية
٠,٩٣٣	٤,٢٠	٥	٢	٣٥	اعطت تعليمات لجنة (COSO) الخاصة بعناصر الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي قدرة على فحص عناصر القوائم المالية بموضوعية وبتحليل من الوقت والتكلفة
				٣٥	الاستبيانات الصالحة

اختبار الفرضية باستخدام اختبار ت: T-Test:

احصائية العينة الواحدة

العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة الخطأ المعيارية
35	3,9952	0,26656	0,04506

اختبار العينة الواحدة

قيمة الاختبار = 3

ت (t)	df	sig (2-tailed)	المتوسط	الانحراف المعياري	95% الفترة الفاصلة مقدار الثقة بالانحراف
22,088	34	0,000	0,99524	0,9037	1,0868

- يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة t المحسوبة بلغت 22,088 وهي أكبر من نظيرتها الجدولية البالغة 1.691 وبمستوى معنوية أقل من 0,05 وهذا يعني وجود فروق ذات دلالة معنوية بين المتوسط الحسابي لفقرات الدراسة والمتوسط الحسابي لأداة الدراسة البالغ 3 لذلك نرفض فرضية العدم وهذا يدل على وجود أهمية لهذا المتغير، أي أنه يوجد دوراً ريادياً للجنة رعاية التنظيمات الإدارية (COSO).

ولذلك نقبل فرضية الدراسة التي تقول إن للجنة رعاية التنظيمات الإدارية (COSO) دوراً ريادياً في تطوير نظام الرقابة الداخلية على نطاق عالمي بشكل عام وإردني بشكل خاص.

الخلاصة والاستنتاجات

بعد تحليل العناصر الخاصة بطبيعة عمل اللجنة ودورها الفعال، ولنظام الرقابة الداخلية الذي تم وضعه عام ١٩٩٢ (المفهوم- الأهداف- المكونات)، وتقديم منهج مقترح لاستخدام دليل (COSO) للتقدم بعملية المراقبة للأمام، فلقد تبين ما يلي:

١- أن لجنة (COSO) قد قدمت إطار عالمي متكامل للرقابة الداخلية يصلح للمنشآت المختلفة سواء كانت ربحية أو غير ربحية قطاع عام أو خاص كبيرة أو متوسطة أو صغيرة، وهذا الإطار المتكامل إذا تم تطبيقه فسوف يزيد من مصداقية الإدارة ويعيد الثقة في البيانات المالية المدققة.

٢- إن إصدارات اللجنة كانت ذات صبغة عملية وواقعية تتماشى مع الظروف الحالية والمشاكل الرقابية التي تواجه المنشآت بكافة أحجامها الكبيرة والصغيرة، وهذا بحد ذاته يعتبر من الأعمال الريادية التي تتميز بها لجنة (COSO) عن غيرها من الجهات التي تعمل بمجال التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.

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

٤- إن بنية الرقابة الداخلية تمثل الأداة الرقابية التي تم تصميمها وتنفيذها لتنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول وتنفيذ الخطط وإيذاء الرأي في التحسين والتطوير مما ينعكس إيجاباً على أداء الشركة واستغلال إمكانياتها المتاحة كافة أكفاً استغلالاً.

٥- إن التدقيق الداخلي ليس مجرد كتيب يشرح نظام مساء ولكنها تبين المهام الواجب القيام بها في كل مستويات المنظمة، ويمكن أن نتوقع من الرقابة الداخلية أن توفر تأكيدات معقولة وليست تأكيدات حتمية لإدارة المنشأة.

٦- إن فشل الكثير من عمليات التدقيق كان من الممكن تجنبه فيما لو أن الإدارة العليا ركزت في أمور حيوية مهمة مثل أحكام الشركات (Corporate Governance)، المعايير الأخلاقية (Ethical Standards)، والرقابة الداخلية (Internal Control).

٧- في الماضي كان محسوساً بأن الرقابة الداخلية هي حلبة محجوزة فقط للمحاسبين والمراقبين الإداريين، أما اليوم فالرقابة تعني أكثر من الرقابة المالية ولجان تدقيق فعالة، بل امتد هذا المفهوم ليؤكد بأنها مسؤولة عن إيجاد البيئة الرقابية المناسبة والفعالة لضمان تحقيق أهداف المنشأة.

التوصيات:

- ١- أن لجنة (COSO) قد قدمت إطار عالمي متكامل للرقابة الداخلية يصلح للمنشآت المختلفة سواء كانت ربحية أو غير ربحية قطاع عام أو خاص كبيرة أو متوسطة أو صغيرة، لذلك نوصي بتطبيق الرقابة الداخلية في هذه القطاعات المختلفة في العالم العربي.
- ٢- أن لجنة (COSO) قدمت إصدارات ذات صبغة عملية وواقعية تتماشى مع الظروف الحالية والمشاكل الرقابية التي تواجه المنشآت بكافة أحجامها الكبيرة والصغيرة، لذلك يجب الأخذ بها والتعامل معها بجدية وتطبيقها مع ما يتناسب مع حجم المنشأة وقدراتها.
- ٣- أن لجنة (COSO) حددت المسؤولية عن تصميم وتنفيذ بنية الرقابة الداخلية بفعالية لذلك يجب على الإدارة

باعتبارها المسؤول الاول وضع الاستراتيجيات وتنفيذها بشكل سليم.

٤- أن لجنة (COSO) بينت ان الرقابة الداخلية تمثل الأداة الرقابية التي تقيم انجازات المنشأة والحكم على خططها ومستوى ادائها، لذلك يجب استخدامها الاستخدام الامثل لتحقيق الاهداف التي تصبو اليها المنشأة.

٥- أن لجنة (COSO) بينت المهام الواجب القيام بها في كل مستويات المنظمة، وما يمكن أن نتوقعه من الرقابة الداخلية ومستوى التأكيدات التي تتوفر، لذلك تعتبر تقاريرها واقعية وذات مصداقية ومن الممكن تعميمها.

قائمة المراجع

- 1- Wikipedia, the free encyclopedia. "Shane, Scott. **A General Theory of entrepreneurship: the individual-opportunity Nexus**" Edward Elgar, 2003.
- 2- Dr. Hussain, Dr. Maher, Sami, Tishreen University Journal for studies and scientific research- Economic and legal science series Vol. (28) N (2) 2006 " **The Role of the management Disclosure in Activating the Internal control**
- 3- **Managerial Auditing Journal** Vol (17) No (3) 2002 pp 130-137
- 4- Institute of Internal Auditors IIA, Issue No (2) March 1998 " **Does your control system pass the COSO Test?**"
- 5- Institute of Internal Auditors IIA, Issue No (28) Nov 2005 " **Putting COSO's Theory into practice**"
- 6- Committee of Sponsoring Organization, The Tradway commission, Sept. 2009 " **COSO Support Improved Risk Oversight**"
- 7- Committee of Sponsoring Organization, The Tradway commission, Jan. 2009 " **Guidance on Monitoring Internal Control Systems**" pp.1-2
- 8- Ebid COSO framework , p. 69
- 9- Committee of Sponsoring Organization, The Tradway commission, Jan. 2009 " **Guidance on Monitoring Internal Control Systems**" p.6
- 10- Committee of Sponsoring Organization, The Tradway commission, Sept. 2009 " **COSO's Releases**"

Entrepreneurship and Internal Control The Role Of COSO Committee

Dr. Osama Samih Shaban & Dr. Samir Al- Barghothi
Al-Zaytoonah University of Jordan
Accounting Department

Abstract

The current study aims to clarify the Entrepreneur role of COSO committee which formed in 1987. First of all the study presented the work nature of COSO and its role in the internal Control system established in 1992 which contains the concepts, objectives, and the components. The study presented also the COSO Guidance on monitoring internal control systems to ensure effectiveness of the financial, operating, and compliance-related internal controls.

The study concluded that COSO presented an integrated framework for internal control which is good for firms of all sizes and of different nature, and the integrated framework if applied it would increase the credibility of management, and the reliability of its financial statements.