

## الرقابة الداخلية بين المفهومين (التقليدي والحديث)

بن عليّة خالد، إطار بمؤسسة سوناظراك.  
طالب دكتوراه جامعة الأغواط

### ملخص:

انصب اهتمام هذه الدراسة على تطور مفهوم الرقابة الداخلية من خلال مختلف المراحل التي مرت بها، بالإضافة إلى استعراض أفضل ما وصلت إليه جهود المنظمات، اللجان والمعايير الدولية حول الرقابة الداخلية.

و قد خلصت هذه الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية في بداية ظهورها كانت تقتصر على المبادرات الفردية لأصحاب المؤسسات الخاصة ليتطور مفهومها، حيث أصبحت تعتمد على منهج التخطيط لوضع وتحديد الأهداف الإستراتيجية ورسم السياسات، كما امتد اهتمامها لتشمل أيضا العاملين وتشجيعهم على الالتزام بالسياسات والتعليمات الموضوعية وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات والعمل على رفع الكفاية الإنتاجية وكفاءة الأداء.

الكلمات المفتاحية: بنية الرقابة الداخلية، الكفاية الإنتاجية، الضبط الداخلي، منهج النظم في الرقابة الداخلية، فعالية نظام الرقابة الداخلية، قانون (Sarbanes-Oxley)، لجنة Treadway، لجنة (COSO).

### Abstract

This study addresses the evolution of internal control concept through different stages. Beside we present the best progress attained by organizations, committees, international standards concerning internal control.

This study attained many findings for instance internal control was just individual initiatives of organizations' owners in its beginning emergence. Then, this concept has been developed to become more relayed on methodic planning in order to design and determine strategic objectives and draw policies. Furthermore, its notion has covered workers to persuade them to commit to policies, instructions, powers and responsibilities. Then it should be worked on increasing efficiency of productivity and performance.

**Keywords:**

Internal control structure, productivity efficiency, internal adjustment, systemic approach in internal control, internal control system's efficacy, Sarbanes-Oxley Low, Treadway Committee, COSO Committee.

**مقدمة:**

إن من أهم الأسباب التي جعلت الرقابة الداخلية تلقى اهتماما كبيرا من قبل المراجعين وإدارات المؤسسات تتلخص فيما يلي<sup>(1)</sup>:

- 1- حاجة المؤسسات إلى زيادة حجمها وتنوع أنشطتها؛
- 2- حاجة الإدارة إلى تفويض السلطات والصلاحيات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
- 3- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة؛
- 4- حاجة المؤسسة إلى حماية أموالها؛
- 5- حاجة الهيئات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة؛
- 6- تطور إجراءات التدقيق بحيث أصبحت العينة والاختبارات كإجراءات تدقيق تعتمد على درجة قوة أنظمة الرقابة الداخلية.

وبالتالي فإن اهتمام الجهات الرقابية بالرقابة الداخلية للمؤسسات قد زاد، وذلك للتحقق من التزامها باللوائح والقوانين ذات العلاقة. وهذا الاهتمام زاد مع مرور الزمن والدليل على ذلك تشريع عدة قوانين ومعايير في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا تحدد مسؤولية المراجع الداخلي في تقييم الرقابة الداخلية لأغراض تخطيط المراجعة، وتصميم برامج المراجعة التي تمكنه من تقليل مخاطر المراجعة، وإبداء الرأي المهني السليم، وكذلك استنتت عدة قوانين تلزم المؤسسات المتداولة أسهمها في أسواق الأوراق المالية بأن يكون لها نظم رقابة داخلية فعالة.

لقد اقتصرت الرقابة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المؤسسات أصبح من الضروري تطوير الرقابة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، وبهذا تصبح الرقابة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا.

و بناء على ما سبق، يمكن طرح وصياغة الإشكالية التالية:

- " ما مدى تأثير تطور مفهوم الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف المؤسسة وتعزيز استقرارها...؟ "

و لمعالجة هذه الاشكالية، سوف سنتناول في هذا المقال ماهية الرقابة الداخلية ومراحل تطور مفهومها من خلال المحاور التالية:

- أولاً: ماهية الرقابة الداخلية؛
- ثانياً: مراحل تطور مفهومها؛
- ثالثاً: دور المنظمات المهنية الدولية في تطور الاهتمام بالرقابة الداخلية.

## المحور الأول: ماهية الرقابة الداخلية.

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

فمن وجهة نظر المراجع تعتبر بنية الرقابة الداخلية الأساس الذي يرتكز عليه في رسم إستراتيجية المراجعة التي يقوم بها لإبداء رأيه في القوائم المالية للمؤسسة، إذ كثيراً ما يركز المراجع بدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية وكذا على نتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات الرقابية الموضوعية للتأكد بدرجة معقولة من أمانة عرض أرصدة القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، نظراً للكلفة المرتفعة لإجراءات الاختبارات الأساسية للمراجعة لمجمل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، لذا فهو يركز على استخدام أسلوب العينة الإحصائية بدلاً من فحص العمليات المالية بالكامل والذي يعتبر مكلفاً ويحتاج إلى وقت طويل ولا داعي له في ظل وجود نظام رقابة داخلية قوي، أي أن طبيعة نظام الرقابة الداخلية هي التي تحدد أسلوب المراجع في عملية التدقيق التي يقوم بها. أما من وجهة نظر الإدارة فيمكن القول إن بنية الرقابة الداخلية تمثل الأداة الرقابية التي تم تصميمها وتنفيذها لتنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول وتنفيذ الخطط وإبداء الرأي في التحسين والتطوير مما ينعكس إيجاباً على أداء المؤسسة واستغلال كل إمكانياتها الاستغلال الأمثل.

وتعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة بشكل كامل عن تصميم وتنفيذ وكذلك التحقق من مدى تنفيذ بنية الرقابة الداخلية بفعالية، كما أن من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه، وأن هناك التزاماً قانونياً يقع على عاتقها بإمسك حسابات منتظمة، وبصفة خاصة في حالة شركات المساهمة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية، ويمكن لمراجع الحسابات تقديم

بعض النصائح والمقترحات لتطوير هذه البنية، إلا أن أهمية بنية الرقابة الداخلية بالنسبة إلى إدارة المؤسسة تختلف عن أهميتها بالنسبة إلى المراجع.

إن وجود نظام سليم وفعال لنظام رقابة داخلية فعال يجب أن يحتوي على العناصر التالية<sup>(2)</sup> :

- 1- وجود خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الصلاحيات والمسؤولية؛
  - 2- وجود نظام مالي ملائم للعمليات والأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع وجود إجراءات واضحة؛
  - 3- وجود ممارسات إدارية سليمة يمكن معها القيام بالمهام والوظائف والواجبات لكل وحدة إدارية؛
  - 4- وجود الشخص المناسب في المكان المناسب؛
  - 5- وجود معايير واضحة لجودة الأداء؛
  - 6- وجود نظام تدقيق داخلي جيد وامتياز على أساس مهني وفعال.
- و يمكن توضيح وفهم الرقابة الداخلية بمقارنتها مع التدقيق الداخلي من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (01) : علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية**

المكونات	الرقابة الداخلية	التدقيق الداخلي
المفهوم	تتضمن على الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات	نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدة المؤسسة

<p>على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه.</p>	<p>المحاسبية والتأكد من دقتها، ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.</p>	
<p>- تحديد الصلاحيات التي تخول المدقق القيام بتأدية عمليات التدقيق. - إعطاء الحق للمدقق الداخلي بالحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض التدقيق. - تحديد نطاق عملية التدقيق اللازم لتأديتها.</p>	<p>تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي والمحافظة عليه، وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها وبانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان جميع الضوابط الهامة بفاعلية.</p>	<p><b>مسؤوليات الإدارة</b></p>
<p>- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية. - تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز العمل.</p>	<p>يجب أن يتضمن مجال عمل المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة ونوعية الأداء في تنفيذ المهمات المحددة.</p>	<p><b>مسؤولية المدقق الداخلي</b></p>
<p>يقسم التدقيق الداخلي إلى التدقيق المالي والتدقيق الإداري والتدقيق الاستراتيجي.</p>	<p>تقسم الرقابة الداخلية إلى: رقابة إدارية ورقابة محاسبية وضبط داخلي.</p>	<p><b>الأقسام</b></p>

<p>التدقيق الداخلي هدفه تقوم الأنظمة المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة وتحقيق كفاءة الأداء ومطابقتها مع الأهداف.</p>	<p>الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي هدفها تأمين سلامة وتنفيذ عملياتها والمحافظة على الأصول وتأمين الثقة بصحة المعلومات.</p>	<p><b>الأدوات</b></p>
---	---	-----------------------

المصدر: عطا الله احمد سويلم الحسبان: الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الراية، عمان، الأردن، 2009، ص: 64.

### المحور الثاني: مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية<sup>(4)</sup>.

لا شك أن للتطور الكبير الذي عرفه النشاط الاقتصادي والتجاري وما رافقه من نمو في حجم المؤسسات والوحدات الاقتصادية واتساع نطاقها أثر كبير في تطور مفهوم الرقابة الداخلية تاريخياً.

وبشكل عام، يمكن استعراض المراحل التي مر بها تطور مفهوم الرقابة الداخلية في العصر الحديث بأربع مراحل، كما يلي:

#### المرحلة الأولى:

عرفت هذه المرحلة مفهوماً ضيقاً للرقابة الداخلية، والذي تتناسب مع طبيعة المؤسسات الفردية الصغيرة التي سادت في حينه، حيث اقتصر تعريف الرقابة الداخلية على الطرق والوسائل التي تتبناها بقصد حماية النقدية، ثم توسعت لتشمل باقي أصول المؤسسة والقواعد التي تضعها إدارة المؤسسة بهدف المحافظة على أموالها وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عملياتها.

### المرحلة الثانية:

وهي المرحلة التي شهدت نمو في حجم المؤسسات وتنوع أنشطتها وعملياتها وزيادة انتشارها جغرافياً، الأمر الذي استوجب تطوير مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها من النقدية، والمحزون السلعي من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام والإهمال والتي عرفت في حينه باسم الضبط الداخلي، بالإضافة إلى الوسائل اللازمة لضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالسجلات، واستعمال النظريات المحاسبية وتطبيقها للحصول على البيانات المالية الصحيحة، ومن تعاريف هذه المرحلة ما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين سنة 1936، حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها " مجموعة الإجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر" (5).

### المرحلة الثالثة:

وقد تضمنت هذه المرحلة قفزة هامة في مفهوم ونطاق الرقابة الداخلية شكلت النواة لإرساء المفهوم الشامل للرقابة الداخلية، حيث تميزت بالاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية واتساع أهدافها لتشمل تحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة، والارتقاء بالكفاية الإنتاجية إلى جانب الأهداف التقليدية بالمحافظة على أصول المؤسسة وضمان الدقة الحسابية للعمليات والسجلات.

وقد شكل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين سنة 1949 الأساس لهذه المرحلة، حيث عرفت الرقابة الداخلية بأنها " تنطوي على الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية الأصول، ومراجعة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاية الإنتاجية والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدماً" (6).

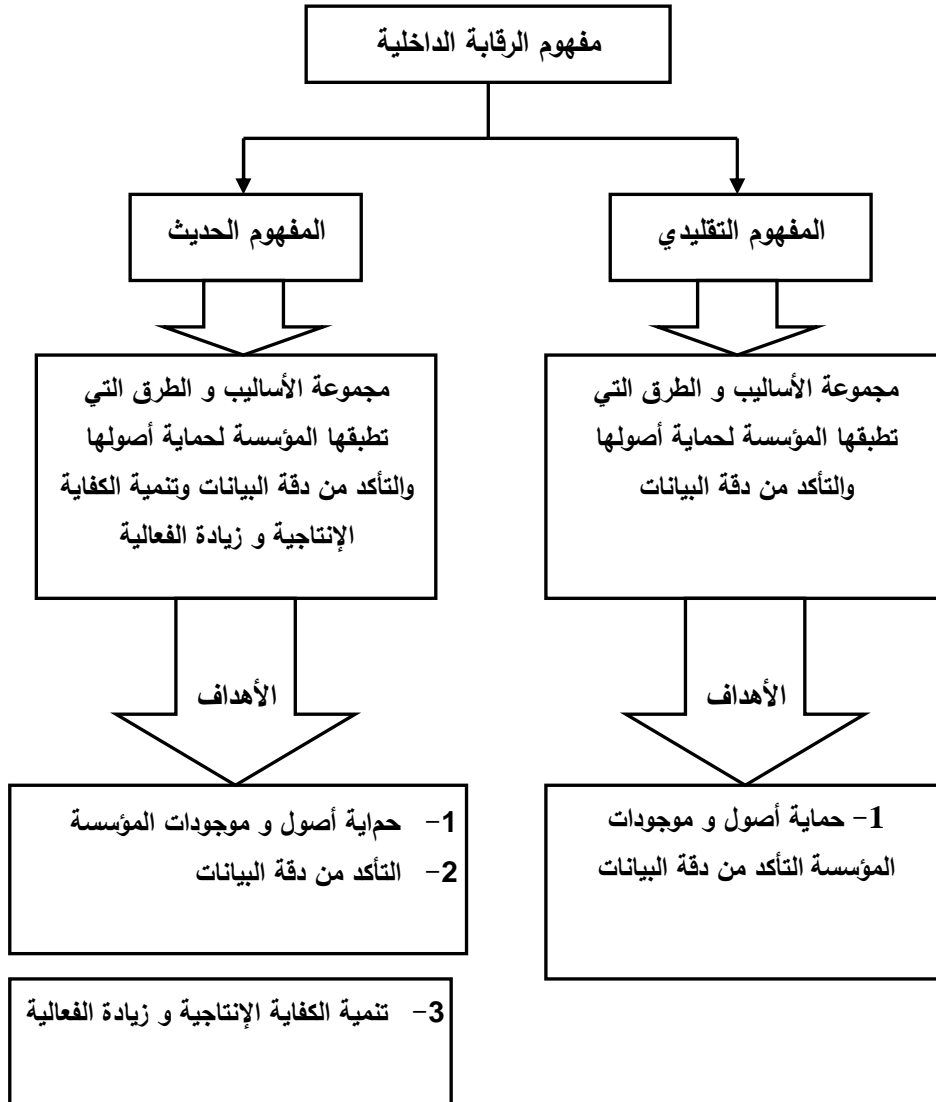


#### المرحلة الرابعة:

وتتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية وهو ما أطلق عليها منهج النظم في الرقابة الداخلية، ويعتقد أن سنة 1953 تمثل الأساس لظهور هذا المنهج، والذي يقوم على ما يسمى بالنظم الإجمالية أو الكلية والتي تركز على العلاقات والارتباطات بين مجموعة النظم الفرعية، والعلاقات والارتباطات بين هذه النظم والنظام الإجمالي. ويرتكز مبدأ الرقابة الداخلية على الفكرة التي تقول أن لأداء أي نشاط مسؤولية أساسية في تأدية مهامها الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة تسمح لها بالاستعمال الاقتصادي الفعال والمفيد.

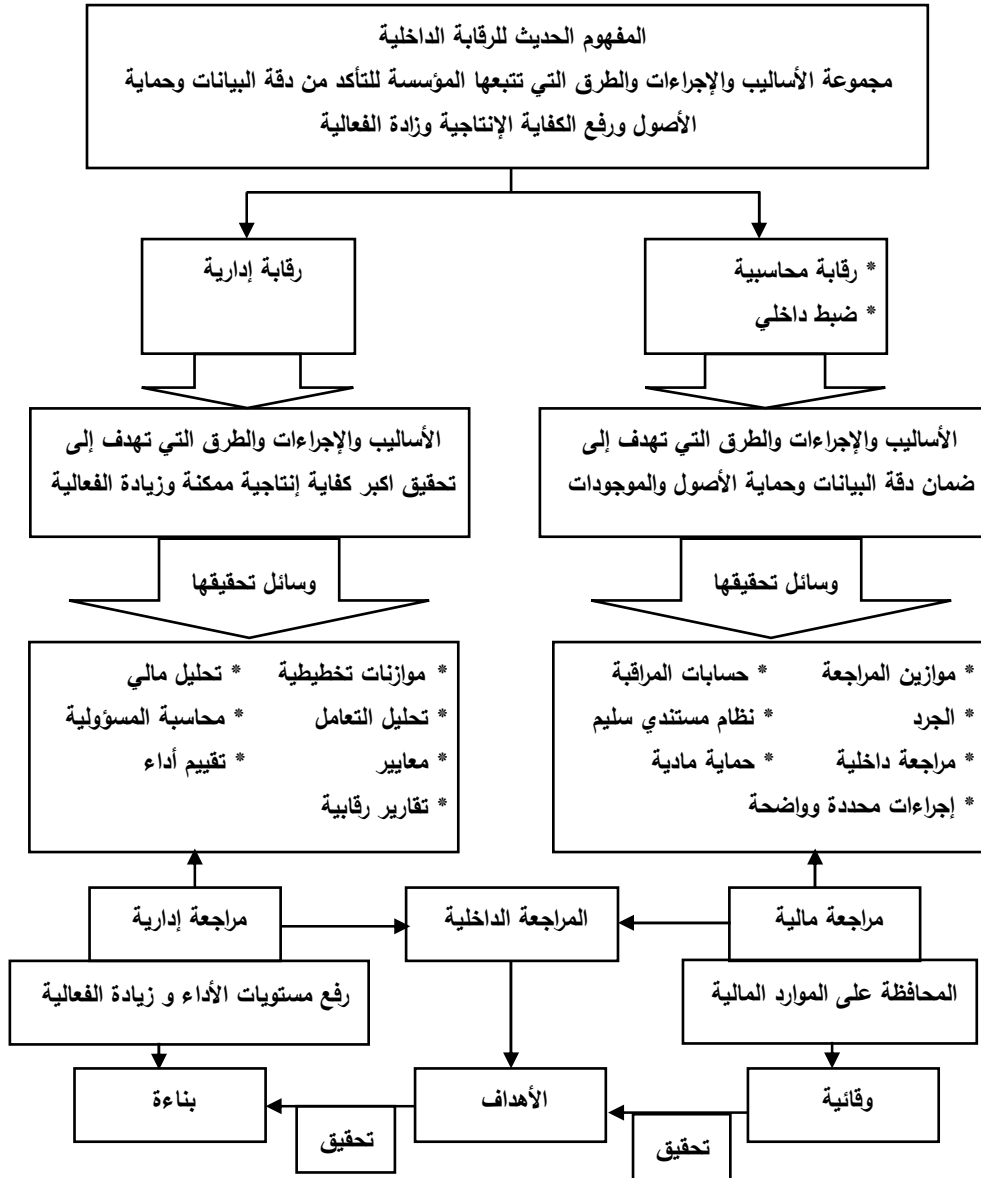
و في ما يلي نبرز هاذان الشكلان اللذان يوضحان تطور مفهوم الرقابة الداخلية .

الشكل رقم (01) : مفهوم الرقابة الداخلية



المصدر: محمد عبد المجيد، المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، ورقة عمل مقدمة في إطار الملتقى العربي الثاني " الإدارة الرشيدة خيار للإصلاح الإداري والمالي"، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ماي 2008.

الشكل رقم (02) : المفهوم الحديث للرقابة الداخلية



(1) دقة البيانات

(2) حماية الأصول والموجودات

(3) رفع الكفاءة الإنتاجية وزيادة الفعالية

المصدر: محمد عبد المجيد، 2008، مرجع سبق ذكره.

وقد تعددت المفاهيم للرقابة الداخلية، بسبب التطور الذي عرفته واختلاف المعرفين لها، إلا أننا سنورد مجموعة من التعاريف الأكاديمية التي يمكن الاعتماد والأخذ بها.

فحسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية هو « الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والالتزام بالسياسات المرسومة »<sup>(9)</sup>.

ومن منظور منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية OECCA<sup>(10)</sup> فإن نظام الرقابة الداخلية هو «مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة»<sup>(11)</sup>.

وحسب الهيئة الدولية للمحاسبين IFAC<sup>(12)</sup> فإن نظام الرقابة الداخلية « يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى اكتمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية»<sup>(13)</sup>.

يعرفها مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكيين بأنها « تتكون من الخريطة التنظيمية وكل الطرق المساعدة والمقاييس المستخدمة داخل الوحدة لحماية الأصول واختبار مدى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق فيها وتحقيق الكفاية التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة »<sup>(14)</sup>.

لقد عرف المعيار الأمريكي (SAS 78)<sup>(15)</sup> الرقابة الداخلية على النحو التالي:

« الرقابة الداخلية هي عملية ينفذها مجلس إدارة وإدارة المؤسسة والموظفون الآخرون تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:

- الثقة في التقارير المالية؛
  - الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة؛
  - فعالية وكفاءة العمليات»<sup>(16)</sup>.
- أما المعيار البريطاني (SAS 300)<sup>(17)</sup> والمعيار الدولي (ISA 400)<sup>(18)</sup> فقد استخدمهما كلاهما التعريف التالي:

« الرقابة الداخلية تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، وتتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من قبل مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق وبقدر المستطاع، من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، الالتزام باللوائح والقوانين، حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد قوائم مالية تتضمن معلومات مالية موثوق بها في الوقت المناسب»<sup>(19)</sup>.

تعرف جمعية البنكيين السويسريين (ASB)<sup>(20)</sup> الرقابة الداخلية كما يلي: « إن الرقابة الداخلية تمثل مجموع المسارات، الطرق والمقاييس المحددة من طرف مجلس الإدارة، الإدارة ومسؤولي قيادة المؤسسة بهدف تأكيد سير سليم وقانوني لأنشطة المؤسسة وتحقيق الأهداف التالية:

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛
- السهر على احترام القوانين واللوائح؛
- حماية أصول المؤسسة؛

- اكتشاف، تحديد وتجنب الأخطاء المحتملة والمخالفات الأخرى؛
- ضمان مصداقية المحاسبة ونشر تقارير مالية سليمة؛
- تسيير المؤسسة بفعالية»<sup>(21)</sup>.

كما يعرف الكتاب الأبيض الرقابة الداخلية كما يلي: « إن الرقابة الداخلية تغطي اكتمال السياسات والإجراءات المصمّمة والموضوعة من طرف المسيّرين بهدف ضمان التحقق الكامل والفعال للأهداف التالية:

- الالتزام بالقواعد الخارجية وطرق ومبادئ التسيير؛
- حماية الأصول والمعلومات؛
- الوقاية واكتشاف الأخطاء وأعمال الغش، بالإضافة إلى جودة التسجيلات، وإنتاج المعلومات ذات المصداقية المالية والتسييرية في الوقت المناسب»<sup>(22)</sup>.
- و تعرفها لجنة (COSO)<sup>(23)</sup> كما يلي: « هي عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها»<sup>(24)</sup>.

و بعد التطرق لأهم التعاريف الأكاديمية للرقابة الداخلية، يمكن استعراض أهم التعاريف المنبثقة والمكملة لها كما يلي:

عرف " الصبان " و" الفيومي " نظام الرقابة الداخلية على أنه « الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول؛
- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛

- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية»<sup>(25)</sup>.

كما يرى " الصحن " و " نور " نظام الرقابة الداخلية على أنه « تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم»<sup>(26)</sup>.

ونخلص من خلال ما سبق إلى أن الرقابة الداخلية لم تعد تخص النواحي المحاسبية فقط، ولكنها تخص جميع أوجه النشاط داخل المؤسسة لضمان تحقيق الأهداف الموضوعية، لخدمة كل من إدارة المؤسسة ومراقب الحسابات. ومن هنا نستطيع أن نميز بين نوعين من الرقابة الداخلية هما<sup>(27)</sup>:

**أ - الرقابة الداخلية الإدارية:** وتتمثل في الخريطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تخص الكفاية الإنتاجية والتقيّد بالسياسات الإدارية الموضوعية، وهذه الإجراءات ترتبط عادة بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية، ومن بين ما تشتمل عليه هذه الرقابة دراسات الزمن والحركة، واستخدام طرق التحليل الإحصائي، وإعداد برامج تدريب العاملين ومراقبة الجودة.

**ب - الرقابة الداخلية المحاسبية:** وتتكون من الخريطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تخص أساساً وترتبط مباشرة بحماية الأصول ومدى الوثوق في السجلات المالية وما تنتجه من بيانات وتقارير. ومن وسائل هذه الرقابة ضرورة الفصل بين الأصل والسجل، والحماية المادية للأصول واستخدام المراجعة الداخلية.

أما فيما يخص أهداف نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر الإدارة والمراجعين طبقاً لتقرير لجنة COSO سنة 1992 ومعيّار المراجعة (SAS 78) فتتمثل في تحديد اهتمامات كل من الإدارة والمراجعين في وجود نظام رقابي فعال<sup>(28)</sup>.

تتمثل الاهتمامات الإدارية في ضرورة تحقيق ثلاثة أهداف أساسية من هذا النظام

وهي:

أ - زيادة درجة المصداقية والثقة في القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات وبالتالي زيادة درجة الاعتماد على المعلومات في اتخاذ القرارات. وهذا الهدف يمثل امتدادا لمسؤولية الإدارة من إعداد تلك القوائم وخاصة المعدة لأطراف خارجية من مستثمرين ودائنين وغيرهم. وعلى هذا فهي مسؤولية مهنية تقع على عاتق الإدارة للتأكد من صحة تلك المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ومدى صدقها في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة.

ب - تحقيق الكفاءة والفعالية في العمليات. فالرقابة الداخلية في أي وحدة أو مؤسسة تهدف أساسا إلى زيادة درجة الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة بما في ذلك الموارد البشرية وذلك بهدف تحقيق أهداف المؤسسة في النهاية.

فوجود بيانات صحيحة يمكن الاعتماد عليها، يؤدي ذلك إلى اتخاذ قرارات داخلية سليمة، خاصة بالنسبة لقرارات تخصيص الموارد النادرة على الاستخدامات المختلفة. فمن وجهة نظر إدارة الوحدة هو تحقيق حماية الأصول والموارد والسجلات في المؤسسة من التلاعبات والسرقة وسوء الاستخدام. فوجود نظام رقابي يحقق الكفاءة والفعالية في الاستخدام لا بد أن يؤدي ذلك إلى المحافظة على تلك الأصول وخاصة المادية.

وحتى بالنسبة للأصول غير المادية مثل حسابات العملاء والمستندات الهامة وخاصة السرية منها (العقود الهامة، وبراءات الاختراع... إلخ)، وهذا يتكون كله نتيجة زيادة الاهتمام باستخدام الأنظمة الآلية في تسجيل العمليات وحفظ المعلومات المختلفة، فهناك ملفات عديدة تحتوي على معلومات هامة وبأحجام



ضخمة داخل تلك الأنظمة الآلية ويمكن أن تتعرض إلى التلف أو التعديل أو النسخ إذا لم يكن هناك نظام رقابي دقيق وفعال يحقق الحماية لهذه السجلات.

ج - تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين المنظمة. فالإدارة تهدف من وراء وجود نظام رقابي فعال أيضا إلى تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين والإجراءات المنظمة للعمل، سواء أكانت تلك القوانين والإجراءات داخلية أو خارجية، مباشرة أو غير مباشرة.

فعلى سبيل المثال، قد تؤثر القوانين المتعلقة بحماية البيئة أو قوانين الحريات العامة تأثير غير مباشر على الإجراءات المحاسبية. أما التأثير المباشر مثلا لبعض القوانين على المخرجات المحاسبية، كقوانين الضرائب وقوانين التأمينات والمعاشات، قانون سوق المال... إلخ.

أما فيما يخص اهتمامات وأهداف المراجعين من وراء وجود نظام رقابي يمكن حصرها في العنصرين الآتيين:

د - زيادة مصداقية القوائم المالية، وبالتالي زيادة درجة الثقة وإمكانية الاعتماد على رأي المراجع في تقييم تلك القوائم، فهناك اتفاق بين اهتمامات المراجعين والإدارة من نظام الرقابة، فإذا كان هناك نظام رقابي فعال يعني ذلك ضمان الالتزام بحماية أصول المشروع والالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

وكذلك يمكن الاعتماد على التقارير الداخلية كأدلة إثبات تساعد المراجعين في تكوين رأي مهني محايد في عدالة عرض القوائم المالية.

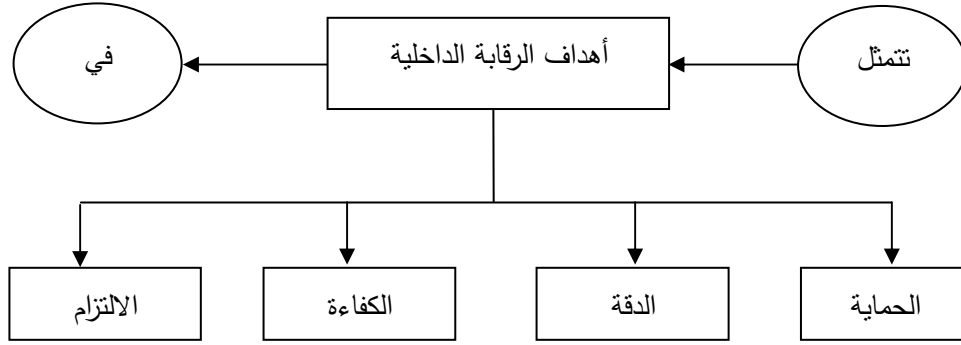
هـ - الاهتمام بالرقابة على جميع العمليات، ويترجم في التحقق من وجود نظام رقابي فعال يغطي جميع العمليات المختلفة في الوحدة محل المراجعة. ويرجع ذلك إلى أن دقة المخرجات في أي نظام محاسبي مرتبطة أساسا بدقة مدخلات هذا النظام في البداية.

مما سبق يمكننا حصر كل أهداف الرقابة الداخلية السابقة في أربعة عناصر هي

كالتالي:

الحماية، الثقة، الكفاءة، الالتزام وهو ما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم (03): أهداف الرقابة الداخلية.



المصدر: عبد الفتاح الصحن ومحمد سرايا، 1998، مرجع سبق ذكره، ص: 134.

إن تحقيق المجالات الأربعة السابقة كأهداف عامة للرقابة الداخلية يعتمد على

الأساليب والأدوات والعناصر التي تقوم عليها الرقابة الداخلية نفسها.

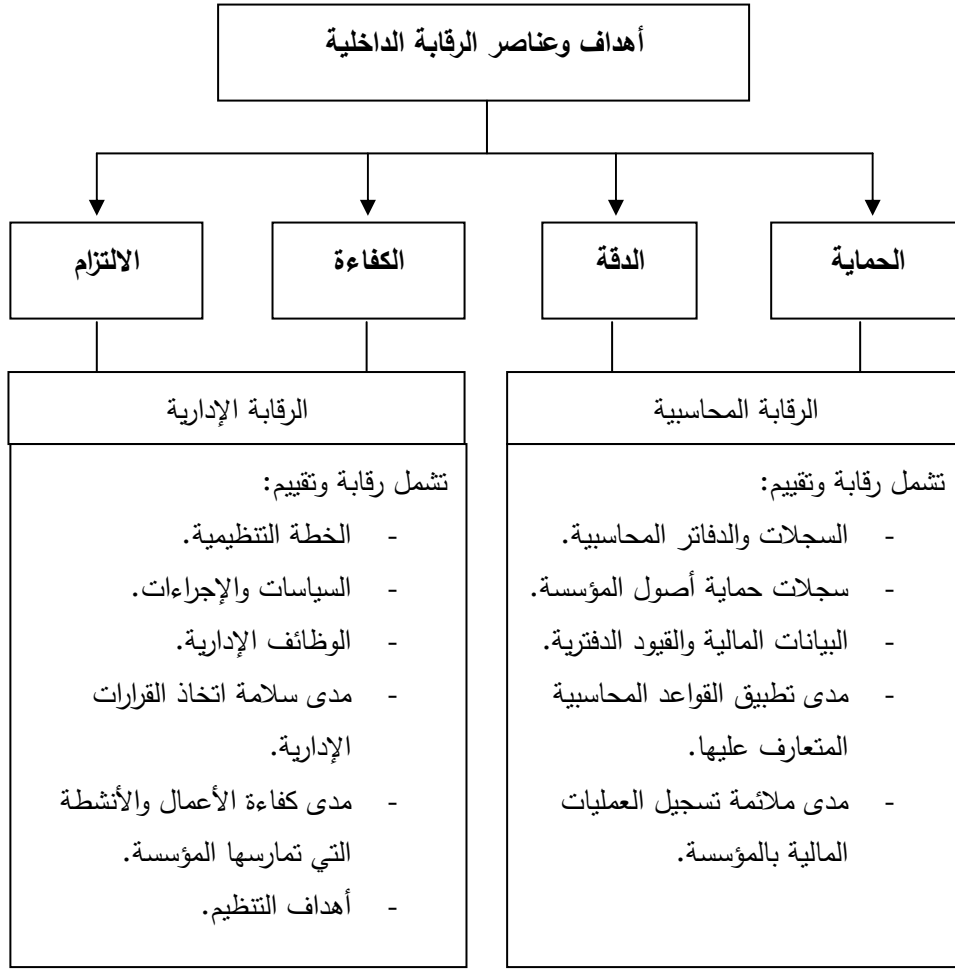
و بصفة عامة تأخذ الرقابة الداخلية وجهين مكملين لبعضهما البعض يتمثلان في

الجانب الإداري للرقابة الداخلية والجانب المحاسبي للرقابة الداخلية. وبالتالي تشترك الرقابة

الداخلية بجانبها المحاسبي والإداري معا في تحقيق الأهداف الأربعة بطريقة مباشرة أو غير

مباشرة (الحماية، الدقة، الكفاءة، الالتزام)، والشكل التالي يوضح هذه العلاقة:

الشكل رقم (04): العلاقة بين أهداف وعناصر الرقابة الداخلية.



المصدر: المرجع السابق، ص: 154.

إن نجاح وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه السابقة يتوقف على مدى تحقيق الأغراض والنواحي التي يبينها الشكل الآتي:

الشكل رقم (05): الأغراض التي تساعد الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافها.



المصدر: المرجع السابق، ص: 156.

المحور الثالث: دور المنظمات المهنية الدولية في تطور الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية<sup>(32)</sup>.

### 1- في الولايات المتحدة الأمريكية:

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

أ - دور الجمع الأميركي للمحاسبين القانونيين:

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

- شكّل المجمع في عام 1974 لجنة لدراسة مسؤوليات المراجعين ويشار إليها بلجنة Cohen وأصدرت هذه اللجنة تقريرها في عام 1978 أوصت فيه بأن يتضمن تقرير الإدارة تقييماً لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة ووصفاً لاستجابة الإدارة لنقاط الضعف الهامة التي حددها المراجع الخارجي.
- أصدر مجلس معايير المراجعة المنبثق عن المجمع نشرة معايير المراجعة رقم 30 بخصوص إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية المحاسبية، وأشارت النشرة إلى جواز أن يقوم المراجع الخارجي بمهمة إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية المحاسبية بالمنشأة مباشرة كما وضحت الإجراءات التي يجب أن يطبقها المراجع عن إعداد تقريره.
- في سنة 1993 أصدر المجمع تقريراً حيث أوصى فيه هيئة تداول الأوراق المالية بأن يتضمن التقرير السنوي لكل شركة مسجلة، تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقرير المراجع الخارجي عن رأيه بخصوص ذلك.
- نشرة معايير المراجعة رقم 78 وتضمنت تعديلات للنشرة رقم 55 وتطبق على مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في 1997/1/1 وما بعدها ثم نشرة معايير الارتباط بمهمة إبداء الرأي رقم 6 التي عدلت النشرة رقم 2 وتطبق على فحص تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية التي تعد في أو للفترة المنتهية في 1996/12/15 أو بعد ذلك التاريخ.
- نشرة معايير المراجعة رقم 83 ونشرة معايير الارتباط بمهمة إبداء الرأي رقم 7 والاثنتان يقدمان إرشادات للمراجع بخصوص الفهم الواجب أن يحصل عليه عند تنفيذ المراجعة وعند الارتباط بمهمة إبداء الرأي وأشارت إلى مسؤولية الإدارة في التصميم والمحافظة على رقابة داخلية فعالة.

ب - دور هيئة تداول الأوراق المالية:

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

ج- دور لجنة Treadway :

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

د- تقرير Committee of Sponsoring Organizations (COSO) :

وهي من اللجان التي انبثقت عن لجنة Treadway جاء تقريرها بعنوان :

" الرقابة الداخلية - إطار متكامل " وتم تقسيمه إلى أربعة أجزاء تناولت إطار الرقابة الداخلية وإعداد التقارير للأطراف الخارجية وأدوات التقييم.

هـ - دور القوانين الأميركية - قانون Sarbanes-Oxley :

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

أما المهم في الأمر فهو القانون الذي أصدرته الحكومة الأمريكية في سنة 2002 والمسمى قانون: (Sarbanes-Oxley) والذي تكمن ملامحه في مجموعة من الأمور الضرورية والتي من ضمنها:

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

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

## 2- المملكة المتحدة:

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

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

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

كما أصدر المجمع العديد من التوصيات والاقتراحات الخاصة بضرورة إنشاء لجان مراجعة من الأعضاء في مجلس الإدارة غير التنفيذيين لما لها من دور في منع التلاعب في المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها القوائم المالية. وفي عام 1999 تم إصدار "Turnbull Report" الذي أكد أيضاً على أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تحسين

وتدعيم نظام الرقابة الداخلية. وفي عام 2003 تم إصدار "Smith Report" الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات، بل والأكثر من ذلك طالبت هذه التقارير الشركات بضرورة أن يكون للجان المراجعة تقرير سنوي يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال العام من قبل أعضاء لجنة المراجعة.

واستنادا على ما تم التطرق له من تعاريف على اختلافها ومختلف أدوار المنظمات المهنية الدولية في تطور الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية، يمكننا وضع إطار عام لمفهوم الرقابة الداخلية من خلال ما يلي :

- 1- إن الرقابة الداخلية ليست نظاما مستقلا بحد ذاته، بل هي جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها؛
- 2- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر؛
- 3- إن الرقابة الداخلية هي عملية يضع أسسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد على كافة المستويات بالمؤسسة؛
- 4- إن الرقابة الداخلية مهما أحسن تصميمها لا تستطيع أن تعطي إلا تأكيدا معقولا وليس مطلقا حول تحقيق الأهداف المرسومة؛
- 5- إن الرقابة الداخلية تشتمل على أمور أكثر من تلك المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فهي تمتد لتشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية بداية بخطط وبرامج المؤسسة، ومرورا بالهيكل التنظيمي، وانتهاء بوسائل وأدوات الرقابة المالية والإدارية؛
- 6- إن أهداف الرقابة الداخلية تتعدى الثقة في التقارير المالية، والمحافظة على أصول المؤسسة، إلى الالتزام بالقوانين واللوائح، وترشيد استخدام الموارد المتاحة والارتقاء بالممارسة الفعلية للأنشطة، وتحقيق الكفاية الإنتاجية؛



- 7- إن الرقابة الداخلية يجب أن يراعى في تصميم نظمها مبدأ التكلفة والعائد؛
- 8- إن الرقابة الداخلية تطبق على الأشياء والأشخاص والتصرفات كافة؛
- 9- إن الرقابة الداخلية توفر المناخ الملائم لتحقيق أهداف المؤسسة.

#### خاتمة:

لقد كانت الرقابة الداخلية عند ظهورها مقتصرة على المبادرات الفردية لأصحاب المؤسسات الخاصة ثم تطور مفهومها حيث أصبحت تعتمد على منهج التخطيط أساساً لها في وضع وتحديد الأهداف الإستراتيجية ورسم السياسات ووضع الخطط وإجراء التدابير اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة كما امتد اهتمام الرقابة الداخلية لتشمل أيضاً شؤون العاملين وتشجيعهم على الالتزام بالسياسات والتعليمات الموضوعة كما تحدد الصلاحيات والمسؤوليات وتعمل على رفع الكفاية الإنتاجية وكفاءة الأداء ما أمكن إضافة إلى الاهتمام بالأمور المالية والمحاسبية من سجلات وحسابات وبيانات ومعلومات إلى الاهتمام بالأمور الإدارية والتشغيلية والفنية في المؤسسة أي ما يعرف بالرقابة الاقتصادية على تحقيق الجودة وإدارة الجودة الشاملة ومشاركة الإدارة في إدارة المخاطر الكامنة عندما توفر لها المعلومات الملائمة ذات جودة عالية بالوقت المناسب وبالتالي فإن الرقابة الداخلية اكتسبت أهمية كبيرة في جميع المؤسسات الاقتصادية والإدارية في العالم وأصبحت عملية الرقابة الداخلية بحد ذاتها وظيفية من وظائف المؤسسة الأساسية هدفها خدمة الإدارة ومساعدتها في إنجاز الأعمال والخطط الموضوعة والأهداف المحددة للإدارة من تخطيط وتنظيم وتوجيه وتنسيق ورقابة.

#### الهوامش:

- 1- جورج غاوي، نظام الرقابة الداخلية وأثره على القوائم المالية، مجلة المدقق، العدد 30، عمان الأردن، 1997، ص : 27.

- 2- خالد أمين عبد الله، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، ط1، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2002، ص : 05.
- 3- عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الراية، عمان، الأردن، 2009، ص: 64.
- 4- <http://www.paaa.ps.vb.showthread.php.t=4>, consulté le 01 07 2009 ;
- محمد سعيد دحبور، ماهية الرقابة الداخلية، منتدى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، قسم نظام الرقابة الداخلية.
- 5- المرجع السابق
- 6- المرجع السابق
- 7- محمد عبد المجيد، المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، ورقة عمل مقدمة في إطار المنتدى العربي الثاني " الإدارة الرشيدة خيار للإصلاح الإداري والمالي"، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ماي 2008.
- 8- محمد عبد المجيد، 2008، مرجع سبق ذكره.
- 9- BIRIEN. R et SENEAL. J, Contrôle Interne et Vérification, Edition Preportaine INC, Canada, 1984, P : 36.
- 10- OECCA : Organisation des experts comptables et comptables agréent.
- 11- LIONEL. C et GERARD. V, Audit et Contrôle Interne, 4 ème Edition,Dalloze, France, 1992, P: 35.
- 12- IFAC : Fédération Internationale des Comptables.
- 13- LIONEL. C et GERARD. V, 1992, Op cit, P: 38.
- 14- Statement on Auditing Standards N° 01 (New York : AICPA 1973), P: 15.
- 15- SAS 78 : Statement on Auditing Standards N° 78.
- 16- [http ://www.socpa.org.sa / AU/Au11/au1104.htm](http://www.socpa.org.sa / AU/Au11/au1104.htm), Consulté le 23/03/2005.
- 17- SAS 300 : Statement on Auditing Standards N° 300.
- 18- ISA 400 : International Statement on Auditing N° 400.
- 19- [www.socpa.org.sa](http://www.socpa.org.sa) .Op cit.
- 20- ASB : Association Suisse des Banquiers.
- 21- <http://www.swissbanking.org/fr/119f.pdf>, Consulté le 18/12/2004.

22-[http://www.europa.eu.int/comm/budget/ic/index\\_fr.htm](http://www.europa.eu.int/comm/budget/ic/index_fr.htm), Consulté le 07/12/2004.

23- (لجنة رعاية المؤسسات COSO) هي اختصار لما يلي:

The Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission

تأسست سنة 1985 وتقوم علي رعايتها أكبر خمس مؤسسات مالية في الولايات المتحدة الأمريكية وهي:

• معهد المدراء الماليين (FEI) The Financial Executives Institute

• معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين The American Institute of Certified Public Accountant ( AICPA )

• معهد المدققين الداخليين (IIA) The Institute of Internal Auditors

• جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) The American Accounting Association

• معهد المحاسبين الإداريين ( IM ) The Institute of Management Accountants

24- [http:// www.ncb.ly/forum .showthread.php.t=37](http://www.ncb.ly/forum.showthread.php.t=37), Consulté le 28 07 2010 ;

- ميلود الشوقي، ورقة بحثية بعنوان تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم COSO-منتدى المصرف التجاري الوطني، الأقسام المصرفية، قسم البحوث المصرفية.

25- محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، لبنان، 1990، ص ص: 215-216.

26- عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، مصر، بدون سنة النشر، ص : 263.

27- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص ص: 200-201.

28- فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص ص: 14-17.

29- عبد الفتاح الصحن ومحمد سرايا، 1998، مرجع سبق ذكره، ص: 134.

30- المرجع السابق، ص: 154.

31- المرجع السابق، ص: 156.

32- Hussein Al\_Kadi et Autres, The Role of the Management Disclosure in Activating the Internal Control, Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research - Economic and Legal Science Series Vol. (28) No (2) , Syria, 2006.

### المراجع:

- 1- جورج غاوي، نظام الرقابة الداخلية وأثره على القوائم المالية، مجلة المدقق، العدد 30، عمان الأردن، 1997.
- 2- خالد أمين عبد الله، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، ط1، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2002.
- 3- عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الراجية، عمان، الأردن، 2009.
- 4- <http://www.paaa.ps.vb.showthread.php.t=4;>
- محمد سعيد دحبور، ماهية الرقابة الداخلية، منتدى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، قسم نظام الرقابة الداخلية.
- 5- محمد عبد المجيد، المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، ورقة عمل مقدمة في إطار المنتدى العربي الثاني " الإدارة الرشيدة خيار للإصلاح الإداري والمالي"، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ماي 2008.
- 6- BIRIEN. R et SENEAL. J: Contrôle Interne et Vérification, Edition Preportaine INC, Canada, 1984.
- 7- OECCA : Organisation des experts comptables et comptables
- 8- LIONEL. C et GERARD. V: Audit et Contrôle Interne, 4 ème Edition,Dalloze, France, 1992.
- 9- IFAC : Fédération Internationale des Comptables.
- 10- Statement on Auditing Standards N° 01 (New York : AICPA 1973)
- 11- SAS 78 : Statement on Auditing Standards N° 78.
- 12- [http ://www.socpa.org.sa / AU/Au11/au1104.htm.](http://www.socpa.org.sa / AU/Au11/au1104.htm)

- 13- SAS 300 : Statement on Auditing Standards N° 300.
- 14- ISA 400 : International Statement on Auditing N° 400.
- 15- ASB : Association Suisse des Banquiers.
- 16- [http:// www.swissbanking.org/fr/119f.pdf](http://www.swissbanking.org/fr/119f.pdf).
- 17- [http://www.europa.eu.int/comm/budget/ic/index\\_fr.htm](http://www.europa.eu.int/comm/budget/ic/index_fr.htm).
- 18- [http:// www.ncb.ly.forum.showthread.php.t=37](http://www.ncb.ly/forum.showthread.php.t=37);
- ميلود الشوقي، ورقة بحثية بعنوان تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم COSO-منتدى المصرف التجاري الوطني، الأقسام المصرفية، قسم البحوث المصرفية.
- 19- محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، لبنان، 1990.
- 20- عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، مصر، بدون سنة النشر.
- 21- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 22- فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002.
- 23- Hussein Al\_Kadi et Autres, The Role of the Management Disclosure in Activating the Internal Control, Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research - Economic and Legal Science Series Vol. (28) No (2), Syria, 2006.