

مدى اعتماد نظام الرقابة الداخلية لمكونات اطار COSO - دراسة حالة في شركة نفط البصرة

الباحثة: حنان صالح مهدي الخطيب الاستاذ الدكتور: هاشم علي هاشم

كلية الادارة والاقتصاد - قسم المحاسبة

جامعة البصرة¹

المستخلص :

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق شركة نفط البصرة لنظام الرقابة الداخلية على وفق اطار COSO, لذلك تم الفحص باستخدام قوائم الاستقصاء لقياس مكونات نظام الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة, أنشطة الرقابة, المعلومات والاتصالات, والمراقبة).

وقد تم التوصل الى اهم الاستنتاجات وهي ان شركة نفط البصرة تطبق مكونات COSO ولكن بصورة جزئية لافتقادها تطبيق احدي عناصرها وهو تقييم المخاطر.

الكلمات الدالة:- (نظام الرقابة الداخلية, اطار COSO, بيئة الرقابة, أنشطة الرقابة, تقييم المخاطر, المعلومات والاتصالات, والمراقبة)

¹ بحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة (مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في دعم اداء الشركة:- دراسة حالة في شركة نفط البصرة)

The extent to which the internal control system adopts the components COSO framework (A case study in the Basra Oil Company)

Researcher: Hanan Saleh Mahdi

Prof. Dr: Hashim Ali Hashim

College of Administration and Economics \ Accounting Department

University of Basrah

Abstract :

This study aims to identify the extent of the company's implementation of the internal control system in accordance with the COSO framework, so this was examined using survey lists to measure the components of the internal control system (control environment, control activities, information and communication, and monitoring)

The most important conclusions were reached, which is that the Basra Oil Company applies the components of COSO, but partly because it lacks the application of one of its components, which is the risk assessment.

Keywords:- (internal control system, COSO framework, control environment, control activities, Risk assessment, information and communication, and monitoring)

المقدمة :

تقع على عاتق إدارة المنظمة مسؤولية إنشاء نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤوليتها الحفاظ عليه وضمان سلامة تطبيقه بالشكل الذي يضمن تحقيق اهداف المنظمة. كما أن لديها التزامًا قانونيًا آخر للاحتفاظ بحسابات منتظمة، ولا يمكن تصور وجود حسابات منتظمة دون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية. ولتحقيق ذلك ينبغي ان يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً بالشكل الذي يؤثر في نجاح المنظمة وتحسين ادائها. ولكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً ينبغي تطبيقه على وفق إطار COSO، اذ أن هذا الإطار سيمكن المنظمات من تطوير وصيانة أنظمة الرقابة الداخلية بفعالية وكفاءة، والتي يمكن أن تعزز امكانية تحقيق أهداف المنظمة ومواكبة التغيرات التي تحدث في بيئة الاعمال.

مشكلة البحث

المشكلة الرئيسة للبحث هي:-

ما مدى إمكانية تطبيق نظام الرقابة الداخلية حسب أطار COSO في شركة نفط البصرة؟

اهداف البحث

التعرف على نظام الرقابة الداخلية في شركة نفط البصرة، ومدى إمكانية تطبيق مكونات COSO؟

اهمية البحث

تنبع أهمية الدراسة من أهمية مجال العمل الذي يتم تطبيقها فيه وهي شركة نفط البصرة لكونها أكبر وأهم الشركات النفطية على مستوى البصرة بصورة خاصة، وعلى مستوى العراق عموماً، ولمساهمتها المباشرة في دعم اقتصاد البلد. إذ ينبغي أن يكون نظام الرقابة الداخلية للشركة متيناً ومحكماً بالشكل الذي يمكنها من تحقيق أهدافها وحماية موجوداتها وضمان تنفيذ السياسات والإجراءات الموضوعة، وذلك من خلال تطبيق نظام الرقابة الداخلية على وفق إطار COSO. في مختلف أقسام الشركة الإنتاجية والخدمية والحسابية على حد السواء.

اسلوب الدراسة

ان التحليل الوصفي هو المنهج الافضل في هذا النوع من الدراسات , لذا اعتمدناه في تحقيق اهداف الدراسة وحل مشكلتها.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية:- شركة نفط البصرة

الحدود الزمانية:- بالنسبة لبيانات الشركة :- من سنة 2014 الى سنة 2018.

المبحث الاول:-الجانب النظري

تعريف الرقابة الداخلية:

هناك العديد من التعريفات للرقابة الداخلية ، في ادبيات المحاسبة وادبيات ادارة الاعمال، الا انه سيتم هنا التطرق بعض منها وكما يلي:-

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين (AICPA) عام 1949 الرقابة الداخلية" على أنها خطة ووسائل وطرائق متناسقة أخرى من قبل المنظمة للحفاظ على موجوداتها بصورة آمنة ، والتحقق من سرية البيانات وموثوقيتها ،ولزيادة فعاليتها ولضمان استقرار السياسة الإدارية".(Lakis&Giriūnas,2012:146)

وفي سنة 1978 عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية:

"الرقابة الداخلية بأنها مجموعة من الخطط التنظيمية والأساليب والإجراءات المتبعة داخل المنظمة لحماية موجوداتها وضبط دقة المعلومات المقدمة من الحسابات وتحسين الأداء وضمان تطبيق تعليمات الادارة" (Yahiaoui,et.al,2013:4)

وعرفت الرقابة الداخلية حسب اطار (COSO,2013,1992) على أنها "عملية تتأثر بمجلس إدارة المنظمة والإدارة والموظفين الآخرين، وهي مصممة لتقديم تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التالية: فعالية وكفاءة العمليات، موثوقية التقارير المالية وغير المالية الداخلية والخارجية، الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها في المنظمة". (Lai&Liu,2020:13)

بإمكاننا أن نستنتج من التعريفات المذكورة انفاً أعلاه أن نطاق نظام الرقابة الداخلية قد اتسع بل تعدى حدود وظيفة الرقابة على الجوانب المالية والمحاسبية إلى الجوانب الإدارية ، وأن نطاق الرقابة الداخلية أصبح يشمل المنظمة ككل، ويتم تضمينها في جميع أنشطة المنظمة. ويمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه عبارة عن سياسات وإجراءات تضعها الإدارة العليا للمنظمة ويتم تنفيذها من قبل الموظفين والعاملين لضمان تحقيق أهداف المنظمة من خلال تطبيق التعليمات والقوانين الموضوعة.

اهداف الرقابة الداخلية

حسب اطار COSO فقد حددت اهداف الرقابة الداخلية بثلاثة اهداف اساسية وكالاتي:-
أولاً: الأهداف المتعلقة بالعمليات:-

هذه المجموعة من الأهداف تركز على تعزيز فعالية وكفاءة عمليات المنظمة.(Magara,2013:19), بما في ذلك أهداف الأداء التشغيلي والمالي، وحماية الموجودات من الخسارة. (Jeanne,2019:11).
ثانياً: أهداف إعداد التقارير:-

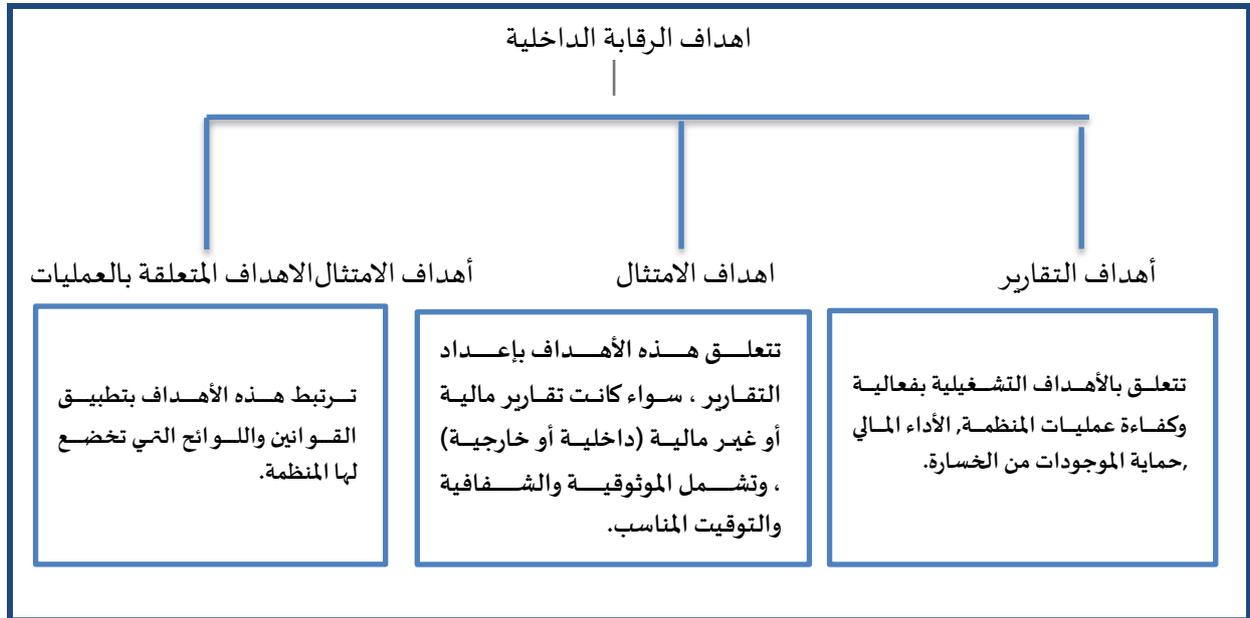
تتعلق هذه الاهداف بإعداد التقارير (المالية، غير المالية، الداخلية، الخارجية)،وقد تشمل الموثوقية وحسن التوقيت والشفافية وغيرها من الشروط على النحو المنصوص عليه من قبل المنظمين أو واضعي المعايير أو سياسات المنظمة. (Anderson,et.al,2017:208). وان هذه التقارير ملائمة ويمكن الاعتماد عليها . (Magara,2013:19)

ثالثاً: أهداف الامتثال:

تتعلق اهداف الامتثال بالالتزام بالقوانين واللوائح التي ينبغي على المنظمة اتباعها. في اطار COSO لعام عام 1992 ، تم وصف هدف الامتثال على أنه "متعلق بامتثال المنظمة للقوانين واللوائح المعمول بها". وأخذ إطار عمل 2013 في الاعتبار المتطلبات المتزايدة والتعقيدات في القوانين واللوائح والمعايير المحاسبية التي حدثت منذ عام 1992. (11:2019, Jeanne)، ويمكن تلخيص اهداف نظام الرقابة الداخلية بالشكل (1) الآتي:-

شكل (1)

اهداف نظام الرقابة الداخلية (اعداد الباحثين)

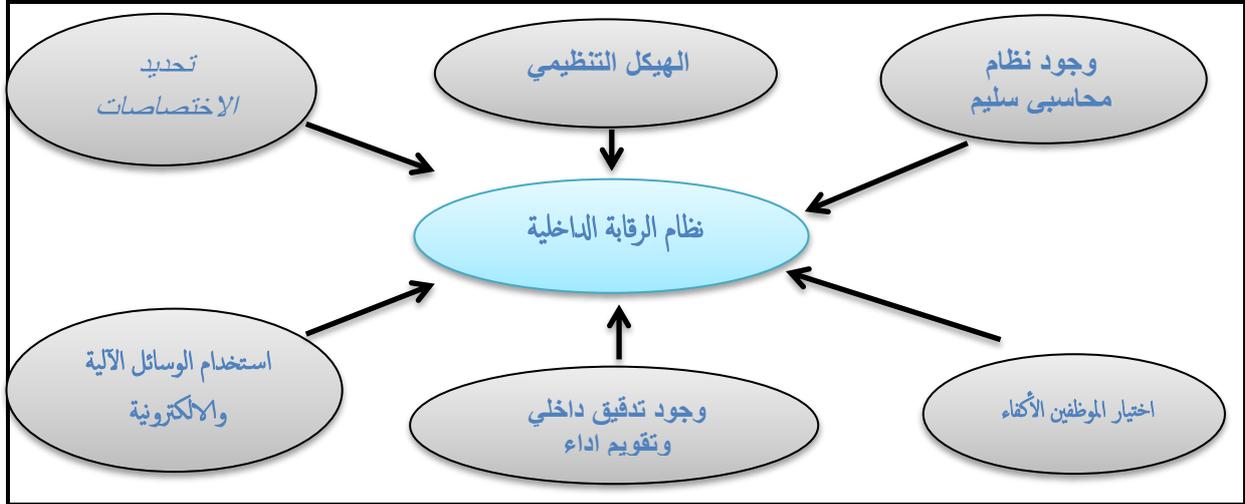


مقومات نظام الرقابة الداخلية:-

نظام الرقابة الداخلية كأى نظام يحتوي على مجموعة من المقومات التي تسهم في فعاليته ، وينبغي أن تكون هذه المقومات مرتبطة بعضها مع بعض ولا يوجد فيها أي قصور حتى لا ينعكس ذلك على نظام الرقابة الداخلية ويحد من فعاليته ، وقد اختلفت الأدبيات والكتاب في تصنيف مقومات نظام الرقابة الداخلية وعددها، وندرج أدناه أهم هذه المقومات كما في الشكل رقم (2).

شكل (2)

مقومات نظام الرقابة الداخلية (اعداد الباحثين)



1- الهيكل التنظيمي:

ان الهيكل التنظيمي للمنظمة يوضح العلاقة بين الأقسام الفرعية والأقسام الرئيسية وتحديد قنوات الاتصال، ويتم فيه تحديد المسؤوليات والصلاحيات المختلفة لجميع الإدارات والأفراد بدقة ووضوح. (العبادي، 2014: 272). ويحدد الهيكل التنظيمي العلاقات الرسمية وإعداد التقارير في المنظمة ويظهر عدد المستويات في التسلسل الهرمي ويحدد مدى سيطرة المديرين. (Ahmady, et.al, 2016: 456).

2- وجود نظام محاسبي سليم:

ان فاعلية نظام الرقابة الداخلية تعتمد على وجود نظام محاسبي سليم في المنظمة مع مجموعة متكاملة من (الدفاتر والسجلات، دليل تبويب الحسابات، مجموعة من الوثائق التي تلي احتياجات المنظمة، وتصميم المستندات المحاسبية). ويجب أن تتسم المستندات بالبساطة والوضوح حتى يسهل على مستخدميها فهمها. وينبغي أن تخدم هذه السجلات والوثائق الأهداف الإدارية للمنظمة. (المطارنة، 2013: 208)

كما ان النظام المحاسبي يوفر المعلومات لأغراض الرقابة وتقييم المركز المالي للمنظمة، وتقديم المعلومات اللازمة لأغراض الضريبة. وتوفير المعلومات اللازمة للعديد من الوظائف الأخرى في المنظمة. (Malait, et.al, 2017: 464) وعند تصميم النظام المحاسبي يجب أن تراعى جميع استخداماته المحتملة لمحاولة تقليل التغييرات التي تحدث في المشكلة من وقت لآخر ، وذلك لضمان تحقيق رقابة داخلية فعالة في جميع المراحل التي تمر فيها المستندات والوثائق. أما بالنسبة للدليل المحاسبي فيجب أن يراعى في تصميمه سهولة إعداد القوائم المالية بأقل جهد وتكلفة ممكنة، ويجب أن يشتمل على الحسابات الضرورية والكافية للسماح للإدارة بممارسة مهمتها الرقابية. (عبدالله، 2010: 169).

لذلك ينبغي ان يتصف النظام المحاسبي بالاتي: (جاسم، 2014: 16).

- 1- يجب أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم ومبادئ واضحة ومستقرة وغير صارمة لضبط العمليات المحاسبية.
- 2- النظام المحاسبي يجب أن يشتمل على أساليب وتقنيات وإجراءات فنية للتحقق من واقع العمليات المحاسبية والتأكد من دقة التصنيف وسلامته.
- 3- تضمين النظام المحاسبي في مجموعات مستنديه (داخلية وخارجية محددة).
- 4- القيام بالعمليات المحاسبية أولاً بأول، وهذا يتطلب مجموعة دفاتر مناسبة لحجم ونشاط المنظمة.
- 5- النظام المحاسبي يجب أن يقوم على أساس مجموعة مناسبة من التقارير والبيانات المالية (الحالية - المستقبلية).

3-وجود تدقيق داخلي وتقويم اداء:-

يعرف التدقيق الداخلي بأنه "نشاط توكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها، وهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها، من خلال إيجاد منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" (Pickett, 2010: 313)

يشير التدقيق الداخلي إلى النظام الذي يهدف إلى تدقيق العمليات المالية والمحاسبية في المنظمة، وللتدقيق الداخلي تأثير مهم في وجود نظام رقابة داخلية فعال، ويحتاج نظام التدقيق الداخلي إلى تنظيم مُحدد للواجبات لمنع الأخطاء والغش واكتشافها. (الطائي وعبد علي, 2020: 327), وان وجود التدقيق الداخلي هي من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد , لأن المدقق الداخلي يقوم بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للعمل على تحسينها ورفع مستوى اداءها. (الجابري ، ٢٠١٤ : ٣٣) . فضلاً عن القيام بما يأتي:- (المطارنة, 2013: 209)

- تحديد (فصل) مسؤوليات الإدارات بشكل يمكن من تكامل الجهود وعدم تناقضها ، وكذلك تحديد الاختصاصات على مستوى الأفراد والإدارة الفرعية ، بإذ لا يقوم شخص واحد بأداء العملية من بدايتها إلى نهايتها ، بل ينبغي تقسيم العملية إلى مراحل ويقوم كل موظف بمرحلة واحدة ، وهو ما يعني مراقبة الموظف لمتابعة أداء عمل موظف آخر في الخطوة السابقة مما يؤدي إلى تحديد المسؤولية في حالة الخطأ أو الغش.
- تحديد الإجراءات التفصيلية لمراحل العمليات التي تقوم بها المنظمة والتي تختلف باختلاف التنظيم الإداري للمنظمة ، بإذ يكون لدى المسؤول عن تنفيذ العملية معلومات كاملة عن الإجراءات الواجب اتباعها، وهنا يقصد توفير دليل إجراءات خاص لكل منظمة.
- استبدال الواجبات المنوطة بكل عامل او موظف بما لا يتعارض مع مصلحة العمل وكفاءة الموظف واختصاصه، والذي يقصد به التدوير بين الموظفين .

4-اختيار الموظفين الأكفاء:

يعد الموظفون الأكفاء أهم عنصر في نظام الرقابة الداخلية. إذا كان الموظفون مؤهلين وأكفاء في العمل المنوط بهم، فيمكن تشغيل نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال حتى في حالة غياب بعض العناصر الأخرى لنظام الرقابة الداخلية. (Basu, 2009: 99). وأن للعامل الكفاء دوراً مهماً في نجاح وتحقيق أهداف المنظمة. لذلك يعد هذا العامل من

الركائز الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه. (هاشم وصالح الدين,2018: 28). ويتم تنمية الكفاءة لدى العاملين عن طريق الدورات والندوات التدريبية في اختصاص عملهم. ومن أجل أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً ، فإنه لا يعتمد فقط على تنظيم إداري ومحاسبي سليم ، بل ينبغي أن يكون لديه كادر وظيفي متكون من (الموظفين, ومديري الاقسام ومسؤولي الوحدات الادارية والمالية) قادر على تنفيذ الاجراءات والسياسات الموضوعة بصورة كفوءة لتحقيق اهداف المنظمة.

5-تحديد الاختصاصات والمسؤوليات:-

يعد فصل المسؤوليات أو الوظائف أحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية, و الذي يساعد على إكمال العملية الرقابية ككل ، إذ يقلل من مخاطر التلاعب والخطأ المتعمد. تشمل الوظائف التي يجب فصلها تلك المتعلقة بإصدار اوامر الصرف والتنفيذ والحماية والتسجيل ، فضلاً عن تطوير الأنظمة والعمليات اليومية. (الواردات, 2017: 294)

6- استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية:

وهذا يعني استخدام الوسائل كافة المحوسبة في المجالات المالية والإدارية قدر الإمكان لضمان الدقة وتوفير الضوابط لحماية المال العام من التلاعب والاختلاس, ويساعد استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية على إنجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة وسرعة فائقة. ومن ثم تؤدي الى نظام رقابة أكثر كفاءة و اقل اخطاء. (طنينه,2017: 17) مع ذلك فأن مقومات نظام الرقابة الداخلية هذه تختلف من منظمة الى اخرى, ولكنها قد تكون متاحة بشكلها الكامل في المنظمات الكبيرة. ذات القدرات المالية والتي يوجد فيها عدد كبير من الموظفين لتسهيل العمل وانجاز المهام على النحو الامثل.

مكونات الرقابة الداخلية حسب إطار COSO

تم تطوير خمسة مكونات رئيسة متداخلة مع بعضها كإطار لنظام الرقابة الداخلية على وفق مفهوم (COSO), المعد على اساس أسلوب الإدارة في إجراء العمليات وتكاملها. (Louwers, et.al,2015:178). إذ ينص إطار عمل COSO على ما يلي:- "لتحقيق أهدافها ، يمكن للمنظمة الاعتماد على خمسة مكونات للرقابة الداخلية ، وهي بيئة الرقابة ، وتقييم المخاطر ، وأنشطة الرقابة ، والمعلومات والاتصال, والمتابعة". وفيما يأتي توضيح مفصل لهذه المكونات الخمسة:-

1-بيئة الرقابة :-

تعرف بيئة الرقابة حسب إطار COSO بأنها مجموعة من المعايير والعمليات والهيكل التي توفر الأساس لتنفيذ الرقابة الداخلية في المنظمة . (Aashto,2019:22). وتعد بيئة الرقابة أساس المكونات الأخرى للرقابة الداخلية وأهمها.(الشحنة,2015:207). وتتأثر فعالية البيئة الرقابية بشدة بإدارة المنظمة وترتبط بقوة بالأسلوب الذي تحدده الإدارة. (Louwers,2015:180), وتشمل المبادئ الأساسية لبيئة الرقابة ما يلي:- (Whittington& Pany,2016:252)

- الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية.
- مجلس الإدارة يظهر استقلاليتته عن الإدارة ويمارس الرقابة الفعالة.
- إنشاء هيكل فعال، بما في ذلك التسلسل الإداري، والمسؤوليات والسلطات المناسبة.
- الالتزام بجذب وتطوير والاحتفاظ بالموظفين الأكفاء.
- مساءلة الموظفين حول مسؤوليات الرقابة الداخلية.

2-تقييم المخاطر

يمثل تقييم المخاطر إحدى المسؤوليات الاستباقية للإدارة والضرورية للحد من الاحداث الغير المرغوب فيها. (Wainaina,2011:22). وتحتاج الإدارة إلى بناء إجراءات رقابة تقلل من المخاطر إلى مستوى معين يمكن للإدارة أن تقبل فيه التعرض لهذا الخطر. ومن خلال تنفيذ هذا التوازن، يمكن للإدارة أن توفر "تأكيدًا معقولًا" حول أنشطة المنظمة. (Ayimpoya ,et.al,2020:20)

هناك ثلاثة مبادئ أساسية مرتبطة بتقييم المخاطر: (Arens,et.al,2019:254)

- ينبغي أن يكون لدى المنظمة أهداف واضحة حتى تتمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بأهدافها.
- تحديد كيفية إدارة المخاطر ، أي يجب على المنظمة النظر في إمكانية حدوث المخالفات غير قانونية، ويجب أن تراقب التغييرات التي تؤثر في الرقابة الداخلية.
- ينبغي مراعاة المخاطر المحددة المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات، لأنه من الممكن ان تؤدي هذه المخاطر إلى خسائر كبيرة.

3-انشطة الرقابة:-

ضمن إطار الرقابة الداخلية الشامل لـ COSO ، فإن أنشطة الرقابة هي الإجراءات والسياسات والبرامج والاستراتيجيات والتعليمات التي توجه الإدارة نحو تحقيق أهداف المنظمة. (Ayimpoya,et.al,2020:20). تنفذ أنشطة الرقابة في جميع المستويات والمراحل المختلفة لأنشطة واعمال المنظمة، وفي البيئة التكنولوجية. (Romney&Steinbart,2018:203) . وحسب إطار COSO تتضمن أنشطة الرقابة ثلاثة مبادئ أساسية: (Arens,et.al,2019:251)

1- تطوير وانتقاء أنشطة الرقابة.

2- تطوير الرقابة على التكنولوجيا.

3- نشر السياسات والإجراءات.

4-المعلومات والاتصالات

تشمل المعلومات والاتصالات تطوير أنظمة المعلومات اللازمة للحصول على معلومات الامتثال التشغيلية والمالية وإعداد التقارير اللازمة لإدارة الأعمال التجارية. وتلتقط أنظمة المعلومات الفعالة المعلومات الداخلية والخارجية. (Williams,et.al,2012:9). ويمكن لألية الاتصال أن تنقل معلومات دقيقة وملائمة وفي الوقت المناسب من مصادر داخلية وخارجية.

وهناك ثلاثة مبادئ تتعلق بالمعلومات والاتصالات: (Martinez,2014:30)

المبدأ 13. يستخدم المعلومات ذات الصلة:-

- تحديد متطلبات المعلومات.
- جمع مصادر البيانات.
- معالجة البيانات.
- المحافظة على الجودة في جميع اجزاء المعالجة.
- مراعاة التكاليف والفوائد.

المبدأ 14. يتواصل داخلياً:-

- الاتصال بمعلومات الرقابة الداخلية.
- اختيار طريقه للاتصال.
- توفير خطوط اتصال منفصلة.
- التواصل مع مجلس الإدارة.

المبدأ 15. يتواصل خارجياً:-

- يتصل بأطراف خارجية.
- تمكين الاتصالات الواردة.
- التواصل مع مجلس الإدارة.
- اختيار طريقة مناسبة للاتصال.
- توفير خطوط اتصال.

5-المراقبة:-

يحدد إطار COSO المراقبة بأنه مسؤولية الإدارة عن متابعة عمليات المنظمة بأكملها بشكل منتظم والإبلاغ المناسب عن المشكلات التي تنشأ داخل المنظمة. (Turner&Weickgenannt,2013:23). والمراقبة تسمح للمنظمة بتقييم فعالية نظامها الرقابي باستمرار. (Williams,et.al,2012:9).

وحسب إطار COSO تشمل المراقبة مبادئ رئيسين: (Arens,et.al,2019:251)

1- يختار ويطور ويؤدي تقييمات مستمرة ومنفصلة.

2- يقيم ويبلغ أوجه القصور.

الجانب العملي

فحص مدى اعتماد نظام الرقابة الداخلية لمكونات اطار COSO وكما يلي:-
تم الاعتماد على قوائم الاستقصاء لفحص مدى اعتماد نظام الرقابة الداخلية لمكونات اطار COSO الخمس في شركة نفط البصرة، وبالاعتماد على نموذج استقصاء نظام الرقابة الداخلية المعتمد رسمياً، والصادر من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية (دليل رقم 4، ملحق رقم 2).

1-بيئة الرقابة:-

لقد قامت الباحثة بأجراء الاستقصاء الميداني لبيئة الرقابة الداخلية وحسب قائمة الفحص رقم (1):-

استقصاء (1) بيئة الرقابة

ت	السؤال	الاجابة		الملاحظات
		نعم	كلا	
1.	هل يوجد نظام وقانون داخلي ينظم عمل الجهة؟		✓	تستخدم شركة نفط البصرة قانون الشركات العام، وقد تم عمل نظام خاص بالشركة ولكنه غير مقر لحد الان.
2.	هل تعتمد الادارة خطط طويلة وقصيرة الاجل لتحقيق اهدافها؟	✓		
3.	هل توجد لوائح تحريرية بصلاحيات واختصاصات الادارات؟	✓		
4.	هل يوجد نظام لضمان تحديد البدائل في حالة غياب الموظف؟	✓		
5.	هل المنظمة تتبع خطط لتغيير الموظفين، وعلى فترات منتظمة بطرق لا تؤثر في سير العمل؟	✓		
6.	هل تضمن ادارة الجهة تدريب موظفيها بشكل صحيح للقيام بوظائفهم؟	✓		
7.	هل يتناسب الموظفون مع حجم العمل؟	✓		وذلك لاعتماد الشركة على التعينات المركزية.
8.	هل اللجان المشكلة داخل المنظمة يتم تعديلها بشكل دوري؟	✓		
9.	هل تم تشكيل لجنة خاصة للجرد (لجنة فرعية ، مطابقة ، مركزية)؟	✓		
10.	هل قسم التدقيق الداخلي مستقلة عن الاقسام المحاسبية والادارية؟	✓		
11.	هل تتبنى ادارة الجهة اساليب منهجية وحديثة للرقابة والتدقيق؟	✓		لانه لا تستخدم الانظمة الحديثة في معالجة البيانات وادارة اعمالها واعتمادها على الاجراءات التقليدية اليدوية
12.	هل يغطي عمل قسم التدقيق جميع أنشطة الجهة؟	✓		لانه لا يوجد كادرفني في قسم التدقيق وانما نعتمد على التدقيق الاداري والمحاسبي فقط. وان كادرقسم التدقيق قليل بالنسبة الى كادر وانشطة الشركة.
13.	هل لمجلس ادارة الجهة دور فاعل ومؤثر في انشطتها وعملياتها؟	✓		
14.	هل يقوم مجلس الادارة بمراجعة ومناقشة السياسات والاجراءات؟ هل توجد لجنة تدقيق؟	✓		
15.	هل تشرف لجنة التدقيق على السياسات والاجراءات المحاسبية وطرق الرقابة؟	✓		
ت	السؤال	نعم	لا	الملاحظات
16.	هل توجد سياسات واجراءات خاصة ب (التوظيف والتدريب والتقييم والترقية والتعويض للموظفين) بهدف توفير عدد كاف ومناسب من العمال لضمان تغطية	✓		لا توجد سياسات خاصة بالشركة نفط البصرة وانما نعتمد على نظام قانون موظفي الدولة

القطاع العام المرقم 22 لسنة 2008.		عمليات و أنشطة المنظمة؟	
	✓	هل يوجد نظام لقياس او تقييم اداء العاملين بالمنظمة؟	17.
التعيينات تفرض من قبل الوزارة .	✓	هل يتم تعيين موظفين جدد بعد وجود منصب شاغر في الملاك وتوفر الأموال اللازمة؟	18.
	✓	هل المنظمة تتبع نظام التأمين على موجوداتها؟	19.
	✓	هل يوجد تأمين على المسؤولية للموظفين الذين لديهم ممتلكات واموال تحت عهدهم؟	20.
	✓	هل المنظمة تتبع نظام الموازنات التقديرية؟	21.
	✓	هل المنظمة تتبع نظام الجرد المستمر؟	22.
	✓	هل يؤخذ التخصص العلمي والمسمى الوظيفي في الاعتبار عند شغل الوظائف داخل المنظمة؟	23.
	✓	هل توجد خطة تدريب لموظفي المنظمة؟	24.
	✓	هل تم تعيين مفتش مالي في المنظمة؟	25.
	✓	هل هناك رقابة من قبل الجهة القطاعية على عمليات و أنشطة المنظمة؟	26.
	✓	هل يوجد دليل لقواعد الاخلاق المعتمدة داخل المنظمة؟	27.
	✓	هل هناك مقارنة بين السياسات المكتوبة وتنفيذ تلك السياسات؟	28.
	✓	هل يتم تحديد الافراد الذين تمنح لهم الصلاحيات والتصاريف المناسبة لتنفيذ العمليات اليومية المحددة وهل لديهم الحق في الوصول الى الموجودات والسجلات المحاسبية ؟	29.
	✓	هل تتم العمليات وفق التصاريح المناسبة الممنوحة من ادارة الوحدة؟	30.
	✓	هل هناك طريقة للتحكم في تفويض الصلاحيات واعداد التقارير وتخطيط واعداد الميزانيات التخطيطية.	31.
	✓	هل تم تحديد الشخص المسؤول عن سلامة مكان العمل وممتلكاته؟	32.
	✓	هل تمت مراجعة العمل الذي قام به الموظفون وهل عملية المراجعة موثقة؟	33.
	✓	هل تشجع الادارة وتعمل من اجل اختبار الاداء المستقل في بيئة الرقابة الداخلية؟	34.
	✓	هل توفر ادارة المنظمة الوسائل اللازمة لحماية الموظفين وموجوداتهم من الحرائق؟	35.
	✓	هل يوجد هيكل تنظيمي يوضح خطوط الاتصال بين ادارات المنظمة؟ هل يتوافق مع طبيعة المهام التي يتم اداؤها؟	36.
	✓	هل يتوافق الهيكل التنظيمي مع اهداف الجهة ويتسم بالمرونة ووضوح خطوط الاتصال والصلاحيات والمسؤوليات؟	37.
	✓	هل يتم استشارة التدقيق الداخلي عند اجراء اي تغييرات على الهيكل التنظيمي؟	38.
	✓	هل تقدم التقارير الدورية لإدارة الجهة؟ هل تعالج ادارة الجهة هذه التقارير؟	39.
	✓	هل تؤدي ادارة الجهة دورها في تعزيز قيم النزاهة والقيم الاخلاقية في المعاملات الداخلية والخارجية؟	40.

نسبة الاجابات بنعم = الاجابات بكلمة نعم \ اجمالي الاجابات *100

$$= \frac{21}{40} * 100 = 52,5\%$$

نسبة الاجابة بكلا = الاجابات بكلمة كلا \ اجمالي الاجابات *100

$$= \frac{19}{40} * 100 = 47,5\%$$

مدى اعتماد نظام الرقابة الداخلية لمكونات اطار COSO - دراسة حالة في شركة نفط البصرة

نلاحظ ان شركة نفط البصرة, تطبق اكثر من نصف محاور بيئة الرقابة فقد سجلت الاجابات الايجابية (52,5%), وهذا دليل جيد على تطبيق هذا العنصر من عناصر الرقابة الداخلية, وحسب اطار COSO. والاجابات السلبية كانت بمعدل (47,5%) وهذا يدل على وجود المحاور غير المطبقة في بيئة الرقابة لدى الشركة.

2-انشطة الرقابة:-

كان هناك 20 سؤالاً لفحص هذا العنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية وقد كانت الاجابات كما مبين بالقائمة رقم(2):-

استقصاء (2) انشطة الرقابة

الملاحظات	الاجابة		السؤال	ت
	كلا	نعم		
		✓	هل هناك فصل بين المهام والوظائف على مستوى المنظمة؟	1.
		✓	هل لدى إدارة التدقيق الداخلي دليل واضح للإجراءات وبرامج العمل؟	2.
		✓	هل قسم التدقيق الداخلي يقوم بأعداد تقارير بصورة دورية للإدارة؟	3.
		✓	هل يوجد دليل معتمد يتضمن اجراءات فصل المهام؟	4.
		✓	هل هناك وثيقة مكتوبة توضح الوصف الوظيفي؟	5.
	✓		هل يتم ابلاغ الموظفين الجدد بمسؤولياتهم مقدماً وما تتوقعه الادارة من ادايمهم من خلال دليل وظيفي مكتوب؟	6.
	✓		هل يوجد دليل معتمد من الادارة لتعيين الافراد المؤهلين والمختصين؟	7.
		✓	هل لوحظت حالات تلف المادة او تلفها او ببطء حركتها اثناء عملية الجرد؟	8.
		✓	هل يتم تسجيل المعاملات المالية بشكل يومي في السجلات؟	9.
الملاحظات	لا	نعم	السؤال	ت
		✓	هل المنظمة يتبنى نظام التكاليف لفرض تكاليف الانشطة؟	10.
		✓	هل توجد سجلات للتحكم في المستندات المهمة غير المستخدمة ومر اقبه طريقة استخدامها وفقاً لتسلسلها وبين استخدام المستندات لأغراض المنظمة؟	11.
		✓	هل يجب توزيع نسخ من المستندات على الادارات المعنية؟	12.
		✓	هل الاختام محفوظة في مكان امن عند كل سلطة مختصة؟	13.
	✓		هل هناك ادلة او اجراءات مكتوبة معتمدة لمر اقبه الانظمة الالكترونية المعمول بها داخل المنظمة؟	14.
		✓	هل استخدم المنظمة نظام الترقيم المسبق للسجلات؟	15.
	✓		هل هناك الية معتمدة من الادارة تتضمن الية منح المكافاة؟	16.
		✓	هل الادارة مهتمة بالتعامل مع المشاكل والشكاوى بموضوعية وحيادية؟	17.
	✓		هل عمليات الحاسوب التي تحتوي على قواعد بيانات والشبكات خاضع للرقابة؟	18.
		✓	هل تم اعتماد نظام محاسبي يضمن المعالجة الدقيقة والصحيحة للمعاملات التي تنظمها المنظمة؟	19.
		✓	هل يتم تسليم المعلومات والتقارير المقدمة من قبل النظام في الوقت المناسب؟	20.

$$\%75 = \% 100 * \frac{15}{20} = \text{الاجابات بنعم}$$

$$\% 25 = \% 100 * \frac{5}{20} = \text{الاجابات بكلا}$$

وهذا يدل على قوة الانشطة الرقابية في الشركة محل الدراسة .

3-تقييم المخاطر :-

تم فحص هذا الجانب من مكونات الرقابة الداخلية وحسب قائمة الاستقصاء رقم (3).

استقصاء (3) تقييم المخاطر

ت	السؤال	الاجابة		الملاحظات
		نعم	كلا	
1.	هل لدى المنظمة تشكيل متخصص في ادارة المخاطر؟		✓	
2.	هل تم تحديد المخاطر المحيطة بعمل المنظمة وتحليلها ، وتحديد وسائل ادارة تلك المخاطر؟		✓	
3.	هل تصنف المخاطر حسب تأثيرها على الاعمال؟		✓	
4.	هل تم تحديد المخاطر التي يمكن السيطرة عليها وتلك التي لا يمكن السيطرة عليها والمخاطر التي يمكن قبولها؟		✓	
ت	السؤال	نعم	لا	الملاحظات
5.	هل يتم اخذ الاتصال المستمرين ادارة التدقيق الداخلي وادارة المخاطر في الاعتبار؟ والادارة العليا فيما يتعلق بالمخاطر ، وهل هناك الية للاستجابة لتلك المخاطر في الوقت المناسب؟		✓	
6.	هل هناك اجراءات عملية لتحديد المخاطر الخاصة بالأنشطة وانظمة المعلومات؟		✓	
7.	هل تتم دراسة المخاطر الناشئة عن تطبيق نظم المعلومات ؟		✓	
8.	هل يتم الابلاغ عن المخاطر في نظم المعلومات بطريقة فعالة وفي الوقت المناسب ، من اجل ضمان اتخاذ الاجراءات المناسبة من قبل المسؤولين؟		✓	
9.	هل هناك تدفق حر للمعلومات المتعلقة بالمخاطر من اعلى الى اسفل والعكس صحيح؟		✓	
10.	هل تم ايلاء الاهتمام لمخاطر التجارة الالكترونية من إذ امن المعلومات؟		✓	
11.	هل هناك دراسات معدة للتحديات والعقبات المستقبلية التي قد تواجهها المنظمة في تحقيق اهدافها بشكل يزيد من كفاءة وفعالية عملية اتخاذ القرار من قبل الادارة العليا؟		✓	

في الشركة محل الدراسة عنصر ادارة المخاطر غير مطبق. فقد كانت الاسئلة المتعلقة بهذا المحور 11 سؤالاً وجميعها كانت بجواب (كلا)

4-المعلومات والتوصيل:-

تم فحص هذا المحور وكما مبين بقائمة الاستقصاء بالجدول رقم (4):-

استقصاء (4) المعلومات والتوصيل

ت	السؤال	الاجابة		الملاحظات
		نعم	كلا	
1.	هل تولى الادارة العليا الاهتمام اللازم لعملية التدقيق الخارجية ونتائجها ، وهل تم متابعة التوصيات وهل تؤخذ في الاعتبار لا؟	✓		
2.	هل هناك سياسة تعتمد للتواصل مع المدقق الخارجي والاطراف المعنية؟	✓		
3.	هل الادارة تتقبل وتستجيب لمقترحات المستويات الادنى؟	✓		
4.	هل توجد قنوات اتصال فعالة ومفتوحة بين الجهة والاطراف ذات الصلة (العملاء والموردين واي اطراف اخرى) لتلقي اقتراحاتهم وشكاواهم؟	✓		
5.	هل لدى ادارة المنظمة وسائل وسياسات للتواصل مع العملاء ،الموردين والاطراف الخارجية الاخرى التي تمكن ادارة المنظمة من تلقي تقارير عن المشاكل والاقتراحات؟	✓		
6.	هل تم تزويد الادارة العليا بمعلومات مهمة وموضوعية في الوقت المناسب؟	✓		
7.	هل لدى المنظمة وسائل الاتصال بالسلطات التنفيذية والقضائية ذات الصلة؟	✓		

عند اجراء الفحص لهذا المحور تبين انه مطبق في الشركة محل الدراسة بنسبة (100%)،وهذا دليل على تطبيق الشركة محل الدراسة لهذا العنصر من عناصر COSO بشكلاً كامل.

5-المراقبة:-

تم فحص هذا المكون وحسب قائمة الفحص رقم (5) ادناه:-

استقصاء (5) المراقبة

ت	السؤال	الاجابة		الملاحظات
		نعم	كلا	
1.	هل هناك اجراءات لمتابعة القرارات الادارية الصادرة عن الادارة العليا؟	✓		
2.	هل يتم تسجيل التغييرات على مستوى الوصول او الدخول الى انظمة او تكنولوجيا المعلومات (الاجهزة اللوحية واجهزة الكمبيوتر والاجهزة الالكترونية) خلال العام قيد التدقيق؟	✓		
3.	هل يتم اجراء اختبارات مادية دورية (منتظمة) (زيارات ميدانية لمواقع العمل) للتحقق من الموجودات والمقرات (الموقع)؟	✓		
4.	هل يتم تقييم التزام الموظفين وكفاءتهم بشكل دوري للتحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية؟	✓		
5.	هل ترد الادارة بقوة على الانتهاكات والتجاوزات المنصوص عليها في مدونة السلوك والقوانين ، وتعلن اتخاذ اجراءات تأديبية لمثل هذه الانتهاكات؟	✓		
6.	هل تستجيب الادارة العامة للتوصيات المقدمة اليها من الادارات الوسيطة والدنيا بشأن الوسائل والادوات اللازمة لتعزيز نظام الرقابة الداخلية للجهة؟ من الذي يقدم التوصيات؟	✓		

عند فحص هذا المحور تبين الآتي:

الاجابات بنعم =50 %

الاجابات بكلا=50 %

وهنا نلاحظ انخفاض في هذا العنصر بنسبة 50% , ويعد هذا مؤشراً سلبياً على نظام الرقابة الداخلية نظراً لأهمية هذا العنصر في مكونات الرقابة الداخلية.

تم فحص مدى تطبيق شركة نفط البصرة لمكونات الرقابة الداخلية حسب اطار COSO, كما مبين بالجدول رقم (6) , والموضح بالآتي:-

شكل (6) نسبة تطبيق مكونات COSO

المكون	المحاور المطبقة	المحاور غير المطبقة	اجمالي المحاور
بيئة الرقابة	21	19	40
انشطة الرقابة	15	5	20
تقييم المخاطر	0	11	11
المعلومات والاتصالات	7	صفر	7
المراقبة	3	3	6
الاجمالي	46	38	84

نسبة تطبيق اجمالي مكونات COSO = $100 \times \frac{46}{84} = 55\%$ تقريباً

وهذه النسبة تدل على ان شركة نفط البصرة تطبق مكونات COSO, لكن بنسبة منخفضة جداً. وفيما يأتي توضيح للنتائج المذكورة انفاً:-

- 1- بيئة الرقابة:- نلاحظ تطبيق الشركة محل الدراسة لعنصر بيئة الرقابة وبواقع 52% وهذا دليل على تطبيق جزئي لمكون بيئة الرقابة الداخلية وهذا ينعكس على أداء الشركة .
- 2- أنشطة الرقابة :- نلاحظ إن تطبيق هذا المكون بنسبة 75% وهذا مؤشر ايجابي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي أداء أفضل .
- 3- تقييم المخاطر: نلاحظ إن الشركة لا تطبق هذا المكون من مكونات الرقابة الداخلية والذي يعد عنصراً مهماً ومن ثم هذا مؤشر سلبي على الشركة في هذا الجانب .
- 4- المعلومات والتوصيل :- كان هذا المكون مطبق بنسبة 100% وهذا دليل على قوة نظام الرقابة الداخلية في هذا الجانب .
- 5- المراقبة:- كان هذا الجانب مطبق بنسبة 50% فقط وهذا يعني ان هناك تطبيق جزئي لنظام الرقابة الداخلية في هذا المجال .
- 6- نلاحظ ان اجمالي تطبيق مكونات COSO, في شركة نفط البصرة كان بنسبة 55% تقريباً, وهي نسبة منخفضة جداً.

الاستنتاجات والتوصيات

1. اتفقت المنظمات المهنية المختصة بأن اطار COSO هو من افضل الاطر لتقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف فيه ,لأنه نموذج شامل يشمل جميع مستويات الرقابة الداخلية .
2. نستنتج ان بيئة الرقابة اهم مكون من مكونات الرقابة الداخلية لأنه يعد الاساس لباقي مكونات الرقابة الداخلية.
3. ان من اهم الانشطة الرقابية هي التحقق من الدقة المحاسبية ومسك ومراجعة الحسابات الاجمالية والموافقة على المستندات ومراقبتها والتأكد من الصلاحيات والتخصيصات.
4. نظام الرقابة الداخلية يقيم ويبلغ اوجه القصور في المنظمة ومن ثم يساعد على اداء افضل .
5. تطبق شركة نفط البصرة لمكونات الرقابة الداخلية حسب اطار COSO بصورة جزئية ,وقد كان المطبق أربع مكونات(بيئة الرقابة, الانشطة الرقابة, الاتصالات والتوصيل, المراقبة).استقصاء رقم(1,2,3,4,5) .
6. لا يوجد كادر فني لتدقيق مراقبة الجوانب التشغيلية الاستخراجية والعمليات الفنية المرتبطة بها(كمية المنتج ,نوعية المنتج ,الموصفات الفنية للمنتج) في قسم التدقيق الداخلي وانما تعتمد على التدقيق الاداري والمحاسبي فقط. استقصاء رقم (1)

استناداً الى الدراسة النظرية والميدانية وما تم التوصل اليه من استنتاجات. تم وضع التوصيات الآتية :-

1. ضرورة تطبيق نموذج COSO في شركة نفط البصرة وبكل محاوره. لأنه يعد من اهم النماذج واشملها لتقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية في جميع جوانب الشركة التشغيلية والمالية .
2. نوصي بتخصيص كادر فني لمراقبة وتدقيق الجانب الفني والذي يعد اساس عمل الشركة كونها من الشركات الاستخراجية .
3. ادخال الاتمه في العمل الرقابي والى مفاصل الشركة كافة وهذا يسهم في تقليل الجهد وتحسين الاداء لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي .

المصادر

• المصادر العربية:-

أولاً:-الكتب

1. عبد الله، خالد امين(2010)، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان.
2. المطارنة، غسان فلاح،(2013)، المدخل الى تدقيق الحسابات المعاصر، دار زمزم للنشر، عمان، الاردن.
3. الواردات، خلف عبدالله،(2017)، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن AII، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع.

ثانياً:-الاطارح والرسائل الجامعية:-

1. الجابري، محمد علي، (٢٠١٤)، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن دراسة ميدانية، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية صنعاء، اليمن.(رسالة ماجستير)
2. هاشم، عفيف، صلاح الدين، طبيب،(2018)،دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأنايبب والمنتجات المسطحة، جامعة قلمة.(رسالة ماجستير)

ثالثاً:المقالات والدوريات

1. جاسم، فائز عبد الحسن،(2014)، دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري (دراسة استقصائية لنظام الرقابة الداخلية في مديرية الموارد المائية في محافظة ميسان)، الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية - تصدر من كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد (16) العراق.
2. الطائي، سلوان حافظ، عبد علي، محمد حسين،(2020)، الرقابة الداخلية ودورها في تحقيق المتطلبات التعليمية والتربوية دراسة تطبيقية في قسم التعليم الأهلي والأجنبي في وزارة التربية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة المستنصرية العدد (60) العراق.
3. العبادي، إبراهيم يوسف (2014)، دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية في ضبط الإنفاق، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 22(2)،جامعة جرش- الاردن.

• المصادر الاجنبية

First:Books

1. Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M., & Sobel, P. J. (2017). Internal auditing: Assurance & advisory services. Institute of Internal Auditors Research Foundation
2. Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Jones, J. C. (2016). Auditing: The Art and Science of Assurance Engagements. Pearson Canada.
3. Basu, S. K. (2009). Fundamentals of auditing. Pearson Education India.
4. Louwers, T. J., Sinason, D. H., Strawser, J. R., Thibodeau, J. C., & Blay, A. D. (2015). Auditing & assurance services. McGraw-Hill Education.
5. Martinez, R. (2014). COSO Framework Overview , Partner Vasquez & Company LLP Los Angeles, CA.
6. Romney, M. B., Steinbart, P. J., & Cushing, B. E. (2018). Accounting information systems. Boston, MA: Pearson

7. Turner, L., Weickgenannt, A. B., & Copeland, M. K. (2013). Accounting information systems: controls and processes. John Wiley & Sons.
8. Whittington, R., & Pany, K. (2016). Principles of auditing and other assurance services. New York.
9. Williams, J. R., Haka, S. F., Bettner, M. S., & Carcello, J. V. (2012). Financial and managerial accounting. China Machine Press.

Second :Docto & Master theses

1. Jeanne, M. (2019). Internal control components and financial performance in public institutions in Rwanda case study: Rwanda Social Security Board (RSSB) (Doctoral dissertation)
2. Magara, C. N. (2013). Effect of internal controls on financial performance of deposit taking savings and credit cooperative societies in Kenya (Doctoral dissertation).
3. Wainaina, S. W. (2011). An evaluation of the internal control function: The Case of Kenya Polytechnic University College (Doctoral dissertation).
4. Yahiaoui, D., Merbai, W. E., & Benaissa, M. (2013). La contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise, Université de bejaia (Doctoral dissertation).

Third: Articles and periodicals

1. Ahmady, G. A., Mehrpour, M., & Nikooravesh, A. (2016). Organizational structure. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 230, 455-462
2. Ayimpoaya, R. N., Akolgo, D. A., Mbilla, S. A. E., & Gbegble, M. K. (2020). Effects of Risk Assessment, Control Environment and Control Activities on Performance of Listed Banks in Ghana. Asian Journal of Economics, Business and Accounting, 18-33.
3. Lai, S. M., Liu, C. L., & Chen, S. S. (2020). Internal control quality and investment efficiency. Accounting Horizons, 34(2), 125-145.
4. Lakis, V., & Giriūnas, L. (2012). The concept of internal control system: Theoretical aspect. Ekonomika, 91(2), 142-152.
5. Malait, J. C., Naibei, I. K., & Kirui, J. K. (2017). Efficacy of Accounting Systems on the Performance of Public Universities in Kenya: A Case of Egerton University. International Journal of Scientific and Research Publications, October, 7(10), 464-474

Fourth: Evidence and documents

- AASHTO, Internal audit Guide,2019 American Association of State Highway and Transportation Officials