

الفصل السادس

«الرقابة الداخلية»، ظهورها، التعريف،
الأهداف، المقومات، أقسام نظام الرقابة الداخلية،
الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية، الضبط الداخلي،
وسائل فحص نظام الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية

ظهور الرقابة الداخلية وأهميتها

كانت المنشأة صغيرة ومملوكة من قبل شخص واحد هو القائم بإدارتها ورقابتها حيث كانت لديه المعلومات الشاملة والتفصيلية لكافة النواحي الفنية نظراً لضآلة حجمها .

ونظراً لاتساع الوحدات الاقتصادية بظهور الأقسام والفروع المتعددة اتسع نطاق أعمال واجبات القائمين بإدارة هذه الوحدات الأمر الذي أدى إلى أن أصبحوا عاجزين عن القيام بجميع الوظائف بأنفسهم . فظهرت الحاجة إلى الفنيين لأجل المساعدة في تنفيذ الأعمال بسهولة ونتيجة لذلك فقد قام المالكون بتعيين مديرين مهنيين وتفويض السلطات إليهم ومنحهم بعضاً من اختصاصاتهم الأمر الذي أدى إلى توفير الرقابة الكافية على أعمالهم للتأكد من سلامة قيامهم بواجباتهم طبقاً للسياسات المرسومة لهم .

ظهور الشركات المساهمة ذات الإمكانات المالية الضخمة الأمر الذي أدى إلى :

أولاً

انفصال الملكية عن الإدارة

والاعتماد على مديرين مهنيين في إدارة أعمال المنشأة ومن ثم حاجة أصحاب المنشأة إلى بيانات موثوق بها للتحقق من الحفاظ على أموالهم وكفاءة إدارتها . ولتحقيق ذلك – يستعين أصحاب المنشأة بمدقق خارجي لفحص حسابات المنشأة وإبداء رأي محايد في مدى عدالة الأرقام التي تتضمنها هذه القوائم .

ثانياً

تشعب البناء التنظيمي

إن تشعب البناء التنظيمي للمنشأة وتعبده أدى إلى ضرورة تحديد المهام والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية (فرع / إدارة / قسم) ومن ثم حاجة الإدارة العليا إلى بيانات دقيقة موثوق فيها عن أداء هذه الوحدات بالإضافة إلى مجموعة من الأساليب والإجراءات اللازمة لرفع كفاءة استخدام الموارد وحماية الأصول لدى الوحدات التنظيمية والمسؤولة عن حيازتها.

ثالثاً

حاجة الجهات الحكومية

للجهات الحكومية حاجة إلى بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط هذه المنشآت وآثاره في الاقتصاد القومي. ومدى التزام هذه المنشآت بمسؤولياتها تجاه المجتمع (كالمساهمة في خطط التنمية وتحمل جزء عادل من أعباء المجتمع في صورة ضرائب، واستيعاب قدر من العمالة، والمساهمة في حماية البيئة من التلوث).

ونظراً لأن إدارة المنشأة تعد مسؤولة عن حماية الأصول وكفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة وتوفير بيانات موثوق فيها فإن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يساعد الإدارة في مواجهة هذه المسؤوليات.

وخلاصة القول يمكن أن نجمل العوامل التي ساعدت على زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية بالآتي:

١ - كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها وتعقدتها إلى الحد الذي أصبح معه من المتعذر على إدارة المشروع التعرف على أوجه نشاطه المختلفة ونتائج أعماله عن طريق الاتصال الشخصي فأصبح لزاماً على القائمين بإدارة المشروعات الاعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارة المشروع بإدارة رشيدة وقد وجدوا في التقارير والكشوف الإحصائية وما تحويه من بيانات محاسبية خير وسيلة تعينهم على رسم الخطط ومراقبة تنفيذها.

وكان لا بد من التأكد من صحة ما تحويه هذه التقارير والكشوفات من بيانات

وأرقام ومن خلوها من أي خطأ أو تلاعب. ومن هنا ظهرت فكرة الرقابة الداخلية على الحسابات والدفاتر.

٢ - من أهم الواجبات الملقة على عاتق القائمين بإدارة المشروع حماية موجوداته من السرقة والاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال. وقد ترتب على اتساع حجم المشروعات وزيادة المسؤوليات والاختصاصات الملقة على عاتق الإدارة أن اضطرت الإدارة إلى تفويض بعض من اختصاصاتها إلى بعض الإدارات الفرعية بالمنشأة كإدارة المشتريات والإدارة المالية والإدارة الفنية.

ولكي تطمئن الإدارة إلى حسن سير العمل بهذه الإدارات الفرعية وإلى أن موجودات المنشأة في أياد أمينة ولكي تخلي نفسها من المسؤوليات الجسام الملقة على عاتقها عليها أن تضع من أنظمة الرقابة الداخلية ما يكفل لها ذلك.

٣ - إشراف الدولة المتزايد على المشروعات والمنشآت التي لها مساس بمصالح ومرافق الدولة العامة وتعدد هيئات الرقابة الحكومية كديوان الرقابة المالية. فقد أصبح إلزاماً على المنشآت أن تمتد هذه الهيئات الرقابية المختلفة بالتقارير والبيانات المطلوبة وفي المواعيد المحددة وحتى تطمئن الإدارة إلى الوفاء بالتزاماتها تجاه هذه الهيئات من حيث دقة البيانات التي تقدمها لها ازدادت عنايتها بأنظمة الرقابة الداخلية.

٤ - التحول الذي طرأ على عملية التدقيق الخارجي فبعد أن كان التدقيق تفصيلاً وكاملاً يشمل جميع الدفاتر والسجلات تحول إلى تدقيق انتقادي يقوم على أساس الاختبارات - وقد صاحب هذا التحول في عملية التدقيق اهتمام أصحاب المنشآت من جهة ومدققي الحسابات الخارجيين اهتمام خاص بأنظمة الرقابة الداخلية والعمل على تدعيمها وتحسينها حتى يمكن الاعتماد عليها.

تعريف الرقابة الداخلية

كان للتطور في حجم المشروعات وظهور الإدارة العلمية الحديثة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة أثر واضح في تطور تعريف الرقابة الداخلية وربما تستمر في تطورها لمقابلة التطورات اللاحقة في مجال الأعمال والتي من الصعب التنبؤ بها مقدماً إلا أنه يمكن تمييز ثلاث مراحل مر بها تعريف الرقابة الداخلية وهي:

أولاً

المرحلة الأولى

في هذه المرحلة كانت المنشآت الفردية هي الشكل السائد للمشروعات وفي هذه الفترة كان موضوع الرقابة الداخلية مقتصرًا على مفهوم الرقابة الداخلية كإجراءات للاحتياط ضد - الأخطاء والتلاعب والأخطاء في القيود المحاسبية أو في عرض النتائج والتلاعب في موجودات المنشآت وأموالها وهذا ما أشار إليه Dieksee في عام ١٩٠٥ من أنه عند تصميم أي نظام للرقابة الداخلية فإن هناك ثلاث مسائل لا بد أن تؤخذ بنظر الاعتبار وهي :

أولاً: الشخص المسؤول عن النقدية يجب ألا يكون له علاقة بدفاتر الأستاذ .

ثانياً: دفاتر الأستاذ يجب أن يكون لها موازين مستقلة أو يمكن إجراء توازنها بطريقة منفصلة .

ثالثاً: إذا كان عدد الدفاتر للأستاذ كبيراً فينبغي إجراء تنقلات بين ماسكي هذه الدفاتر من حين إلى آخر لمنع التلاعب في الحسابات أو لاكتشافه في وقت مبكر .

إن وجهة النظر عن الرقابة الداخلية في بداية القرن العشرين كانت تتلخص في العناصر الرئيسة الآتية :

١ - تقسيم العمل بين الموظفين تقسيماً من شأنه أن يحقق رقابة أحدهم على الآخر تلقائياً .

٢ - استخدام طرق الضبط الحسابي .

٣ - إجراء تنقلات دورية للموظفين في المراكز المختلفة .

بالرغم من أن هذه العناصر لا تزال لها قيمتها في الرقابة الداخلية إلا أن مفاهيم الرقابة في الوقت الحالي قد اتسعت وتطورت بشكل يجعل العناصر المشار إليها مجرد مفردات في إحدى نواحي نظم الرقابة الداخلية .

أي أن تعريف نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة انحصر بمجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس، ثم امتدت هذه الوسائل لتشمل بعض الأصول الأخرى ومن أهمها «المخزون» .

ثانياً

المرحلة الثانية

بعد التوسع الذي حصل في حجم المشروعات وبالتالي في أنشطتها تبعه تطور في تعريف الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تساعد على تقليل احتمالات - الأخطاء والغش بالإضافة إلى حماية النقدية والموجودات الأخرى.

وفي هذه المرحلة أطلق المحاسبون على الرقابة الداخلية اصطلاح الضبط الداخلي Internal check ويبدو هذا واضحاً في التعريف الذي أورده المعهد الأمريكي للمحاسبين في عام ١٩٣٦ حيث عرف الرقابة الداخلية على أنه:

«Internal Check and Control is used to describe those measures and methods adopted within the organization it self to safeguard the cash and other assets of the company as well as to check the clerical accuracy of the book keeping».

مجموعة من الطرق والمقاييس التي تتبناها المنشأة بقصد حماية النقدية والموجودات الأخرى وكذلك لضمان الدقة المحاسبية للعمليات المثبتة في الدفاتر. وعليه فإن الهدف من فكرة الرقابة الداخلية في ذلك الوقت هو:

- ١ - حماية موجودات المنشأة من السرقة أو الاختلاس أو سوء الاستعمال.
- ٢ - التأكد من الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أي التأكد من صحة البيانات وخلوها من الأخطاء أو التلاعب.

ثالثاً

المرحلة الثالثة

في هذه المرحلة زاد الاهتمام بالتوجه نحو الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في المشروع ونتيجة لذلك تطور تعريف الرقابة الداخلية بحيث يشمل الطرق والأساليب للارتقاء بالكفاءة الإنتاجية إلى جانب حماية موجودات المشروع بصفة عامة وضمان الدقة الحسابية للعمليات.

وفي سنة ١٩٤٨ أجرت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي

للمحاسبين دراسة شاملة لمفهوم الرقابة الداخلية، وفي سنة ١٩٤٩ صدرت نتائج هذه الدراسة في تقرير خاص بعنوان «الرقابة الداخلية» عناصر النظم المتناسق وأهميته للإدارة والمدقق الخارجي.

في هذا التقرير تم تعريف الرقابة الداخلية على أنها:

(تشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشأة لحماية موجوداتها. وفحص دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضي به السياسات الإدارية المرسومة). ويبرز هذا التعريف الجوانب المختلفة لمفهوم الرقابة الداخلية بشكل واضح وشامل الأمر الذي جعله يلقي قبولاً عاماً حتى الآن من قبل الهيئات والتنظيمات المهنية للمحاسبة والتدقيق والباحثين في هذا المجال.

وفي سنة ١٩٥٣ أصدر معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا تعريفاً للرقابة الداخلية تضمن الآتي:

(تشير المراقبة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموع عمليات مراقبة مختلفة من مالية وتنظيمية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضماناً لحسن سير العمل في المنشأة وتشمل الرقابة الداخلية على:

- أ - نظام الضبط الداخلي.
- ب - نظام المراجعة الداخلية.
- ج - رقابة الموازنة.
- د - وسائل أخرى كالتكاليف المعيارية والتقارير الدورية.

أهداف الرقابة الداخلية

في ضوء التعريف الذي أورده المعهد الأمريكي للمحاسبين والخاص بالرقابة الداخلية تشمل أهداف الرقابة الداخلية الآتي:

- ١ - توفير الحماية لموجودات المنشأة.
- ٢ - توفير الدقة في البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها.
- ٣ - الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية.
- ٤ - التحقق من الالتزام بما تقتضي به السياسات الإدارية المرسومة.

وهذه الأهداف تلقي الضوء على طبيعة الوسائل والإجراءات التي ينطوي عليها نظام الرقابة الداخلية، ويجب أن تحقق هذه الوسائل والإجراءات الرقابة الوقائية (منع الأخطاء والغش والاختلاس) وسرعة اكتشاف أي من هذه الظواهر عند حدوثها. بالإضافة إلى تجنب نواحي الإسراف في استخدام الموارد المتاحة وتحقيق الكفاءة في استخدامها، وسوف نتناول عرض كل الأهداف وكالآتي:

أولاً

توفير الحماية لموجودات المنشأة

هناك تفسيرات متعددة لمصطلح «الحماية» ومن إحدى هذه التفسيرات أنها عبارة عن تحقيق الوقاية من الأخطاء المتعمدة في معالجة العمليات وذلك بقصد إخفاء غش أو اختلاس، فالأخطاء المتعمدة ترتكب بواسطة أشخاص غير أمناء يحملون نوايا احتيالية وبتخطيط مدروس ويتم ذلك عن طريق إهمال إثبات قيد محاسبي بالكامل أو عن طريق التحريف في السجلات وبشكل لا يبدو متعارضاً مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية كما هو الحال في إثبات أسماء وهمية ضمن قوائم الرواتب أو الأجور لأجل تغطية اختلاس في النقدية ويكون قيد الأجور مطابقاً لإجمالي كشف الأجور بالرغم من وجود هذه الأخطاء.

وقد يقصد بـ«الحماية» الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة وذلك نتيجة التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية كما هو الحال في حالة تسجيل مصروف إيرادي على أنه مصروف رأسمالي مما يؤدي إلى تضخم في الربح وزيادة في قيمة الموجودات، أو أخطاء حسابية كعمليات الجمع والطرح أو نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى وغالباً ما يرجع سبب هذه الأخطاء إلى عدم كفاءة العاملين في الحسابات وتدريبهم بدرجة غير كافية.

وقد يقصد بكلمة «حماية» الوسائل المتبعة في المحافظة على الموجودات ضد كافة الأمور غير المرغوب فيها مثل (الغش) و(الاختلاس) و(السرقه) و(الخسارة).

فالغش هو عمل تضليلي غير أمين يتضمن اغتصاباً للموجود دون علم مالكة أو موافقته وكذلك التخطيط المدروس للتحريف في السجلات أو إهمال تسجيل العملية وعادة يرتكب لتغطية اختلاس. أما الاختلاس فهو نقل ملكية الموجود دون

موافقة أو تصريح أصحابه أو من لهم صلاحية التصرف به . **والسرقة** أحد أشكال الغش ويشترط أن تنطوي على تجاوز غير مصرح به وذلك في حالة اشتراك أمين الصندوق مع آخرين للسطو على الصندوق أو اشتراك أمين المخزن مع آخرين للسطو على مخازن المنشأة فإن ذلك يعد سرقة . **والخسارة** انتقال ملكية جزء من الموجودات دون الحصول على مقابل وذلك في حالة اتخاذ الإدارة قراراً بمنح أحد العملاء غير الموثوق بهم ائتماناً وعدم قيامه بعملية التسديد فإن هذا يمثل خسارة (دين معدوم)، أو اتخاذ قرار بإنفاق استثماري لشراء موجود ثابت ويثبت عدم صلاحيته للاستخدام . وطبقاً لرأي لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأميركي للمحاسبة تعني كلمة حماية وقاية الموجودات من الخسائر والتي قد تنتج عن الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة والأمور الأخرى غير المرغوب فيها . ويستند هذا الرأي إلى التوسع في مفهوم كلمة (حماية) باعتبار أن إدارة المنشأة مسؤولة عن الحماية المادية للموجودات وما يرتبط بها من تصرفات أو استخدامات .

ثانياً

دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها

عند قيام المشروع بمزاولة نشاطه بمجموعة من العمليات التي تعد المجال لتطبيق نظام الرقابة الداخلية . وتتمثل هذه العمليات إما بتحويل أو استخدام بعض الموجودات داخل المشروع أو وجود مبادلة للموجودات أو خدمات لطرف خارج المنشأة ويتم ذلك من خلال سلسلة من الخطوات تشمل : التصريح بالعمليات أو الموافقة هي مجموعة من السياسات .

فالمقصود **بالتصريح** أو الموافقة بالعمليات مجموعة من السياسات والقرارات الإدارية الخاصة بإجراء التبادل أو التحويل أو استخدام الموجودات لأغراض محددة وتحت ظروف معينة . فالموافقة قد تكون خاصة أي بعملية معينة كالتصريح بمنح خصم كمية لأحد العملاء وفي هذه الحالة لا يجوز للمسؤول عن المبيعات منح هذا الخصم لعميل آخر إلا بعد الرجوع إلى الإدارة . أو قد تكون الموافقة عمومية وذلك لتطبق على جميع الأمور المتشابهة ومن أمثلة ذلك تحديد الأسعار للبيع لأي عميل . شروط منح الائتمان لأي عميل . وضع مستوى للطلب فإذا ما وصل مستوى المخزون إلى الحد المطلوب فإن إجراءات الشراء تتم تلقائياً .

أما **التنفيذ** فيشمل اتخاذ مجموعة من الخطوات المتتابعة والتي تفصل كل

خطوة عن الأخرى من حيث مسؤولية التنفيذ ومثال ذلك عملية البيع حيث تتضمن استلام الطلب من العميل، إعداد البضاعة، الشحن، إعداد القوائم.

ويتطلب الأمر تحديد المسؤولية عن كل خطوة من هذه الخطوات بحيث لا يقوم موظف واحد بتنفيذ أكثر من خطوة.

ويتم تسجيل ما يترتب على تنفيذ العملية من آثار مالية على موجودات المشروع في السجلات المعدة لهذا الغرض من يوميات فرعية، دفاتر الأستاذ مساعدة، يومية عامة، أستاذ عام.

وتتطلب المحاسبة عن العمليات أن تضع كل حركة للموجود منذ لحظة الاستحواذ عليه وحتى التصرف فيه أو استخدامه في عملية أخرى وذلك من خلال مسك سجلات خاصة للموجودات وإجراء - المقارنات بين هذه السجلات والموجودات المثبتة بها. ومثال لذلك تتبع حركة البضاعة (شراء، صرف، ارتجاع) وتحديد المخزون الدفترى ثم إجراء جرد فعلي ومقارنته بالرصيد الدفترى وتحديد المسؤولية عن أي عجز قد يظهر. أو تحديد النتائج التي تترتب على قرار معين والمسؤولية عنه.

وإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات التي يمر بها إتمام العمليات مع إجراء التدقيق الداخلي وبصورة مستمرة لما يتم تسجيله وبمعرفة قسم التدقيق الداخلي في المشروع فإن البيانات المحاسبية التي يتم التوصل إليها بخصوص العمليات يمكن الاعتماد عليها. وأحد التساؤلات التي تثار حول الاعتماد على البيانات المحاسبية يرتبط بمستخدمي - البيانات نفسها، وهل يقصد بدرجة الاعتماد هنا اعتماد الأطراف الخارجية (المستثمرين - المقرضين - الجهات الحكومية) ام اعتماد إدارة المشروع على هذه البيانات في عملية اتخاذ القرارات.

في الواقع أن كلاً من إدارة المشروع والأطراف الخارجية تعتمد على البيانات المحاسبية إلى حد كبير وإن كانت درجة اعتماد الإدارة على هذه البيانات تقتضي أن تكون هذه البيانات تفصيلية ومبوبة طبقاً لمراكز المسؤولية. ومثل هذه التفصيلات غير مطلوبة من قبل الأطراف الخارجية.

ثالثاً

الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية

أحد أهداف إدارة المشروع هو العمل على تجنب نواحي الإسراف في

استخدام الموارد المتاحة للمشروع . وتتعدد الأساليب المستخدمة للوصول إلى هذا الهدف ومن أهمها الموازنات التخطيطية ، التكاليف المعيارية ، دراسة الزمن والحركة ، أساليب الرقابة على الجودة ، استخدام هذه الأساليب يتطلب إعداد نظام للتقارير الدورية لتدفق المعلومات خلال المستويات الإدارية المختلفة وأحياناً يتطلب الأمر القيام بإعداد برامج تدريبية للعاملين لمساعدتهم في إنجاز المسؤوليات المحددة لهم ورفع كفاءة أدائهم لهذه المسؤوليات .

والأساليب المستخدمة في الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية لا تعتمد فقط على النواحي المحاسبية بل تعتمد على المعرفة الهندسية كما هو الحال في حالة دراسة الزمن والحركة . وقد تعتمد على الفنيين في مجال الإنتاج والتسويق بالإضافة إلى المحاسبين كما هو الحال في حالة إعداد الموازنة التخطيطية .
أو تعتمد بالإضافة إلى الدراسة المحاسبية إلى دراسات هندسية وفنية كما هو الحال عند إعداد معايير التكلفة .

رابعاً

الإلتزام بما تقضي به السياسات الإدارية المرسومة

أهداف المشروع يتم ترجمتها في شكل مجموعة من السياسات المتكاملة والتي تغطي الجوانب المختلفة لنشاط المشروع ومن ثم فإن درجة الإلتزام بهذه السياسات سوف تنعكس على مدى تحقيق أهداف المشروع .

وكما هو معلوم هناك نوعان من السياسات الإدارية :

النوع الأول : - السياسات الإدارية طويلة الأجل .

النوع الثاني : - السياسات الإدارية قصيرة الأجل ، ومن أمثلتها سياسة التمويل - سياسة الإنتاج - سياسة الشراء - سياسة التوزيع - سياسة الائتمان .

وعند وضع أي سياسة يرتبط الأمر تحديد الواجبات والمسؤوليات والإجراءات التي يتعين اتباعها عند تنفيذ السياسات .

هذا ومن تحديد الواجبات والمسؤوليات يتطلب تفويض أفراد التنظيم قدر من السلطة ليتناسب مع حجم هذه الواجبات .

وطبقاً لما تقدم يمكن تبويب العناصر الأربعة التي تضمنها تعريف الرقابة الداخلية إلى رقابة محاسبية ورقابة إدارية .

فالعنصران الأول والثاني يندرجان تحت الرقابة المحاسبية .

والعنصران الثالث والرابع يندرجان تحت الرقابة الإدارية . ولأجل التفرقة بين هذين النوعين من الرقابة (الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية) يمكن الاسترشاد بالتعريف الذي أورده معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي لكل منهما :

مقومات نظام الرقابة الداخلية

لقد اتفق الكتاب والباحثون على أن مقومات نظام الرقابة الداخلية تتمثل بالتالي :

أولاً

الهيكل التنظيمي

يعرف الهيكل التنظيمي بأنه عبارة عن تنسيق مخطط للأنشطة التي يقوم بها عدد من الأفراد لإنجاز بعض الأهداف العامة الواضحة المحددة وذلك من خلال تقسيم العمل والوظيفة بينهم ومن خلال التسلسل الهرمي للصلاحيات والمسؤولية .

فعملية التنظيم تبتدئ بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة ، يكلف للقيام بأدائها إدارات أو أقسام ويكون هناك مسؤول عن كل منها ويسأل أمام مستوى إداري أعلى منه في الخريطة التنظيمية ، بمعنى أن كل فرد في التنظيم ينبغي أن يكون له رئيس أو مسؤول يشرف عليه ويتابعه ويقوم أداءه باستمرار . وتعد دراسة الهيكل التنظيمي ووجوده بشكل سليم نقطة البدء لتحقيق الرقابة الإدارية والمحاسبية الفعالة على أنشطة المنشأة . فالهيكل التنظيمي يحدد بوضوح المسؤوليات المختلفة بدقة يفوض السلطة بالقدر اللازم لتحمل المسؤولية وتتم المسألة على أساس هذه المسؤولية . وعليه فكلما كانت الواجبات محددة بدقة والعلاقات بين المستويات المختلفة واضحة كلما كان من السهل الحصول على نظام جيد للرقابة فالهيكل التنظيمي يختلف من منشأة إلى أخرى حسب طبيعة نشاط المنشأة وحجمه وانتشاره الجغرافي وعدد القطاعات الرئيسية فيه . إن الإطار المتعارف عليه والذي يحكم الهيكل التنظيمي يتمثل في النقاط الخمس الآتية :

أولاً: حصر الأهداف لبناء الهيكل التنظيمي .

ثانياً: تحديد الصلاحيات .

ثالثاً: تحديد المسؤوليات .

رابعاً: تقسيم العمل .

خامساً: بيان مراكز اتخاذ القرارات .

إن الهيكل التنظيمي يجب أن يتصف بالبساطة إلى الحد الذي تكون فيه هذه البساطة مفيدة من الناحية الاقتصادية .

وكذلك يجب أن يكون مرناً إلى الحد الذي يسمح بمواجهة أي توسعات في نشاط المنشأة ودون الإخلال بالأمور الأخرى .

كما يجب أن يمتاز بالوضوح من حيث تحديد خطوط السلطة والمسؤولية فالوضوح يعد أحد الصفات التي يجب توافرها لأجل تحقيق نظام رقابة داخلية فعال .

في حالة كون الهيكل التنظيمي مصمماً على أساس الاستقلال التنظيمي للإدارات والأقسام وكانت خطوط السلطة والمسؤولية تظهر بوضوح فإن هذا يساعد بسهولة على تحديد المسؤولية عن الأخطاء والمخالفات التي قد تحدث وبشكل يؤدي إلى التنسيق والتكامل وتبادل الآراء بين - المستويات الإدارية المختلفة وبالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف الفرعية والرئيسية للمنشأة .

إن الاستقلال التنظيمي لا يعني أن يسيطر قسم أو إدارة على أداء عملية بأكملها بل يجب أن يكون هناك فاصل بين الإدارات المختلفة التي تتولى تنفيذ العملية ومثل هذا الاستقلال - يحقق الرقابة من قسم على آخر ويقلل من احتمال ارتكاب الغش والاختلاسات وتحديد المسؤولية ، ومن أمثلة ذلك لا يمكن أن يكون أمين الصندوق مسؤولاً عن الاحتفاظ بسجل النقدية أو أمين المخزن مسؤولاً عن إعداد سجلات المخزون .

وحتى يتحقق الاستقلال التنظيمي للإدارات يتطلب الأمر تحديد واجبات كل قسم أو إدارة والموضحة في الهيكل التنظيمي للمنشأة، ففي حالة عدم وجود سلسلة مناسبة لأداء الأعمال - بالرغم من تحديد هذه الأعمال - ستكون النتيجة التأثير على كفاءة أداء العاملين بالإضافة إلى إغراق الإدارة العليا بالأمور الروتينية والمهمة على حد سواء بدلاً من أن تتفرغ لوظيفة اتخاذ القرارات الاستراتيجية ،

ويفضل أن تصدر المنشأة دليلاً تنظيمياً مطبوعاً توضح فيه مسؤوليات وسلطات المستويات الإدارية المختلفة ويكون مرشداً لجميع العاملين.

يساعد التنظيم الجيد ومبادئ محاسبة المسؤولية بصفة عامة على تتبع التصرفات بقدر الإمكان في كل ناحية من النواحي في المنشأة بحيث يمكن ربط النتائج بالأفراد ولا شك أن هذا يحفز العاملين على العناية بالعمل وزيادة الكفاءة فالأفراد يميلون إلى تأدية واجباتهم بطريقة أفضل إذا علموا أنهم سيحاسبون على نواحي التقصير وعدم الكفاءة في تأدية أعمالهم أو أنهم سيكافأون في حالة زيادة الكفاءة.

ولكي يخدم الهيكل التنظيمي أهداف الرقابة الداخلية على أعمال المنشأة ويضمن حسن سير العمل والقضاء على احتمالات الغش والتزوير وفرض استغلال السلطة للعبث بقدرات المنشأة وبأموالها لتحقيق مصلحة أو منفعة شخصية والكشف عن الأخطاء أولاً بأول ومنع تراكمها يجب:-

١ - أن تكون حدود السلطة واضحة وأن يعرف كل واحد من العاملين الواجبات المكلف بها وحدودها والأعمال والتصرفات التي تقع داخل وخارج تلك الحدود بحيث تمنع التسرب بين الإدارات والأقسام.

٢ - الفصل في أداء العمل.

٣ - الفصل في الاحتفاظ بالموجود والمحاسبة على كل ما يتعلق به.

موقف المدقق الداخلي من الهيكل التنظيمي:

يجب على المدقق الداخلي أن يكون ملماً بأوجه النشاط المختلفة ومنها الهيكل التنظيمي للمنشأة إذ يجب عليه أن يكون مدركاً لمبادئ التنظيم الأساسية لأنها تمثل الأساس الذي على ضوئه يبني المدقق تقويمه لدقة وفعالية التنظيم.

ثانياً

النظام المحاسبي

إن إجراءات الرقابة الداخلية بصفة عامة تهدف إلى المحافظة على أموال المنشأة وحمايتها من الغش والتلاعب وكذلك العمل على استخدام هذه الأموال بكفاءة وكذلك توفير الدقة في البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها والالتزام بما تقتضي به السياسات الإدارية. وطبقاً لذلك يتطلب الأمر عدم إجراء أي

مدفوعات دون موافقة والتحقق من أن الصرف قد تم طبقاً لموافقة، وكذلك فيما يتعلق بالإيرادات يتم تحصيلها في وقتها وتتم المعالجة المحاسبية بطريقة صحيحة.

للوصول إلى كل هذه الأهداف يتطلب الأمر توافر نظام محاسبي ملائم فالنظام المحاسبي السليم يمثل (مجموعة من النظريات والمبادئ والأسس العلمية والطرق والأساليب والإجراءات الفنية التي تتبع لتحقيق العمليات المالية وتسجيلها وتبويبها وقياس نتائجها وعرضها لأغراض تقويم الأداء وترشيد الإدارة فيما تتخذه من قرارات ولغير ذلك من أغراض).

وسيتم عرض ما يخص نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال الآتي:

أ - أهداف النظام المحاسبي:

يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى تحقيق الآتي:

- ١ - القياس لنتائج أعمال المشروع وتحديد صافي النتيجة من ربح أو خسارة عن كل فترة - مالية وتحديد مركزها المالي في نهاية الفترة.
- ٢ - توفير البيانات وبشكل كاف بحيث يساعد إدارة المنشأة على القيام بعملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتزداد فعاليتها عند توفر نظام سليم للتكاليف وخطة النشاط (الموازنة التخطيطية).
- ٣ - وضع الإجراءات والتعليمات المالية اللازمة لعملية الرقابة على كيفية التصرف بأموال المنشأة واتباع المعالجات المحاسبية الصحيحة لهذه التصرفات.

ب - خطوات المنهج المحاسبي:

تتمثل خطوات المنهج المحاسبي في أربع مراحل أساسية هي:

- ١ - التسجيل: تتضمن هذه المرحلة تسجيل البيانات المترتبة على عمليات المنشأة في دفاتر اليومية سواء كانت هذه البيانات متعلقة بعمليات تمت بين المنشأة أو الغير أو بين الإدارات والأقسام المختلفة للمنشأة ويتم التسجيل من واقع المستندات التي تمثل الدليل الموضوعي الذي يمكن الرجوع إليه للتحقق من البيانات المثبتة.

- ٢ - التبويب: لا تعد مرحلة تسجيل البيانات المترتبة على عمليات المنشأة كافية لإظهار آثار هذه العمليات على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي الأمر الذي يتطلب بالضرورة تجميع البيانات المتشابهة في طبيعتها في مجموعات متجانسة أي حسابات سواء كانت حسابات إجمالية تعد أساساً لإعداد القوائم المالية التي

تظهر نتيجة النشاط لأعمال المنشأة أو مركزها المالي أو حسابات تحليلية توفر المعلومات التي تطلبها المستويات الإدارية المختلفة ويتم التبويب بالتسجيل في دفاتر الأستاذ.

٣ - **التلخيص** : من واقع البيانات المبوبة يتم التوصل إلى النتائج الخاصة بالمنشأة كلها وحدة واحدة أو العمل على إيجاد نشاط معين من أنشطة المنشأة كالإنتاج أو البيع حيث تعد هذه النتائج أساساً لاتخاذ القرارات الإدارية التي تخص النشاط المعين.

٤ - **عرض النتائج** : ويقصد به توصيل النتائج التي تم التوصل إليها إلى مستخدم هذه النتائج وذلك في شكل تقارير حيث تختلف هذه التقارير من حيث مدى شمولها للمعلومات التي تتضمنها والفترة الدورية التي تعد عنها والغرض الذي من أجله أعدت.

ج - مقومات النظام المحاسبي :

إن أهم مقومات النظام المحاسبي تتمثل بالآتي :

١ - مبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم المعالجات المحاسبية لعمليات المنشأة ويتطلب الأمر تحديد مفهومها من فترة إلى أخرى بشكل دقيق بحيث تمنع الاجتهاد وتتصف بالثبوت.

٢ - مجموعة مستندية : وتشمل المستندات الأصلية التي تحوي بيانات عن معاملات المنشأة مع الغير أو بيانات عن عمليات تتم بين إدارات المنشأة وأقسامها المختلفة وتبدأ دورة نشاط نظام المعلومات المحاسبية بهذه البيانات كمدخلات للنظام.

توجد عدة أمور يجب أخذها بنظر الاعتبار عند تصميم المستندات الداخلية ومنها :

- أن يكون غرض المستند ملائماً للتصميم.

- أن يتصف المستند بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمه من قبل مستخدميه.

- أن تكون المستندات مرقمة ولكل نوع من أنواع المستندات ترقيم متسلسل وبشكل يسهل متابعة العمليات والرقابة عليها.

- أن يشترك أكثر من موظف في إعداد المستند وتدقيقه وأن يحوي المستند

على مساحة كافية لتوقعات المشتركين في إعداد المستند وتدقيقه .

- أن يحرر المستند بأصل وعدة صور حسب عدد الإدارات التي تحتفظ بالمستند وذلك تبعاً لإجراءات الرقابة الداخلية التي تدير عليها المنشأة.

٣ - مجموعة دفترية: وتتضمن دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ. ويتم التسجيل في دفاتر اليومية من واقع البيانات الموجودة في المستندات الأصلية ومن واقع البيانات المثبتة في دفاتر اليومية يتم الترحيل إلى دفاتر الأستاذ ثم إعداد ميزان المراجعة، وتمثل مرحلة التسجيل في هذه الدفاتر وما يتبعها من القيام ببعض العمليات الحسابية والمحاسبية مرحلة التشغيل في دورة نشاط النظام المحاسبي وتهدف مرحلة التشغيل إلى إنتاج المعلومات المطلوبة (نتائج الأعمال والمركز المالي أو أي معلومات أخرى) تمهيداً لعرضها أو لحفظها لأجل استخدامها مرة أخرى مع البيانات المحفوظة في دفاتر وسجلات وملفات المنشأة.

٤ - الدليل المحاسبي: يتضمن الدليل المحاسبي قائمة بأسماء الحسابات الإجمالية والفرعية مرتبة في مجموعات متناسقة ومرقمة، كما يتضمن أيضاً شرحاً لكل حساب والمعالجات المحاسبية.

٥ - القوائم المالية والتقارير الأخرى: وتشمل قائمة نتيجة الأعمال، وقائمة المركز المالي كما تتضمن أية تقارير أخرى تطلبها إدارة المنشأة وتحتوي هذه القوائم والتقارير على المعلومات المحاسبية والتي نتجت من تشغيل البيانات وهي بهذا تمثل الوسيلة التي يتم بها عرض مخرجات نظام المعلومات المحاسبية. وتشمل التقارير بمعناها الواسع تقارير خاصة بالتنبؤات (الموازنة التخطيطية) أو تقارير دورية تقدم في مواعيد محددة على مدار السنة أو تقارير خاصة تقدم عند طلبها لغرض معين أو تقارير ختامية تقدم في نهاية السنة.

٦ - تقسيم العمل المحاسبي بين الموظفين بحيث لا ينفرد موظف واحد بالقيام بالعملية منذ بدايتها إلى نهايتها وإنما يتطلب الأمر اشتراك أكثر من موظف للقيام بمراحل العمل المختلفة وبشكل يمكن معه للموظف أن يدقق عمل الموظف الذي سبقه وذلك للقضاء على فرص الخطأ والغش والتزوير والكشف عنها حال وقوعها.

ومن المفيد الإشارة هنا إلى أهم الدراسات والنتائج التي تمت للربط بين النظام المحاسبي والمفاهيم السلوكية تلك التي قامت بها جماعة يقودها وترعاها مؤسسة المدققين في الولايات المتحدة وكان السؤال الذي حاولت الجماعة أن

تجيب عليه بإنشاء نموذج له هو (كيف يتأتى لإدارة حسابات الشركة أن تقوم على تنظيم يتيح للبيانات التي تتجمع فيها أكبر فائدة للمنفذين عند اتخاذ القرارات وحل المشكلات) ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الجماعة ما يأتي :

أولاً: من اللازم لكي يمكن النجاح في إعداد البيانات الخاصة بتوجيه الانتباه أن توجه إدارة التدقيق الداخلي خطوط اتصال مباشرة ونشطة مع القائمين بالتنفيذ في نقط المنظمة التي يتم فيها قيام العمليات .

ثانياً: لا يوجد خط واحد يعد وسيلة الاتصال المحاسبي الصحيح وبالتالي فأحدى الطرق السليمة لتنظيم وظيفة المحاسبة داخل التنظيم هي استعمال خطوط اتصال مختلفة تتناسب والأغراض المختلفة .

ثالثاً: إن إتاحة الفرصة للربط بين المحاسبة والقطاعات الكبيرة الأخرى في التنظيم على مستوى الشركة كلها أو المصنع كله، مسألة أساسية في تنظيم إدارة الحسابات بهدف حل المشاكل والدراسات الخاصة وفي هذه الحالة تكون المركزية أمراً مرغوباً فيه .

رابعاً: في حالة العلاقة بين محاسب المصنع والشركة ينبغي أن يوجد ما يؤيد الاعتراف بالمسؤولية التنظيمية المزدوجة أمام مدير المصنع والمسؤولية أمام مدقق الشركة .

كما أثبتت الدراسات المحاسبية أن من المبادئ الواجب مراعاتها عند تصميم النظام المحاسبي (مبدأ كتابة البيانات مرة واحدة) والمقصود به تجهيز البيانات سواءً ألياً أو يدوياً في الوقت نفسه وبواسطة شخص واحد من عدة صور . ويساعد هذا المبدأ في الإقلال من الجهد واحتمال حدوث خطأ عند تكرار كتابة البيان نفسه أكثر من مرة، كما يساعده في خفض التكاليف .

ثالثاً

الأفراد

هذا المقوم يعد من الأمور الهامة والتي تؤثر في فعالية إجراءات الرقابة الداخلية ألا وهو تأثير الموظفين على هذا النظام فقد يتم وضع الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية بشكل جيد ولكنه لا يكون فعالاً وذلك بسبب عدم كفاءة العاملين عند اختيارهم أو عدم وجود تدريب كاف لهم أو عدم أمانة المسؤولين عن

حيازة موجودات المنشأة والتي تكون أكثر عرضة للاختلاس كالنقدية مثلاً والمخزون .

فعند القيام باختيار الموظفين يتطلب الأمر وجود تفصيل دقيق للوظائف والواجبات والمسؤوليات الخاصة بكل وظيفة وطبقاً لهذا التوصيف وما يتطلبه من مؤهلات يتم الترشيح لشغل الوظيفة . وعند شغل الوظائف الهامة تتم عملية استقصاء مسبق . وأحياناً يتم إشراك المسؤولين عن الإدارات التي تحتاج إلى موظفين جدد في عملية الاختيار .

إن نتائج الاختيار الجيد للعاملين هي تخفيض معدل دوران العمالة فيما بعد التعيين . وكذلك تخفيض تكاليف إجراءات التعيين .

بعد أن تتم عملية الاختيار والذي يراعى فيه الدقة كما سبق القول يتطلب الأمر وجود تدريب كاف لهؤلاء الموظفين الجدد فقد يتم التدريب عن طريق تعريف المعينين الجدد بالإجراءات والضوابط التي تحكم النظام إلا أن هذا لا يمنع من وجود برامج تدريبية أخرى بعد القيام بعملية التعيين وذلك لأجل تنمية قدرات العاملين وتعريفهم بالأساليب الجديدة لرفع كفاءة أدائهم للعمل .

في بعض المنشآت توجد إدارة أو قسم خاص للتدريب تتولى القيام بتنظيم برامج التدريب عن طريق الاستعانة بالمختصين في الموضوعات التي يتضمنها البرنامج التدريبي أو قد تتعاقد المنشأة مع أطراف خارجية لتولي القيام بعملية التدريب .

وتعد عملية التأمين ضد خيانة الأمانة على العاملين الذين يتولون حيازة الموجودات الأكثر عرضة للاختلاس من الإجراءات المهمة في النظام الفعال للرقابة الداخلية . إن هذا الإجراء بالإضافة إلى مساعدته في العمل على حماية الموجودات فهو أيضاً يوفر للمنشأة فرصة الاستقصاء الكامل عن التاريخ الوظيفي وسلوك هؤلاء الموظفين بواسطة جهة أخرى ألا وهي شركة التأمين وفيما يلي أهم نتائج الدراسات السلوكية في هذا الشأن :

أولاً: الاختيار الصحيح للأفراد الذين يستطيعون إنجاز العمل أفضل من غيرهم وتوجيههم إلى الوظائف التي تناسب قدراتهم أكثر من غيرها .

ثانياً: العناية بمسألة تدريب العاملين على كل مستحدث في طرق العمل ومع كل فرصة للترقية .

ثالثاً: توفير بيئة العمل المناسبة للموظف وتزويده بالأدوات والمواد المناسبة التي تساعد على الإنتاج بكفاءة وبحد أدنى من المجهود حتى يمكن إشباع حاجاته بما يكفل علاج مشكلة الإحباط وعدم التوافق في العمل.

رابعاً: أثبتت الدراسات السلوكية أهمية تغيير الوظيفة من وقت لآخر للفرد داخل التنظيم لإيجاد الحافز للعمل والإقلال من وقت لآخر من الشعور بالملل والتعب كما تهيء الفرصة للمقارنة والمنافسة ولعل هذه الخاصية يتفق عليها معظم الكتاب في مجال الرقابة على الحسابات.

وإن كان الهدف من التغيير مختلفاً.

خامساً: أكدت الدراسات السلوكية على أهمية اختيار القادة نظراً لما لهم من تأثير مباشر على سلوك العاملين. كما في مجال الرقابة على الحسابات حيث إن معظم الاختلاسات تتم بإيعاز من المديرين ويقول البعض عن هذا النوع من الاختلاس إنه من الصعب على المدقق في كثير من الأحيان اكتشافه.

أقسام نظام الرقابة الداخلية

أولاً: الرقابة الإدارية.

ثانياً: الرقابة المحاسبية.

ثالثاً: الضبط الداخلي.

أولاً

الرقابة الإدارية

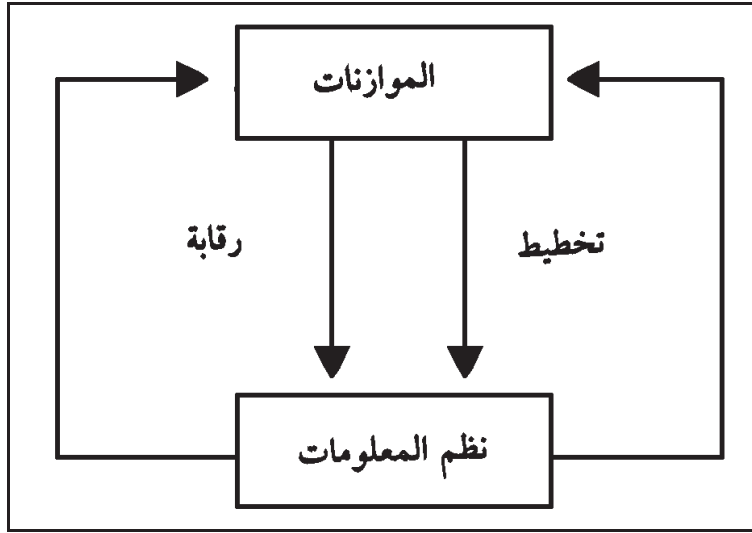
تعريف الرقابة الإدارية وأهدافها

تشمل الرقابة الإدارية كل الطرق والوسائل التي تستخدمها إدارة الوحدة الاقتصادية لتوجيه النشاطات والوظائف وضبطها والتحقق منها بهدف التأكد من تحقيق الأهداف. وهي تسعى لإرغام الحوادث أن تتوافق مع الخطط.

وتعرف الرقابة الإدارية: تشمل الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تتعلق أساساً برفع الكفاءة الوظيفية وتعمل على تطبيق السياسات الإدارية وترتبط بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية ويدخل ضمنها أدوات مختلفة كالموازنات

التخطيطية والتكاليف المعيارية ودراسات الوقت والحركة وبرامج تدريب العاملين ونظم المعلومات. هذا وتتحدد مجالات اختصاص الرقابة الإدارية على النحو الآتي:

- ١ - **التخطيط** : ويختص بتحديد الإجراءات التي تستهدف تحقيق الأهداف وكيفية التنفيذ ويتضمن التنسيق إذ يرى الكثيرون أن «التنسيق تابع للتخطيط فأينما وجد التخطيط وجد التنسيق، وإن أفضل مرحلة مناسبة لإرساء قواعد سليمة هي للتنسيق للمرحلة التي تخطط فيها برامج الأعمال وتحدد فيها مجالات النشاط».
- ٢ - **الرقابة** : وتختص بالإجراءات التي تكفل تحقيق الأهداف المخططة وتتضمن الإشراف - وضمان التغذية بالمعلومات وتحقيق الكفاية بمنع أي تدخل في تنفيذ الخطة والخلاصة أن للرقابة الإدارية مجالين هنا: التخطيط والرقابة. وبالإمكان عرض الهيكل الذي تمارسه الرقابة الإدارية بالشكل الآتي:



وسائل الرقابة الإدارية

مع التطور الذي حدث في الوحدات الاقتصادية أصبحت المشاكل التي تواجه الإدارة العليا هي الندرة في الموارد الاقتصادية والإمكانات المادية المتاحة والمستخدم في العمليات الإنتاجية وكذلك الندرة في بعض الإمكانيات البشرية التي تستلزم تدريباً خاصاً وعليه فقد حدث تطور في مهام الإدارة فلم تعد تقوم لرسم السياسات ومتابعة التنفيذ والرقابة بل تجاوزته إلى استغلال الموارد والإمكانات

البشرية والمادية المتاحة بكفاية عالية وبكلفة أقل إلى رفع الكفاية الإنتاجية .
للوصول إلى الأهداف السابقة كان لابد من استخدام وسائل إدارية مختلفة
ومن أمثلتها :

الموازنات التخطيطية

تعرف الموازنات التخطيطية بأنها أداة عملية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات منشأة لفترة أو لفترات قصيرة أو طويلة في المستقبل سواء أكانت هذه المنشأة تقوم بنشاط صناعي أو زراعي أو تجاري أو مالي أو تؤدي خدمات خاصة أو عامة وسواء أكانت المنشأة مشروعاً فردياً أو شركة خاصة أو عامة أو جهازاً أو وزارة أو هيئة أو إدارة حكومية وسواء كانت المنشأة تمارس نشاطها في ظل نظام اشتراكي أو رأسمالي . وتخدم الموازنات هدفين رئيسيين هما التخطيط والرقابة والمقصود بالتوازن العيني : تحقيق الموازنة والتنسيق بين المدخلات والمخرجات معبراً عنها في صورتها العينية .

أما التوازن المالي : فهو تحقيق الموازنة والتنسيق بين الإيرادات والتكاليف والأرباح والتنسيق بين حجم وهيكل الموجودات من ناحية وحجم وهيكل الحقوق المترتبة على هذه الموجودات من ناحية أخرى .

والتوازن النقدي عبارة عن تحقيق المواءمة والتنسيق بين المقبوضات والمدفوعات المنتظرة وتبيان ما يترتب على هذه التدفقات النقدية من فائض يتعين استثماره أو عجز ينبغي تدبيره وقد جاء النظام المحاسبي الموحد بنموذج يتمثل في الموازنة التخطيطية النقدية .

كما تعرف الموازنة التخطيطية بأنها «أسلوب بمقتضاه يتم وضع تقديرات كمية وقيمة البرامج وأنشطة المشروع لفترة مستقبلية في صورة خطة شاملة منسقة يوافق عليها ويرتبط بها المسؤولون والمنفذون . وذلك في صورة الخطة العامة للدولة ومتطلبات وظروف الوحدة ، واتخاذها هدفاً يتم على أساسه متابعة النتائج الفعلية والرقابة عليها خلال التنفيذ وذلك حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المصححة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى .

نلاحظ أن هذا التعريف يعد التخطيط الخطوة الأولى للرقابة على مختلف الأنشطة للوحدة الاقتصادية والرقابة هي الدور الرئيسي والحقيقي الذي يقوم عليه وجود الموازنة .

وبالإمكان تعريف الموازنة التخطيطية في إيجاز وبشكل مبسط (عبارة عن ترجمة عينية ومالية لخطة المشروع عن فترة زمنية في المستقبل ومن ثم فهي عبارة عن تقديرات مبنية على دراسة علمية وعملية لما يجب أن يكون عليه نشاط المشروع الجاري من موارد واستخدامات ونشاطه الاستثماري ومصادر تمويله .

فالموازنة التخطيطية في ضوء التعاريف السابقة عبارة عن أداة رقابية فعالة على إنتاج المشروع ومستلزماته وإيراداته كماً وقيمة وعلى نشاطه الاستثماري .

ولكي تكون الموازنات التخطيطية أداة ناجحة للرقابة الإدارية فإنها تحتاج إلى الأخذ بالاعتبارين الآتيين :

أولاً: التركيز على خطوات الرقابة بالموازنة .

ثانياً: التركيز على الاعتبارات السلوكية .

أ - التركيز على خطوات الرقابة بالموازنة :

لكي يتحقق الشق الرقابي للموازنات التخطيطية لا بد من التركيز على الخطوات الآتية :

- ١ - مقارنة النتائج الفعلية بالموازنة وتحديد الانحرافات .
 - ٢ - تحليل الانحرافات التي تظهر في الأداء الفعلي والمخطط .
 - ٣ - اتخاذ الخطوات المصححة المناسبة نتيجة لما يسفر عنه تحليل الانحرافات .
- ويلاحظ في الواقع العملي أن الاهتمام منصب على الخطوة الأولى فقط . ومع عدم نكران أهمية هذه الخطوة حيث إنها تمكن الإدارة من التمييز بين النتائج التي تخرج عن النطاق المألوف ، ولكن من الضروري إعطاء الأهمية للخطوتين الأخريين فالخطوة الثانية تؤدي إلى تحديد أكثر لنقاط الضعف ليكون نفسها من الأيسر اكتشاف الأسباب التي أدت إلى الانحراف وتسليط الضوء على النتائج الشاذة وهذا تطبيق عملي لمبدأ الإدارة بالاستثناء .

وللإيضاح يفترض أن رقم المبيعات الواردة في الموازنة كان ٥٠٠٠٠٠٠ دينار وأن المبيعات الفعلية كانت ٣٠٠٠٠٠٠ دينار بالمقارنة يتضح وجود انحراف قدره ٢٠٠٠٠٠٠ دينار وبتحليل الانحراف وجد أن الـ ١٥٠٠٠٠٠ دينار ترجع إلى نقص الكمية المباعة فعلاً عن المحددة وأن الـ ٥٠٠٠٠٠ دينار ترجع إلى - انخفاض الأسعار .

ويجب ألا نقف عند هذا الحد فهو لا يفسر تماماً سبب الانحراف ويتطلب الأمر إجراء دراسة أخرى لتحديد الأسباب التي أدت إلى نقص الكمية المباعة فعلاً عن الكمية المخططة فقد يكون السبب نقصاً في الجهود التسويقية أو عدم كفاية الجهود الإعلانية أو المنافسة ولا بد أن تعقب هذا التحليل دراسة للأسباب التي أدت الوصول بدقة إلى السبب المؤدي ومن ثم اتخاذ الخطوات المناسبة لتصحيحه ثم متابعة أثر الإجراءات المصححة على التنفيذ وتقديم البيانات للمسؤولين عن التخطيط للاستفادة منها في تخطيط الفترات اللاحقة وهذه هي الخطوة الأخيرة من خطوات الرقابة بالموازنة .

ب - التركيز على الاعتبارات السلوكية للموازنات التخطيطية :

«لنجاح نظام الموازنات في التطبيق العملي بوصفها أداة للرقابة الإدارية لا بد من إشراك جميع المستويات الإدارية المسؤولة عن التنفيذ في إعدادها ويجب أن يكون الاشتراك جاداً ومؤثراً ولا يكون صورياً، ويجب أن يصمم نظام الموازنات الرقابية لتشجيع وتنمية الرقابة الذاتية ولا يتأتى ذلك إلا في جو من الاشتراك (الديمقراطية) .

إن أنسب طريقة لإعداد الموازنات التخطيطية التي ستتخذ أداة للرقابة وتقييم الأداء ولكافة المستويات الإدارية (مراكز المسؤولية) المنتشرة عبر أرجاء الهيكل التنظيمي هي مشاركة هذه المستويات في وضع وإعداد خطة الموازنة إذ أن من البديهي أن الإدارات والأقسام التي ستقوم بالتنفيذ الفعلي لبرامج الموازنة هي أنسب الجهات لوضع خططها ومن ثم فلنجاح الموازنة ينبغي أن تنبع الخطط التفصيلية من الإدارات والأقسام المختصة بالتنفيذ بينما تقوم لجنة الموازنة بالتنسيق بين تلك الخطط بحيث تهدف إلى تحقيق الأهداف الموضوعية في ضوء الإطار العام للموازنة الشاملة وهذا يوجه إلى كل مركز مسؤولية للقيام بمتابعة الجزء الخاص به وتقييم أدائه ذاتياً أولاً بأول وفي هذا المجال يؤكد أحد الباحثين أن الوظيفة الرئيسة لنظام الرقابة الإدارية هي في تحفيز المديرين ودفعهم لاتخاذ قرارات إدارية في صالح المنشأة وأن للموازنات بوصفها وسيلة للرقابة الإدارية أثراً بالغاً على سلوك المديرين .

التكاليف المعيارية

أو النمطية أو النموذجية أو المقياسية

من المعروف أن التكاليف التاريخية أي الفعلية يمكن استخدامها أسلوباً

للرقابة وترشيد الإدارة في اتخاذ القرارات وذلك لأنها تقدم بيانات لتكاليف الإنتاج بعد حدوثها وعليه فهي لا تصلح للحكم على كفاية استخدام عناصر التكاليف فالأمر يتطلب الانتظار حتى تنتهي العمليات الإنتاجية والقيام بعد ذلك بحصر وتحليل وتخصيص وتحميل عناصر التكاليف على الوحدات المنتجة النهائية ثم إعداد قوائم التكاليف أي أننا نتعامل مع فعاليات التكاليف التي وقعت فعلاً وعليه يستحيل إجراء أي تصحيح للأخطاء أو منع الخسارة قبل وقوعها. وقد دعا ذلك إلى التفكير بطريقة أخرى يمكن بواسطتها ضبط وقياس ومراقبة عناصر التكاليف واكتشاف أي انحراف حال وقوعه واتباع الإجراءات المناسبة التصحيحية وكان ذلك متمثلاً بوضع تكاليف معيارية أي أن نحدد مقدماً وقبل البدء في العمليات الإنتاجية ما يجب أن تكون عليه التكاليف بالنسبة للمواد والأجور والمصروفات في ظل ظروف تشغيل معينة وذلك بعد القيام بدراسة الآتي:

- طبيعة المنتج ومواصفاته الفنية .
- عمليات الإنتاج وتسلسلها .
- بنود وكمية كل عنصر من عناصر التكاليف .
- ظروف التشغيل .
- مستوى الأداء المطلوب .
- حجم الإنتاج .
- أسعار بنود عناصر التكاليف .

ولا شك أن وجود نظام تكاليف معيارية يؤدي إلى وضع التكاليف الفعلية تحت رقابة مستمرة وضغطها إلى أقصى حد ممكن وذلك بالقضاء على الإسراف ودون التأثير على الجودة المطلوبة، وتستخدم التكاليف المعيارية في قياس كفاءة الاستخدام الفعلي لعناصر التكاليف وكذلك لقياس وتقييم الأداء الفعلي للعمليات الإنتاجية بشكل خاص كما أنها تسهم في تحقيق الأغراض الأساسية الآتية:

- ١ - مراقبة وضبط عناصر التكاليف والقضاء على الإسراف والضياع .
- ٢ - ترشيد الإدارة العليا عن طريق تقديم البيانات التكاليفية والتي تساعد في اتخاذ القرارات وفي رسم السياسات الإنتاجية والتسويقية والتمويلية وتوفير مستلزمات الإنتاج .
- ٣ - وضع الموازنة التخطيطية ومتابعة تنفيذها أولاً بأول وتقويم الأداء .

٤ - تحسين طرق الإنتاج ورفع مستوى الكفاية الإنتاجية للمشروع.

هذا ويتم تحقيق أهداف التكاليف المعيارية عن طريق إجراء المقارنات الفورية ما بين التكاليف التاريخية والمعيارية وتحديد انحرافات التكاليف التاريخية عن التكاليف المعيارية ودراسة أسبابها واتخاذ الإجراءات السريعة لعلاجها وبذلك تؤدي التكاليف المعيارية وظيفتها كأداة للرقابة على عناصر التكاليف والقضاء على الإسراف والتلف والضياع والعمل على رفع الكفاية الإنتاجية للمنشأة.

التدريب

بعد التطور الذي حصل على مفهوم الرقابة الداخلية والذي أصبح يشتمل على رفع الكفاية الإنتاجية والاستفادة القصوى من الطاقات البشرية ولتحقيق كل ذلك تبرز أهمية التدريب للعاملين وذلك بقصد رفع مستوى أدائهم وتأهيلهم لتولي مهام إشرافية وقيادية في المشروع.

والأشكال التي يأخذها التدريب إما أن تكون عن طريق قيام المنشأة بدورات تدريبية متخصصة تتناول أحسن وأفضل الأساليب التي ينجز فيها العمل وقد يتم ذلك إما داخل المنشأة عن طريق وجود وحدة أو قسم متخصص بذلك أو يتم خارج المنشأة عن طريق وجود مراكز متخصصة بالتدريب.

إن عملية التدريب لا تقتصر على نوع معين من الموظفين وإنما تمتد لتشمل جميع الموظفين وفي جميع المستويات الإدارية بما في ذلك الإدارة العليا. وقد يكون التدريب قبل أن يتسلم الموظفون عملهم بصفة رسمية.

ونلاحظ في السنوات الأخيرة ازدياد الاهتمام بموضوع التدريب وذلك لما له من أهمية في تحسين مستوى الأداء الأمر الذي يتطلب من الوحدات الاهتمام به وتخصيص الأموال الكافية له ومنح المكافآت المجزية لمن يحصلون على مؤهلات علمية عليا.

هذا وإن عملية التدريب لا تعد مؤقتة وإنما هي عملية مستمرة ومتجددة.

التحليل المالي

هو عبارة عن دراسة تحليلية انتقادية واعية للبيانات المالية التي تتضمنها دفاتر وسجلات المشروع وقوائمه المالية وذلك بقصد تحقيق غرض أو هدف معين. ومن أمثلة ذلك:

- ١ - يجب إعداد الحسابات والقوائم الختامية في فترة أقصاها نهاية شهر ومحاولة إيجاد حل أو حلول بديلة لها.
 - ٢ - دراسة احتمالات التوسع في أوجه النشاط المختلفة التي يقوم بها المشروع.
 - ٣ - تدبير وسائل تمويل النشاط الاستثماري عن طريق الاقتراض لأجل طويل أو زيادة رأس المال.
 - ٤ - تقويم المشروع كلياً أو جزئياً لأي غرض من الأغراض.
 - ٥ - التأكد من صحة عمليات معينة محددة أو التقصي عن الأسباب التي أدت إلى اتخاذ إجراء معين أو قرار معين وما ترتب على ذلك من نتائج وآثار.
 - ٦ - تقويم أداء أجهزة المشروع وأقسامه والموظفين فيه.
 - ٧ - الكشف عن نقاط الضعف ونقاط القوة في المشروع.
 - ٨ - تزويد الجهات الرسمية التي تهتم بما يجري داخل المنشأة بالبيانات والتي تساعد على:
 - أ - إعداد خطة التنمية القومية.
 - ب - متابعة تنفيذ الخطط الموضوعية.
 - ج - أداء المنشأة وذلك بعدها وحدة اقتصادية متكاملة.
 - د - أداء الإدارة العليا.
- إن موضوع التحليل المالي متشعب وواسع وتحديد طريقة التحليل تتوقف على الهدف أو الغرض من التحليل وعليه فمن الضروري العمل أولاً على تحديد الغرض من التحليل ومتى تحدد ذلك تحددت الطريقة، حيث كما هو معلوم أن التحليل المالي يتم بوسائل شتى منها القيام بالتدقيق الكامل أو التدقيق الاختباري لبعض العمليات وإجراء المقارنات بين كل أو بعض المصروفات والإيرادات والموجودات والمطلوبات وكذلك استخدام النسب المحاسبية لبيان الأهمية النسبية لكل عنصر من هذه العناصر.

التقارير

التقرير أداة أو وسيلة لعرض بيانات أعدت لغرض معين على مستوى إداري أو جهة معينة وتختلف طرق عرض البيانات إلا أنه من الضروري أن تتوفر في التقرير شروط معينة من أهمها:

- ١ - الوضوح والدقة والتركيز .
- ٢ - ألا يتضمن التقرير سوى البيانات المطلوبة والضرورية والتي تتفق مع الغرض من إعدادة .
- ٣ - تناسب البيانات التي يتضمنها التقرير مع مسؤوليات المستوى الإداري الذي تقدم له .
- ٤ - أن يكون مبنياً على معلومات صحيحة وبيانات خضعت للتدقيق حتى يمكن الاعتماد عليها .
- ٥ - التوقيت أي أن يقدم في الوقت المناسب وإلا لا جدوى من تقديمه بعد فوات الأوان .

هذا ويمكن تقسيم التقارير وتبويبها بطرق متعددة . وكل طريقة تتوقف على عوامل متعددة ومن هذه التقسيمات حسب الهدف من إعداد التقارير وفيما إذا كانت دورية أو غير دورية ما يأتي :

أ - تقارير النشاط :

يتضمن هذا النوع من التقارير بيانات وإحصاءات تتعلق أساساً باستخدام مستلزمات الإنتاج والطاقة الإنتاجية ودرجة الكفاية الإنتاجية للوحدة الاقتصادية . هذه التقارير قد تعد على أساس قيمي فقط ومن الأفضل أن تعد على أساس كمي ونقدي معاً حتى تؤدي الغرض منها على أحسن وجه أي أن تكون البيانات التي تتضمنها منصبة أساساً على كميات الوحدات المستخدمة من الموارد والطاقات لا على قيمتها .

إذ أن الرقابة الكمية على الإنتاج وعناصر تكلفة الإنتاج والطاقة الإنتاجية المتاحة ، والطاقة الإنتاجية المستغلة أفضل بكثير من الرقابة القيمية عليها .

ب - تقارير دورية :

هذه التقارير تعد في فترات معينة وفي مواعيد محددة وذلك بهدف توصيل البيانات الضرورية إلى المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة ، هذه البيانات لازمة لمتابعة ومراقبة أوجه النشاط المختلفة داخل المنشأة والتي لها صفة التكرار أو الدورية .

هذه التقارير تعدها الإدارات المختلفة بصورة منتظمة وهي عبارة عن تقارير إخبارية وتعد هذه التقارير بشكل يتصف بالبساطة والتركيز مع الدقة ووضوح المفاهيم .

وقد تعد بصورة دورية (أسبوعياً، شهرياً، ربع سنوي، نصف سنوي) ولكن لا تصدر كلها في وقت واحد وإنما تصدر بانتظام ولكن في أوقات مختلفة تحدد مدة التقرير بالهدف من التقرير والتي تهدف غالباً تزويد المستويات الإدارية المختلفة ببيانات تستخدم في متابعة ومراقبة أوجه النشاط ذات الطابع المتكرر في المنشأة.

ج - تقارير خاصة :

كما يبدو من التسمية تتصف هذه التقارير بأنها غير دورية أي لا تتسم بالتكرار المنتظم فالغرض من إعدادها خاص وتعد حسب الظروف والأحوال ويغلب عليها الطابع الاستشاري وذلك بهدف المساعدة في اتخاذ القرار في موضوع معين تجمع بياناتها من مصادر مختلفة ومتعددة وهذه تتأثر وتؤثر في غيرها وترتبطها ببعضها علاقات قوية.

إن للتقارير وظائف متعددة حيث إنها تقوم بدور فعال في مجال الرقابة على أوجه نشاط المنشأة ومن أهم وظائفها :

١ - تمكين إدارة المنشأة في رسم سياساتها ومتابعة تنفيذها واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

٢ - تمكين الإدارة من الرقابة على المصروفات وبنودها المختلفة وكذلك الإيرادات وبنودها ومصادرها المختلفة وفي متابعة تنفيذ البرامج المخططة وذلك عن طريق استخدام الأرقام المقارنة وعرض النتائج بطريقة تمكن الإدارة من الكشف عن أي أخطاء في الأداء الفعلي وأية انحرافات في تنفيذ البرامج المخططة.

ولأجل أن تكون التقارير ذات فعالية عند استخدامها كأداة رقابية لا بد من مشاركة كافة المستويات الإدارية عند تصميمها وبشكل خاص المستويات التي تستخدمها مع مراعاة التكامل والموضوعية في البيانات التي تتضمنها وأن تكون هذه البيانات مناسبة لاحتياجات المستويات الإدارية المستفيدة منها.

موقف المدقق الداخلي من الرقابة الإدارية :

بإمكان المدقق الداخلي أن يقوم بمسؤولية دراسة الرقابة الإدارية وتقييمها وتقديم نتائج هذه الدراسة في شكل تقرير تفصيلي يفيد بشكل مباشر في تقييم نظام الرقابة الإدارية والحكم على درجة متانته.

إن مبررات قيام المدقق الداخلي بعملية تقويم الرقابة الإدارية تعود إلى الاعتبارين الآتيين :

الأول : إن هدف الرقابة الإدارية تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة، والعمل على ضمان تنفيذ السياسات الإدارية من قبل الأقسام والإدارات حسب الخطة المرسومة وذلك عن طريق اتباع وسائل متعددة وهذا مجاله العمليات والأنشطة التي تزاولها المنشأة وهو بحد ذاته صلب اختصاص المدقق - الداخلي والمتمثل في التأكد من تنفيذ السياسات المرسومة .

الثاني : إن وسائل الرقابة الإدارية والمتمثلة بشكل أساسي في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والتحليل المالي والتدريب والتقارير كل هذه تحتاج إلى تدقيق ودراسة وتقويم مستمر وذلك لأجل مواجهة التغير في ظروف المنشأة وتقويم المدقق الداخلي، ونظراً لاطلاعه الواسع على شؤون وأعمال المنشأة يكون أقدر من غيره على القيام بالدراسات والتقويم المستمر للرقابة الإدارية .

ثانياً

الرقابة المحاسبية

مفهوم الرقابة المحاسبية

بعد التطور الذي حصل في حجم المشروعات وازدياد عملياتها لجأ أصحاب هذه المشروعات إلى اتباع أدوات وأساليب محاسبية في تحقيق الرقابة . إن المحاسبة المالية تكفل التحقق من صحة وجدية العمليات والعمل على تسجيلها وتبويبها وتلخيصها وعرض النتائج التي تعكس نشاط المشروع ومركزه المالي والعمل على إعداد القوائم المالية والبيانات المحاسبية للأغراض المختلفة في إطار الدقة المحاسبية .

وعليه فإن الرقابة المحاسبية تتمثل بأنها (ذلك الجزء من نظام الرقابة الداخلية الذي يعنى بتحقيق الغايات المحاسبية للمنشأة فهو يهتم بتحقيق العمليات المالية ويتمثل ذلك بالالتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والمالية والمحافظة على موارد وممتلكات المنشأة وتحضير التقارير المالية التي تتوافر فيها الدرجة المطلوبة من الثقة . فالرقابة المحاسبية تشتمل على نتائج عملية تدقيق وفحص العمليات الحسابية والمحاسبية وصحة المستندات المؤيدة لها بوجه عام فهي تمثل إذن

تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث المالية وتفسير النتائج منها).

وكذلك عرفت الرقابة المحاسبية بأنها تتضمن الخرائط التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تهتم بصفة أساسية وجوهرية بحماية الموجودات ودقة وسلامة السجلات المحاسبية وهي بصفة خاصة تسعى للتأكد من تنفيذ العمليات وبشكل يسمح باستخراج القوائم المالية تبعاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتضمن أن يتم التعرف في إجراءات الجرد وفي المطابقة المستمرة بين الأرصدة الدفترية والفعلية واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة ما ينتج من فروق.

وعرفت كذلك بأنها: (الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات التي تعنى بصفة رئيسة بطريق مناسب للمحافظة على الأصول. ودقة البيانات المحاسبية وإجراءات اعتماد العمليات والتصريح بتنفيذها. وفصل الواجبات المتعلقة بإثبات العمليات في السجلات وإعداد التقارير المالية عن الواجبات التي تتعلق بالإنتاج أو حفظ الموجودات. والجرد الفعلي والمراجعة الداخلية).

تأسيساً على التعاريف التي ذكرت نلاحظ أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية الموارد المالية من الضياع وضمان سلامة ودقة البيانات المحاسبية والتي تتخذ أساساً لاتخاذ القرارات المهمة من قبل المعنيين بشأن الأمور المالية في المشروع والحكم على مركزها المالي من خلالها.

مجال الرقابة المحاسبية:

انطلاقاً من التعريفات التي وردت والتي اختصت بالرقابة المحاسبية بالإمكان تحديد مجال الرقابة المحاسبية بأنها تنصب على الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات الخاصة بالصرف والتحصيل وكذلك مدى مطابقة التخصيصات المالية المخططة مع المبالغ المصروفة فعلاً والتأكد من أن العمليات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات تمت وفق الأصول والأعراف المحاسبية، كما تمتد الرقابة المحاسبية إلى فحص النظام المحاسبي المتبع ونظم الرقابة الداخلية والتحقق من سلامة تطبيق الأنظمة والتعليمات الخاصة بالأمور المالية والاقتصادية للوحدة، وأخيراً إعداد التقارير الخاصة بالحسابات الختامية وقائمة المركز المالي ومدى تعبيرها عن نتيجة أعمال الوحدة - الاقتصادية في ذلك التاريخ وإمكانية الاعتماد عليها من قبل المستفيدين منها ثم انتهاء ببيان أهم الملاحظات حول الانحرافات والأمور غير الطبيعية التي صادفت المدقق أثناء عمله.

أدوات ووسائل الرقابة المحاسبية :

المحاسبة مهنة قامت بمواجهة التحديات التي واجهتها وذلك بعد ازدياد الأعباء الرقابية الجديدة التي أصبحت ملقاة على عاتقها وبالتالي فإنها استخدمت الأدوات - والوسائل الآتية :

١ - استخدام الحسابات الإجمالية (حسابات المراقبة) كحساب إجمالي المدينين وإجمالي الدائنين على نطاق واسع فعند زيادة حجم نشاط المنشأة يكون أمراً طبيعياً أن يزداد عدد الحسابات الشخصية للعملاء والمجهزين وكذلك الحسابات الاسمية للمصروفات والإيرادات الأمر الذي تصبح معه مهمة إعداد ميزان المراجعة وإعداد الحسابات الختامية وكشف الميزانية لا سيما في حالة عدم توازن ميزان المراجعة مما يتطلب فحصاً شاملاً لجميع الحسابات لأجل اكتشاف الخطأ الذي أدى إلى عدم التوازن.

إن فكرة هذه الحسابات قد نشأت عن طريق استبعاد الحسابات الشخصية - للعملاء والمجهزين أو أي حساب آخر تزداد فيه العمليات بحيث يكون من الصعوبة ضبط ذلك في دفتر الأستاذ العام والعمل على تخصيص دفتر فرعي أو مساعد يستخدم للحسابات الشخصية للعملاء والمجهزين وذلك لتحويل العمليات إليه بالتفصيل، وفي هذه الحالة تخصص صفحة مستقلة لكل عميل في دفتر الأستاذ المساعد للعملاء تسجل فيه العمليات المدينة والدائنة، ونظراً لأن حركة القيود في هذه الحسابات المساعدة تصل إلى إثبات، فتظهر ضرورة إجراء مراقبة فعالة وذلك عن طريق تخصيص حساب إجمالي بدفتر الأستاذ العام يرحل إليه مجاميع ما يكون قد رحل بالتفصيل في دفاتر الأستاذ المساعدة.

وعليه فإن حسابات المراقبة ما هي إلا صورة ملخصة لجميع العمليات التي ترحل تفصيلاً إلى الحسابات التي يضمها دفتر الأستاذ المساعد وعليه فإن رصيد حساب المراقبة يجب أن يكون مساوياً لمجموع أرصدة الحسابات التي يضمها دفتر الأستاذ المساعد وإن لم يتساو فمعنى هذا وجود خطأ في دفتر الأستاذ المساعد أو في حساب المراقبة ذاته.

إن حسابات المراقبة في ضوء ما سبق تعد من الوسائل المحاسبية الهامة التي تساعد على كشف الأخطاء أو الغش.

٢ - اتباع طريقة القيد المزدوج عند إثبات العمليات المحاسبية في الدفاتر، إن اتباع هذه الطريقة وما يترتب عليها من توازن حسابي في جميع مراحل النظام

المحاسبي يؤدي إلى اكتشاف بعض الأخطاء، فعدم التوازن الحسابي في أي مرحلة من مراحل النظام المحاسبي القائم على أساس القيد المزدوج معناه وجود خطأ في تلك المرحلة.

٣ - إعداد موازين المراجعة بشكل دوري (شهري أو نصف شهري) والعمل على إجراء المطابقات بين الحسابات والسجلات أولاً بأول.

٤ - اتباع نظام الجرد المستمر والمفاجئ للمخازن وإجراء المطابقة بين الرصيد الدفترى والرصيد الحقيقي (الفعلي).

٥ - القيام بإرسال مصادقات للعملاء والمجهزين وتدقيق كشوفات المصرف مع حساب المصرف وإجراء مذكرات التسوية وبشكل دوري.

٦ - عدم إجراء قيود التسوية وتصحيح الأخطاء إلا بعد موافقة موظف مسؤول عن ذلك.

٧ - اتباع نظام للتدقيق الداخلي لكل العمليات وذلك قبل إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات وبعده وذلك تحقيقاً وحصولاً على الرقابة المانعة والرقابة المصححة.

٨ - تقسيم العمل بين الموظفين في الإدارة المالية انسجماً مع الرقابة على العمل وتحقيقاً للدقة في الأداء.

٩ - تحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي على شكل فترات دورية (شهرية، ربع سنوية، نصف سنوية، سنوية).

١٠ - إمداد الإدارة بالبيانات المحاسبية والمالية وعلى كافة المستويات الإدارية وذلك تحقيقاً للرقابة بصفة دورية أو عند الطلب.

موقف المدقق من الرقابة المحاسبية :

يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بتحقيق مطالب الإدارة من النظام المحاسبي وذلك عن طريق قيامه بتوفير وسائل جمع ونشر البيانات المحاسبية وكذلك سرعة تزويد الإدارة بالتقارير كما يقوم بإعداد التقارير المقارنة بين الفعلي والمخطط. إن المدقق الداخلي يقوم بكل ذلك عن طريق الفحص التفصيلي الذي يوفر جميع متطلبات الإدارة، كما نجد في الوقت نفسه أن المدقق الداخلي يقوم بتنبية الإدارة إلى المجالات الغير مشمولة بعملية التدقيق وذلك من خلال ملاحظاته واستفساراته القيمة. كما نجد أن المدقق الداخلي يقوم بتدقيق النتائج المتحققة فعلاً

وفي حالة وجود انحرافات عليه أن يقوم بمتابعة هذه الانحرافات واتخاذ إجراءات التصحيح المناسبة.

إن المدقق يتحقق من أن السجلات والدفاتر والتقارير تعكس النشاط الحقيقي وأن نتيجة النشاط سليمة ودقيقة وتعبر بصدق عما هو مثبت في السجلات. إن المدقق الداخلي يتأكد من فاعلية الأدوات الرقابية المتبعة. كما عليه أن يتأكد من قيام كل قسم أو إدارة داخل الهيكل التنظيمي بتنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات التي هو مسؤول عنها.

وملخص ما تقدم أن رغبة المدقق في وجود نظام محاسبي جيد وفعال للمنشأة أي نظام محاسبي ملائم يقوم بتوفير البيانات المحاسبية الضرورية والتي تكون الأساس لإعداد القوائم المالية سليمة مع إعطاء الفرصة للتأكد من دقة السجلات المالية وإمكانية اكتشاف الأخطاء.

كذلك حرص المدقق على التأكد من سلامة تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات والفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة وذلك بحيث لا يقوم موظف واحد بإتمام عملية بالكامل.

ثالثاً

الضبط الداخلي

مفهوم الضبط الداخلي وأهدافه :

إن نظام الضبط الداخلي يشير إلى ذلك النظام الذي يشمل خطة المنشأة وكافة الوسائل التنسيقية والإجراءات العملية بهدف حماية موجودات المنشأة وضمان دقة المعلومات المحاسبية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

وقد يشير نظام الضبط الداخلي إلى مجموعة من الإجراءات الإدارية والمحاسبية التي تحقق ضبط عمليات المنشأة بطريقة تلقائية ومستمرة.

ويقصد بالضبط الداخلي (تقسيم العمل والمسؤوليات بحيث يتم تنفيذ العمل على التتالي أي لا ينفرد شخص واحد بعملية كاملة أو إجراء محاسبي كامل. عرف الضبط الداخلي بأنه النظام الكلي للسيطرة سواء كانت مالية أو غيرها والتي تنشئها الإدارة لغرض تسيير أعمالها. فهي تحتوي على التدقيق الداخلي والضبط الداخلي وأي شكل آخر من أشكال الضبط.

كما عرف الضبط الداخلي بأنه ذلك النظام الذي يحوي خطة المنشأة وكافة الطرق التنسيقية والإجراءات المتخذة في المنشأة لغرض حماية موجوداتها وفحص دقة مدى الاعتماد على المعلومات الحسابية التي تنمي الكفاية الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

إن نظام الضبط الداخلي في ضوء التعريف السابق واسع وشامل أكثر مما تعنيه كلمة الضبط ذاتها فهي تعترف أن نظام الضبط الداخلي يمتد إلى أمور تتعلق مباشرة بوظيفة المحاسبة والأقسام المالية.

إن المقصود بالضبط الداخلي ضبط العمليات الروتينية التي تتم من يوم إلى آخر والتي تجريها المنشأة باستمرار وبموجبها يدقق عمل أي موظف من قبل موظف آخر. إن نظام الضبط الداخلي طالما يشير إلى (الإجراءات التنظيمية والمحاسبية والتي بمؤاها تضبط العمليات التي تقوم بها الوحدة من يوم لآخر وبطريقة تلقائية مستمرة وذلك بأن يكون عمل أي موظف يتممه موظف آخر يتحقق من صحته بطريقة مستقلة لغرض محاولة منع ارتكاب الأخطاء أو الغش أو لغرض اكتشافها المبكر).

فهو إذن ينشأ مع النظامين الإداري والمحاسبي ويتداخل معهما ويعد جزءاً منهما. كما بالإمكان تعريف الضبط الداخلي (إنه مجموعة من الإجراءات الخاصة للواجبات لغرض منع واكتشاف الخطأ والغش والعمل على التطوير المستمر في أداء العمل). بعد استعراض مفاهيم الضبط الداخلي بالإمكان تحديد أهم الخصائص التي يتصف بها هذا النظام:

١ - يعتبر نظام الضبط الداخلي جزءاً من نظام الرقابة الداخلية فهو يتعامل مع النظام الإداري والمحاسبي بل ويتداخل معهما.

٢ - يجب أن يتصف نظام الضبط الداخلي بالمرونة وبالإمكان تعديل هذا النظام وبخاصة عند حصول تغيرات في المنشأة.

٣ - ليس بالإمكان تصميم نظام ضبط داخلي نموذجي يصلح تطبيقه في جميع المنشآت بل يختلف من منشأة إلى أخرى وحسب طبيعة نشاط المنشأة.

٤ - يجب أن يكون تصميم نظام الضبط الداخلي بشكل تتخذ فيه العمليات أولاً بأول وبطريقة تلقائية وفي الوقت الذي تتم فيه العملية.

٥ - يقوم نظام الضبط الداخلي على أساس قيام عدد من الموظفين بتنفيذ العمل

وبشكل يسمح بتقسيم العمل فيما بينهم وبذلك لا تتركز سلطة تنفيذ العملية - بالكامل على موظف واحد إذ في حالة تركزها على واحد أو في حالة تواطؤ الموظفين المختصين فإن النظام سوف ينهار. هذا ويتضح مما سبق أن نظام الضبط الداخلي يتصف بأنه مجموعة من الإجراءات والوسائل التي تضعها الإدارة بهدف حماية موجوداتها والحصول على المعلومات والبيانات المحاسبية والإحصائية الدقيقة التي تعد ضرورية لنجاح المنشأة وذلك من خلال مساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة.

إن الهدف من نظام الضبط الداخلي يمكن أن ينحصر في النواحي الآتية :

- ١ - توفير بيانات ومعلومات محاسبية وإدارية دقيقة للإدارة لكي تتمكن من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فالإدارة تتخذ قرارات كثيرة لأجل تسيير نشاطها وعليه فهي تحرص أن تكون قراراتها رشيدة وهنا لا بد أن تكون البيانات التي تعتمد عليها الإدارة وتبني قرارها على صحتها ودقيقة.
- ٢ - توفير الوسيلة لأجل الحفاظ على موجودات المنشأة من السرقة أو سوء الاستعمال فنظام الضبط الداخلي يوفر ضماناً للإدارة في عدم تعرض موجودات المنشأة لأي أخطار خاصة وأن مسؤولية الحفاظ على موجودات المنشأة تقع على الإدارة.
- ٣ - توفير الوسيلة اللازمة للسيطرة على مختلف نشاطات المنشأة وذلك لأجل التأكد من أن السياسات الموضوعة قد تم التمسك بها وأن تنفيذها قد تم بالشكل الذي رسمته الإدارة فالإدارة لا تستطيع أن تراقب كل صغيرة وكبيرة يقوم بها الموظفون ولكن إذا ما توفر نظام ضبط داخلي جيد فإن الإدارة تتمكن من محاسبة كل من يخالف السياسات والتعليمات التي تم إقرارها.

عناصر نظام الضبط الداخلي :

إذا أرادت المنشأة وضع نظام ضبط داخلي سليم يمكنها الاعتماد عليه فلا بد من توفر العناصر الآتية :

١ - تحديد المسؤوليات والسلطات :

في كل نظام للضبط الداخلي لا بد أن تحدد واجبات ومسؤوليات كل موظف داخل المنشأة بما في ذلك موظفي الحسابات ويتم هذا عن طريق وضع خطة تنظيمية سليمة يتم بموجبها تقسيم المنشأة إلى أقسام واضحة ومستقلة في واجباتها

ومسؤولياتها بحيث إن كل عملية تنفذ يكون مسؤولاً عن تنفيذها أكثر من قسم . أي يجب ألا يعهد إلى قسم واحد بتنفيذ العملية بأكملها وأن يكون هناك فصل واضح بين الأقسام التي تكون بحوزتها الموجودات عن الأقسام التي تنفذ وعن الأقسام التي تكون مسؤولة عن القيام بأعمال الحسابات .

أي أن تحديد المسؤوليات والسلطات للأقسام المختلفة يجب أن يكون بشكل يؤدي إلى تكامل وتنسيق بين الجهود المبذولة وعدم تضاربها ويمتد هذا - وكما سبق القول - إلى مستوى الموظفين داخل الإدارات المختلفة وبشكل بحيث لا يقوم موظف واحد بأداء عملية بأكملها وإنما يتم تقسيم العملية الواحدة إلى مجموعة من الخطوات بحيث يكون كل موظف مسؤولاً عن أداء إحدى الخطوات وبالتالي إخضاع عمل كل موظف لرقابة موظف آخر وفي الوقت نفسه وبهذه الطريقة سيتم تحديد المسؤولية عن أي خطأ أو غش قد يحدث .

فالموظف المسؤول عن حفظ المواد الأولية هو مأمور المخزن والموظف المسؤول عن السجلات المخزنية هو في الحسابات وعليه فإن قسم الحسابات هو الذي يراقب المخازن وفي حالة حدوث أي نقص فإنه يكتشف عن طريق الجرد . أما لو أنيطت مسؤولية السجلات المخزنية بمأمور المخزن فهنا يمكن إخفاء النقص في المواد المخزنية .

إن هذا التحديد الواضح للمسؤوليات والسلطات يجب أن يكون مرناً وذلك لأجل إمكانية إدخال أي تعديلات لمقابلة التطورات في العمل وفي الوقت نفسه يجب أن يكون النظام واضحاً بشكل يسهل متابعته وتنفيذه .

لذلك يلزم نظام الضبط الداخلي السليم تقسيم العمل وبشكل لا يسمح معه التداخل بين الاختصاصات وبالذات الأعمال المحاسبية مع باقي الأنشطة الأخرى .

٢ - وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد خطوات أداء كل عملية :

إن هذه الإجراءات تختلف من منشأة إلى أخرى وذلك تبعاً للهيكل التنظيمي للمنشأة وحسب حجمها وعدد الموظفين فيها . إن على كل موظف يقوم بتأدية عمل أن يكون على علم تام بالإجراءات التي يجب اتباعها عند تنفيذ العملية .

في حالة وضع هذه الإجراءات التفصيلية التي تحدد خطوات أداء العمليات فإن هذا لا يعني أن هناك نوعاً من الجمود يقف عائقاً في تطور أداء العمليات فإن الأمر يتطلب تدقيق وتقويم مدى فعالية هذه الإجراءات وذلك من حيث تحقيق

الرقابة الداخلية وانسابية العمل بصورة مرضية ويتم ذلك بمعرفة المسؤولين عن الأنشطة الرئيسية في المنشأة.

إن وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد خطوات أداء كل عملية لكي يتحقق الهدف المطلوب تقتضي التغيير في الواجبات المناطة بالموظفين من وقت إلى آخر بحيث لا يتعارض الأداء وذلك بواسطة الأخذ بنظر الاعتبار كفاءة العاملين وقدرتهم على أداء العمل. إن تغير المهام التي يكلف بها الموظفون تساعد على اكتشاف الأخطاء والغش التي يكون الموظف السابق قد ارتكبها وتستر عليها ويساعد في تحقيق الهدف نفسه إلزام الموظفين الذين بحوزتهم الموجودات المتمتع بإجازاتهم السنوية وإحلال موظفين آخرين بدلهم.

إن العنصرين السابقين الأول والثاني يشملان الترتيبات الإدارية لنظام الضبط الداخلي.

٣ - وضع طرق للإثبات والمطابقة:

عند تقسيم العمل بين الموظفين المختصين لا بد من وجود وسائل وطرق تستخدم لأجل إثبات صحة العمليات التي تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات وذلك للتحقق من دقة العمل الحسابي والمحاسبي الذي أنجز. يوجد هناك طرق عديدة تستخدم عند عملية الإثبات فاتباع القيد المزدوج يعد خير وسيلة للتأكد من الدقة الحسابية والمحاسبية، أما الوسائل التي تستخدم في تحقيق هذا فهي:

أ - الحسابات الإجمالية (حسابات المراقبة).

ب - استخدام الآلات الحاسبة.

ج - مذكرة تسوية حسابات الصرف.

د - مطابقة الحسابات المدينة والدائنة للعملاء مع المصادقات الدورية التي ترسل لهم والتي يتم استلام الرد عليها.

إن الحسابات الإجمالية تعد وسيلة فعالة من وسائل الرقابة ففي حالة استخدام الحسابات الإجمالية في الأستاذ فإنه يفتح سجل أستاذ فرعي ثبت فيه التفاصيل الخاصة التي رحلت إلى الحسابات الإجمالية لذلك فإن ما يرحل إلى الجانب المدين من الحساب الإجمالي هو نفس ما يرحل إلى الجانب المدين من الحسابات في الأستاذ الفرعي وعليه فإن رصيد الحساب الإجمالي يجب أن يساوي صافي

مجموع الأرصدة في الأستاذ الفرعي وذلك لأن كلاً من الحساب الإجمالي والحسابات في الأستاذ مبنية على المبالغ نفسها.

إن هذه الوسيلة تعد من الوسائل الهامة في تحقيق الضبط المحاسبي ويشترط في ذلك تقسيم العمل حيث إن الموظفين الذين يقومون بالتسجيل في حسابات المراقبة غير الموظفين الذين يتولون الإثبات في الأستاذ الفرعي. هذا ويتطلب الأمر كذلك القيام بعملية مطابقة دورية بين الرصيد المثبت في حسابات المراقبة مع الحسابات التفصيلية وفي حالة اكتشاف فروقات يجب العمل على تصحيحها واتخاذ القرارات اللازمة لمنع تكرارها مستقبلاً.

إن استخدام هذه الحسابات الإجمالية تساعد في اختصار الوقت والجهد ولا سيما في حالة اكتشاف أخطاء يظهرها ميزان المراجعة وذلك لأن مجموع الأرصدة بين الحسابات المساعدة وحسابات المراقبة يتساوى وفي هذه الحالة تستبعد من نطاق الفحص حيث يفترض صحتها ويقتصر الأمر فقط على الحسابات التي لا تطابق مجموع أرصدها مع رصيد حسابات المراقبة.

كما أن استخدام حسابات المراقبة يمكن الإدارة من إعداد التقارير التي ترفع إلى الإدارة العليا وذلك لمساعدتها في اتخاذ قراراتها المناسبة وفي الوقت المناسب.

كما أن استخدام هذه الوسيلة يساعد في توفير الكثير من الوقت والجهد لإعداد الحسابات الختامية والميزانية، فعند زيادة الحسابات الشخصية أو الاسمية وبخاصة في المنشآت الكبيرة يستغرق وقتاً طويلاً لأجل ضبطها قبل البدء في إعداد الحسابات الختامية والميزانية. واتباع هذه الوسيلة يؤدي إلى تسهيل مهمة المدقق الخارجي ويبعث الاطمئنان لديه على صحة العمليات المحاسبية والحسابية، فعند المطابقة بين حسابات المراقبة والحسابات الفرعية سيتوفر الوقت والجهد عند تنفيذ عملية التدقيق.

٤ - تصميم المستندات :

إن تصميم المستندات يعد وسيلة هامة وعنصراً هاماً من عناصر نظام الضبط الداخلي الأمر الذي يتطلب عناية مناسبة وذلك لأن هذه المستندات ستكون أساس العمل المحاسبي فعن طريق المستند يمكن محاسبة الموظفين المسؤولين عن تحريرها فالتوقيع على المستند يجعل الموقع أمام مسؤولية والتي تلزمه التصرف في حدود الصلاحيات الممنوحة له.

عند تصميم المستندات تراعى عدة أمور لتحقيق الضبط الداخلي فعن طريق تخصيص أماكن للتوقيع من قبل الموظفين المسؤولين في كل مرحلة يمر بها المستند فعلى سبيل المثال عند تحرير قائمة المبيعات يجب أن توقع من قبل الموظف الذي دققها وعند تسديد قيمتها واستلام المبلغ يجب أن يوقع أمين الصندوق وعند تسليم البضاعة يوقع أمين المخزن.

توجد مجموعة من الشروط التي يجب مراعاتها عند تصميم المستندات وفيما يأتي أهمها:

أ - يجب أن تكون البيانات التي يحويها المستند كافية وتحقق الغرض الذي من أجله صمم المستند، فمثلاً مستند القبض يجب أن يتضمن كافة المعلومات اللازمة والخاصة بعملية القبض كاسم الشخص الذي دفع المبلغ ومقدار المبلغ الذي تم استلامه رقمياً وكتابة وتوقيع المستلم وطريقة التسديد هل كانت نقداً أم بشيك.

ب - أن يراعى عند تصميم المستند اختصار الوقت اللازم وتفادي التكرار، فمثلاً قائمة البيع يجب تصميمها لتصبح مستنداً أساسياً لتسجيلها في يومية المبيعات وكذلك عند شحن البضاعة وخروجها من المخازن وفي الوقت نفسه تثبت فيها معلومات إحصائية عن أنواع المبيعات واحتساب العمولات ودون أن تعد مستندات إضافية لكل مرحلة من هذه المراحل. ويتحقق كل ذلك عن طريق تحرير المستند الواحد من أصل وعدة نسخ فكل نسخة تستخدم في تحقيق الإجراءات المطلوبة.

ج - إن المستند يجب أن يتصف بالبساطة في الشكل والسهولة في الفهم من قبل المستخدمين للمستند وذلك لكي يسهل تنفيذ المحتويات عند تسجيلها فتعقيد الإجراءات قد يضعف نظام الضبط الداخلي حيث يزيد التكاليف والجهد والوقت دون جدوى.

٥ - ثبات الإجراءات:

إن تثبيت الإجراءات الخاصة بنظام الضبط الداخلي يساعد على تحقيق الانتظام والاستقرار عند إجراء العمليات المختلفة وعليه فكل موظف يتصرف في حدود ونطاق مسؤوليته ويقوم بتأدية واجبه كما يجب. إن ثبات الإجراءات يتم عن طريق تثبيت الإجراءات الخاصة بالعمل وبشكل مكتوب وبتفصيل دقيق وذلك باتباع الآتي:

- أ - أن يعد دليل خاص بالحسابات مع إعطاء وصف لكل حساب فهذا الإجراء يسهل عملية التسجيل والتبويب في الدفاتر والسجلات المختلفة .
- ب - إعداد خرائط وبشكل تفصيلي تبين إجراءات مرور المستند من قسم إلى آخر ومن موظف إلى آخر داخل القسم الواحد .
- ج - تحديد واجبات ومسؤوليات كل موظف وعلى ضوء ذلك سوف تسهل مهمة المحاسبة في حالة التجاوز أو الإهمال في أداء المسؤولية .
- د - تثبيت المبادئ والأسس المحاسبية الخاصة بالمعاملات المحاسبية المختلفة كما هو الحال في تحديد أسس احتساب الاندثار وتكوين المخصصات المختلفة والتميز بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية وأسس تقييم المخزون . إن استقرار هذه المبادئ ضروري عند معالجة ما يصادف من مشكلات محاسبية حيث إنها تغني عن الاستفسار حول كيفية المعالجة وإذا ما تم العلاج فإنها تتصف بالتناسق ومطابقة الإجراءات نفسها للفترة أو الفترات الماضية .
- هـ - تثبيت أنواع التقارير المطلوبة من قبل الإدارة ووقت وكيفية إعدادها ونوع البيانات والمعلومات المطلوبة من كل تقرير، فكما هو معلوم أن التقارير أداة لقياس النشاط يمكن من خلالها إجراء التصحيح في حالة حدوث أي انحراف وكذلك تظهر التقارير كيفية تأدية الموظفين لواجباتهم وفيما إذا كانت تتم وفق ما خطط لها من قبل الإدارة أم لا .
- ٦ - استخدام موظفين أكفاء :

إن كافة المنشآت تحرص على الحصول على موظفين أكفاء الأمر الذي يتطلب بذل حرص وعناية كافية عند الاختيار كمنح امتيازات معينة أو تهيئة جو عمل مناسب - وبما أن نظام الضبط الداخلي يحتاج إلى موظفين يحملون مؤهلات معينة فإن الأمر يتطلب بذل عناية عند استخدام الموظفين هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الأمر يتطلب قيام المنشأة بتنظيم دورات تدريبية في مختلف التخصصات وذلك بهدف زيادة الكفاية الإنتاجية الأمر الذي يساعد على إيجاد نظام مناسب للضبط الداخلي .

وسائل فحص نظام الرقابة الداخلية

تقع مسؤولية تصميم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة على عاتق الإدارة، ولكن من الأمور التي تهتم المدقق الذي يقدم تقريره التعرف على نظام الرقابة

الداخلية المطبق فعلاً من قبل الوحدة محل الفحص أو التدقيق وبالتالي تقريره إلى أي حد يمكنه الاعتماد في اختيار إجراءات العمل الميداني وتحديد المدى الملائم بالنسبة لكل بند أو عنصر، والمدقق يقوم بفحص أنظمة الرقابة الداخلية على مرحلتين :

الأولى : فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية كما هي موضوعة أو مرسومة من قبل الإدارة وذلك عن طريق الرجوع إلى تعليمات الإدارة المكتوبة أو الشفوية وذلك بقصد التأكد من مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعة .

الثانية : فحص أنظمة الرقابة الداخلية كما هي منفذة فعلاً في جميع المراحل والعمليات .

إن المدقق يهتم بنظم الرقابة الداخلية (التي تصممها الإدارة لغرض تطبيقها بالوحدة) لتحديد حجم العينة التي سيختارها من المستندات لغرض تدقيقها .
ومن الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على نظام الرقابة الداخلية :

١ - وسيلة قائمة التحريات النموذجية :

يقوم المدقق بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة وافية من الأسئلة بخصوص العمليات المعتادة في الوحدات المختلفة مثل (العمليات النقدية وعمليات البيع والشراء وأرصدة المدينين . . .) ويتم تحضير الأسئلة بعناية وتنصب عن توفر أو عدم توفر العناصر الرئيسية لنظم الرقابة الداخلية السليمة .

هذه القائمة تقدم إلى مدير الحسابات في الوحدة لأجل الإجابة على الأسئلة المثبتة فيها وتعاد إلى المدقق الذي يقوم بدوره بإجراء عدة عمليات فحص واختبار داخل الوحدة للتحقق من تطبيق النظم التي أشار إليها مدير الحسابات في إجاباته وأنها تطبق فعلياً .

إن المزايا المتحققة عند استخدام هذه الوسيلة هي :

- ١ - السهولة في استخدام القائمة بالنسبة لمختلف الوحدات التي يقوم المدقق بتدقيقها مع إدخال تعديلات طفيفة قد تتطلبها الظروف الخاصة بكل وحدة .
- ٢ - إن صياغة الأسئلة بما تتصف به من مرونة تكفي لإبراز معظم خصائص النظام المحاسبي .

- ٣ - إنها توفر وقتاً للمدقق حيث لا يتطلب الأمر تصميم برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل عملية تدقيق على حدة .
- ٤ - إنها تعمل على تنسيق طريقة فحص نظام الرقابة الداخلية في العمليات التي يكلف المدقق بها حيث تسير عملية الفحص والتدقيق فيها جميعاً وفق أسس موحدة .
- ٥ - استخدام القائمة لا تعترض عليه الوحدات حيث ينظرون إليها باعتبارها جانباً من إجراءات التدقيق المعتادة، أما إذا بنيت التحريات على أساس الاستفسار المباشر ومن دون استخدام قائمة معتمدة فإن الموظفين في الوحدة سوف يستأثرون لاعتقادهم أنهم محل استجواب من قبل المدقق .
- ٦ - إن وجود القائمة وإلزام العاملين مع المدقق سنوياً يلفت نظرهم إلى عدم إغفال فحص نظام الرقابة الداخلية كل سنة ومراعاة التغيرات التي تطرأ عليها سنوياً .
- بالرغم من المزايا المتعددة التي تتحقق في ظل هذه الوسيلة إلا أنه توجه إليها الاعتراضات الآتية :
- ١ - إن توحيد أسس فحص نظام الرقابة الداخلية في الوحدات المختلفة قد يدعو القائمين بالفحص إلى إغفال الظروف الخاصة بكل وحدة .
- ٢ - لأجل أن تكون الأسئلة متناسبة مع ظروف وتنظيمات الوحدات المختلفة يجب أن تكون الأسئلة تتضمن الخطوط العريضة لنظام الرقابة الداخلية في الوقت الذي لا يمكن إنكار أهمية التفاصيل لأجل الوصول إلى فكرة سليمة عن نظام الرقابة الداخلية .
- ٣ - إن القائمة قد تغري الفريق الذي يعمل مع المدقق والاكتفاء بما ورد بها من أسئلة وعدم إجراء تحريات أخرى .
- وبالإمكان التغلب على الانتقادات أعلاه وذلك عن طريق :
- أ - إعداد قائمة تحريات خاصة لكل وحدة تنسجم مع طبيعة نشاطها .
- ب - يطلب المدقق من الفريق الذي يعمل معه تقريراً سنوياً عن نتائج استخدام قائمة التحريات في فحص نظام الرقابة الداخلية عن العام السابق وبذلك يضمن انتباههم إلى اتباع قواعد صحيحة في الفحص ومتابعتهم للتطورات الجارية في الوحدة .
- ج - في الوحدات الكبيرة ذات الأهمية لا بد من إعداد قائمة جديدة سنوياً .

إن الإجابة عن الأسئلة الواردة في القائمة تكون إما بالإيجاب بكلمة نعم أو بالنفي بكلمة لا وعليه ينبغي أن يستخدم المدقق خبرته وذكائه عند تصميم وصياغة الأسئلة بحيث من خلال الأسئلة والرد عليها يمكنه من تأشير نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالبند أو العنصر موضوع الفحص.

وعادة تنقسم القائمة إلى أقسام رئيسة وعلى مساعد المدقق المختص بكل قسم أن يثبت في النهاية أنه قام بالفحص أو الاختبار الفعلي لأجل التأكد من صحة الإجابات الواردة في القائمة أو يؤشر ملاحظات في حالة اكتشافه لبعض نقاط الضعف.

وبعد أن تُدقق القائمة من قبل المدقق واستعراض الملاحظات المثبتة فيها واستيفاء توقيعات المساعدين وبعد أن يتخذ القرارات المناسبة في ضوء هذا الاستعراض فإنه يحتفظ بالقائمة في الملف الدائم للعملية لأغراض الرجوع إليها مستقبلاً.

السؤال	الإجابة			تحقيقات المدقق		الملاحظات
	نعم	لا	ملاحظات	بالمشاهدة	بالاختبار	
١ - هل تتركز عملية الشراء في يد مسؤول أو في إدارة مستقلة						
أ - ليس لها علاقة بطلب الأصناف						
ب - ليس لها علاقة بالتسجيل في الدفاتر						
ج - مزودة بمعلومات عن المجهزين						
٢ - هل تصدر أوامر الشراء كتابة						
أ - بعد فحص طلبات الشراء						
ب - بعد التأكد من عدم وجود الأصناف						
ج - بعد اختيار المجهز المناسب						
د - ومن دفتر أوامر مسلسل الأرقام						
هـ - وترسل صورة منه إلى						

السؤال	الإجابة			تحقيقات المدقق		الملاحظات
	نعم	لا	ملاحظات	بالمشاهدة	بالاختبار	
٣ - هل تفحص البضاعة عند استلامها أ - هناك قسم استلام مستقل ب - يتم الفحص بالعدد والوزن ج - تتم مقارنات مع أثر تسليم البضاعة وأمر الشراء د - يعد محضر فحص ترسل صورة منه ٤ - هل ترسل القائمة عند استلامها إلى إدارة المشتريات أ - هل تدقق الأسعار والشروط والتضريعات ب - هل يوقع عليها المسؤولون ج - هل تقارن مع أمر الشراء ومحضر الاستلام وإشعار الإرسال ٥ - هل تجري مقارنات في إدارة الحسابات أ - بين يومية المشتريات وسجل البضاعة الواردة ب - تتبع أوامر الشراء غير المنفذة						

أدناه قائمة تحريات نموذجية لاختبار سلامة نظام الرقابة الداخلية للمشتريات الآجلة ويلاحظ على القائمة أن العمود الأول يحتوي على الأسئلة المطلوب الإجابة عنها (بنعم) أو لا .

والعمود الثاني: توضع علامة م في حالة إذا كانت الإجابة (بنعم) .

العمود الثالث: توضع فيها علامة X في حالة إذا كانت الإجابة (لا) .

العمود الرابع: للملاحظات حيث يكتب فيها في حالة ما إذا كانت الإجابة بـ(النفى) بسبب قصور في النظام وهل هو بسيط أم جسيم . وهذه الخانة من

الأهمية بمكان وذلك لأنه على أساسها تتم كتابة التقارير التي سترفع إلى الإدارة متضمنة المقترحات .

العمود الخامس والسادس : لبيان ما قام به المدقق لتحقيق صحة الإجابات وسواء كان ذلك بالملاحظة أم بالاختبار .

٢ - وسيلة الملخص التذكيري :

يشتمل الملخص على بيان تفصيلي للطرق والوسائل التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية ويستخدم من قبل مساعدي المدقق لغرض الاسترشاد به عند قيامهم بفحص النظام في أي وحدة .

المزايا المتحققة عند اتباع هذه الوسيلة :

- ١ - تؤدي وظيفة تذكيرية فقط أي أنها ترسم الإطار العام الذي يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة قد تغري الفاحص بالاقتصار عليها دون مراعاة للظروف كما هو الحال عند اتباع وسيلة قائمة التحريات النموذجية .
- ٢ - الاقتصاد في الوقت مع عدم إغفال أي نقطة من النقاط الرئيسية .

العيوب التي ترافق اتباع هذه الوسيلة :

- ١ - أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي من جانب الوحدة لنتائج فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية المتبع إذ أنها تعمل كمرشد فقط يساعد في عملية الفحص بينما قائمة التحريات تؤدي وظيفة الإرشاد وفي نفس الوقت تعطي الإثبات الكتابي لما وجدته المدقق أثناء الفحص .
- ٢ - الملخص التذكيري لا تنطبق في حالة الوحدات التي تنفرد أعمالها بطبيعة خاصة .
- ٣ - لا يتحقق التنسيق أو التوحيد في إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية في المنشآت المختلفة حيث إنه متروك لكل موظف من موظفي المدقق حرية انتخاب الوسيلة التي يراها مناسبة .
- ٤ - قد تتسبب هذه الوسيلة في وضع حد لروح الاستقلال في التفكير إذ تتعرض للتفاصيل بدرجة كبيرة .

٣ - وسيلة التقرير الوصفي :

بدأ المدققون في استعمال قوائم استقصاء أساسها ليس تقديم أسئلة لفحص

الإجابة عنها كما في الوسيلة الأولى بل أساسها يطلب المدقق من مساعديه تقريراً يشرح فيه الإجراءات المتبعة من قبل الوحدة بالنسبة لكل عملية من العمليات مع إعطاء وصف لنظام الرقابة الداخلية وخط سير المستندات .

إن أهم المزايا التي تتحقق عند اتباع هذه الوسيلة أنها تناسب الوحدات الصغيرة والمتوسطة الحجم حيث يكون نظام الرقابة الداخلية محدوداً أو ضعيفاً وبالتالي الوسيلتان السابقتان لا تصلح معه .

أما العيوب التي تواجه في حالة اتباع هذه الوسيلة فتتمثل :

- ١ - صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات لغرض التعرف على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية .
- ٢ - صعوبة التأكد من تغطية جميع عناصر الطريقة المتبعة إلا بعد إجراء استقصاءات أخرى .

التقرير عادة ينتهي بتحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية الموجود أو إعطاء بيان شامل لنقاط الضعف ومحاسن النظام في وقت واحد .

وفيما يلي نموذج للمواضيع التي يذكرها المدقق لمساعديه ويطلب منهم وصفاً لها والمتعلقة بالمقبوضات النقدية مثلاً لغرض تقييم نظام الرقابة الداخلية بخصوصها .

المقبوضات النقدية :

- فتح البريد .
- تحضير كشوف بالمبالغ المستلمة .
- القوائم وكيفية استخراجها .
- المتحصلات بواسطة المندوبين .
- المتحصلات عن طريق مصادر مختلفة .
- إيداع المتحصلات في المصرف .
- الاتصال بالعملاء والمجهزين .
- التسجيل بدفتر المقبوضات .
- علاقة أمين الصندوق بدفاتر الأستاذ .

٤ - وسيلة دراسة الخرائط التنظيمية :

يرى بعض المدققين اتخاذ هذه الوسيلة كأساس للقيام بعملية دراسة نظام الرقابة الداخلية .

الخرائط تشمل نوعين :

- الخريطة التنظيمية للوحدة .

- خرائط الدورة المستندية .

ما يخص الخريطة التنظيمية للوحدة فلا بد من تحضيرها بطريقة تفصيلية ليس فقط لتحديد الإدارات والأقسام التابعة للوحدة بل أيضاً لبيان الموظفين المسؤولين ووظائفهم والأعمال التي يقومون بها . وكذلك لا بد من الحصول على معلومات إضافية متعددة عن التنظيم المحاسبي والإجراءات الأخرى المتبعة وبالتالي فهي تحتاج إلى وقت طويل من المدقق لأجل إتمام عملية الفحص .

أما استخدام خرائط الدورة المستندية فإنه بمقتضاها يتخذ المدقق الخرائط أساساً عند فحصه والتي من خلالها يتبين له تقسيم العمل بالنسبة لكل عملية وكذلك الدورة المستندية الخاصة بها ، فمثلاً هناك خرائط الدورة المستندية للعمليات النقدية المشتريات - المبيعات - الأجور - المدينين - الدائنين .

الانتقادات التي توجه في حالة اتباع هذه الوسيلة هي :

- ١ - الصعوبة في رسم الخرائط ومن ثم استنتاج نظم الرقابة الداخلية من واقعها .
- ٢ - إن الخرائط تبين الإجراءات العادية أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها الخرائط بالرغم من أهميتها في عملية الفحص والتدقيق في أغلب الأحوال .

٥ - وسيلة فحص النظام المحاسبي :

يستخدم المدقق هذه الوسيلة لأجل تقرير كفاية نظام الرقابة الداخلية وكما يلي :

يحصل المدقق على قائمة بالدفاتر المحاسبية وبأسماء الموظفين المسؤولين عن مسكها وتدقيقها داخلياً وقائمة أخرى بأسماء الموظفين الذين بعهدتهم موجودات وقائمة ثالثة ببيان طبيعة المستندات المثبتة لحركة النقدية الواردة للمنشأة والصادرة منها والدورة المستندية لتلك المستندات .

يقوم المدقق بعد ذلك بإجراء دراسة مقارنة لهذه القوائم الثلاث لغرض

التحقق من فصل وظيفة أداء العمليات عن وظيفة الاحتفاظ بالموجودات وعن وظيفة المحاسبة عنها وبالشكل الذي يؤدي إلى التحقق من توفر نظام سليم للرقابة الداخلية .

مزايا هذه الوسيلة :

- ١ - تقتضي القيام بدراسة خاصة لظروف كل وحدة على حدة .
- ٢ - تأخذ بنظر الاعتبار الظروف الخاصة بكل وحدة .

أما عيوبها :

- ١ - أنها مطولة خصوصاً في الوحدات الكبيرة إذ يقوم المدقق بتحريرات بخصوص كل موظف وكل سجل .
- ٢ - إن النظام المحاسبي لا يشتمل على جميع المعلومات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية في الوحدة ولذلك يفضل استخدام هذه الوسيلة إلى جانب وسائل أخرى مكملتها .

الاعتبارات العامة عند قيام المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية

إن الاعتبارات العامة التي يجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل المدقق عند قيامه بفحص نظام الرقابة الداخلية تتمثل بما يلي :

- ١ - بإمكان المدقق الجمع بين أي وسيلتين أو أكثر من الوسائل السابقة أو يجمع بين أي وسيلة وبين برنامج التدقيق .
- ٢ - يجب على المدقق قبل البدء في عملية الاستقصاء أن يجتمع بمساعديه المكلفين بالقيام بعملية التحري ويعين لهم الطريقة التي اختارها والأسباب التي دعت إلى اختيارها والعوامل والظروف الخاصة بالوحدة كما يطلب منهم أن يكون هدفهم من الاستقصاء هو التوصل للحكم على كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق من عدمه .
- ٣ - إن أي وسيلة يتبعها المدقق عند القيام بعملية الفحص لنظام الرقابة الداخلية ما هي إلا مجرد إجراءات، أما الجزء الأهم من الفحص فيتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج تلك الإجراءات واستخلاص الحكم الصحيح عن النظام المطبق .
- ٤ - ينبغي أن تكون عملية الاستقصاء الأولى شاملة لجميع العمليات التي تقوم بها الوحدة .

- أما في السنوات التالية فيمكن أن يتم الاستقصاء بإحدى الصور الآتية :
- أ - أن يشمل الفحص جميع العمليات بنفس الطريقة التفصيلية التي اتبعت في الاستقصاء الأول .
- ب - أو يشتمل الفحص التفصيلي على بعض النواحي فقط في كل سنة مع فحص سريع للنواحي الأخرى .
- ج - أن يقتصر الفحص في السنوات التالية على كل ما له صلة بالسجلات المحاسبية .
- ٥ - تستلزم عملية الفحص قيام المدقق بمقابلة ومناقشة الموظفين في الوحدة الخاضعة للفحص ولا يقتصر الأمر على كبار الموظفين بل ويشمل أيضاً الصغار منهم المسؤولين عن تنفيذ العمليات ويراعى أن توجه الأسئلة إلى الموظف المختص الذي يقوم بالعملية التي يدور حولها السؤال وفي حال كانت إجابة الموظف غير منطقية فيراعى التحقق عملياً من خطوات العمل الذي يقوم به ذلك الموظف .