

الفصل الرابع

المحاسبة والتحكم المحاسبي

نشأة المحاسبة وتطورت نتيجة عوامل اقتصادية وقانونية مختلفة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب التي تتمثل في تقديم البيانات المالية إلى طوائف متعددة .

فلقد ظهرت الحاجة إلى المحاسبة في القرون الوسطى إي منذ القرن الرابع عشر نتيجة ظهور لمعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات . وكانت المشروعات الفردية تمثل الشكل القانوني السائد في ذلك الوقت . فكانت المحاسبة أداء لخدمة أصحاب المشروعات عن طريق تسجيل العمليات المالية العديدة في الدفاتر لحاجة صاحب المشروع إلى سجل منظم جميع العمليات التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته والذي يساعده في قياس مسؤوليات الأشخاص القائمين بإدارة أمواله وفي تحديد علاقة المشروع بالغير ممن يتعاملون معه ، وفي ظل هذه الظروف المحاسبة المالية التي تهدف إلى تسجيل وتبويب العمليات المالية في مجموعة دفترية ثم استخراج نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة في خلال فترة معينة وكذلك تحديد مراكز الأموال في نهاية هذه الفترة .

وفي أواخر القرن الثامن عشر ظهرت في الأفق علامات تطور جديد في المحاسبة نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية ، فظهور الثورة الصناعية أدت إلى تطور الوحدات الإنتاجية والى تكوين شركات المساهمة للقيام باستثمار رؤوس الأموال الضخمة اللازمة للصناعة ، وقد تميزت هذه المشروعات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحددة كما أداة إلى

تعد العملية الإنتاجية وزيادة استخدام عوامل الإنتاج وبالتالي إلى صعوبة وتعد الوظيفة الإدارية ،ومع هذا التطور تغيرت النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة ولم تعد وسيلة لخدمة أهمية أصحاب المشروع فقط .

بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الإدارة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع والأشراف على تنفيذها والرقابة عليها .ويترتب على ذلك ظهور أهمية محاسبة التكاليف الفعلية والتي تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج والرقابة على عناصر التكاليف وتقديم التقارير للمحتويات الإدارية المختلفة لقياس مدى الكفائية في تحقيق الأهداف المطلوبة من قيام المشروع .

ومنذ أواخر القرن التاسع عشر وفي خلال القرن العشرين ومع زيادة حجم المشروعات وانتشار ظاهرة اندماج الشركات ، ومع زيادة تدخل الدولة في شؤون الإنتاج والاستهلاك ،ومع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية وانتشار المخترعات الجديدة ومع زيادة المنافسة بين المشروعات المختلفة لتقديم السلع أو الخدمات لإشباع رغبات الأفراد اللانهائية والمحافظة على رأس المال ونموه ، والبحث الدائم عن الأسواق الجديدة ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من أجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة ، ومع كل ذلك تطورت المحاسبة وزادت الحاجة إلى خدمات الحاسب وأصبحت المحاسبة وسيلة لقياس مدى كفاءة الإدارة وبالتالي وسيلة لخدمة المجتمع بصفه عامه ، ونرتب على ذلك ظهور فروع متعددة ومختلفة من المحاسبة بعقد مد الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة ولقياس مدى كفايتها من جهة أخرى .

ومن دراسة التطور التاريخي للمحاسبة نستطيع أن نحدد بعض الحقائق المتعلقة بنشأة المحاسبة وتطورها :-

1. تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة طوائف متعددة .

2. المحاسبة وسيلة وليست هدفا ولقد تطورت هذه الوسيلة في مراحل متعددة . فمنها وسيلة لخدمة أل إداره إلى وسيلة لخدمة المجتمع وبجدر هنا أن كل مرحلة من هذه المراحل ليست بدا يل وكل منها لا تحل محل الأخرى التي تسبقها ولكنها في رأي مراحل مكمله لبعضها البعض وتؤدي إلى زيادة مسؤولية المحاسب فعليه أن يقدم البيانات ألامه في الوقت والقالب المناسب لكل طائفة من الطوائف التي تحتاج أليها .

3. أن تطور المحاسبة مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى ظهور فروع متعددة فمن المحاسبة المالية إلى المحاسبة الإدارية بفروعها المختلفة إلى المحاسبة الاجتماعية وكل من هذه الفروع يخدم فئة من الفئات التي تحتاج إلى البيانات المحاسبية .

أهداف المحاسبة :-

تهدف المحاسبة إلى تحقيق ما يلي:

1. تسجيل العمليات المالية اليومية عند حدوثها مباشرة للرجوع إليها عند الحاجة .

2. تصنيف وتبويب هذه العمليات لتستطيع المنشأة معرفة ما لها من أصول وما عليها من التزامات.

3. إعداد الحسابات الختامية لمعرفة نتيجة المشروع من ربح أو خسارة.

4. تقصي الأسباب التي أدت إلى الخسارة ومحاولة تجنبها مستقبلاً.
5. إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) لمعرفة حقيقة أصول وخصوم المشروع.
6. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة من خلال تزويد الإدارة بكافة المعلومات المالية الضرورية.
7. المحاسبة أداة لخدمة المجتمع وذلك من خلال بيانها لمدى كفاية إدارة المشروع.

أهمية المحاسبة في النشاط الاقتصادي :-

المحاسبة في أي مشروع مهما كان شكله مشروعاً فردياً أم شركة أشخاص أو شركة مساهمة عامة أو مؤسسة عامة تقدم خدمة لفئات متعددة منها:-

1- أصحاب الملكية :- تهتم المحاسبة بقياس نتيجة نشاط المشروع من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي وأصحاب المشروع في حاجة لمعرفة التقدم الذي تحرزه المنشأة ومعرفة درجة الفاعلية التي تستخدم بها موارد المشروع.

2- الإدارة تقدم المحاسبة للإدارة المعلومات والتقارير الوافية التي تمكنها من إدارة العمليات اليومية للمنشأة بصورة سليمة فمثلاً في المشروعات ذات الأقسام يمكن تحديد نتيجة أعمال كل قسم على حده وبالتالي معرفة الأقسام التي تحقق خسارة وثم اتخاذ قرار بإلغاء هذا القسم إذا كان ذلك ضرورياً.

3- الدائنون وحملة السندات : يهتم دائنو المشروع بالوضع المالي للمشروع لمعرفة قدرته على السداد ، ومن هنا فان البنوك قبل منح

تسهيلات الائتمانية لعملائها تطلب منهم معلومات كاملة عن المشروع كالميزانية في آخر سنة وذلك لدراستها . ويعطى الدائنون أهميه خاصة لسيولة المنشأة واتجاهات الأرباح وأثرها على السيولة .

4-دائرة ضريبة الدخل :-تهتم ضريبة الدخل بتحديد أرباح المشروع بدقة حتى تستطيع أن تحتسب الضريبة المستحقة ولكن هذا لا يتم إلا إذا كانت المنشأة تمسك دفاتر منتظمة وحسابات أصولية وبعد تدقيق حسابات المنشأة من قبل مدقق للحسابات .

5-المحللون الماليون :-يقوم المحلل المالي بتحليل المعلومات المالية وذلك لتقديم النصح والإرشاد للجمعيات التي تطلبها مثل المستثمرون .

***حقول المحاسبة :- للمحاسبة حقول متعددة هي :**

1-المحاسبة الحكومية :- وهي المحاسبة التي تهتم بإثبات كافة عمليات صرف وتحصيل الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة والتي تتمثل في الموظفين الإداريين والسلطة التشريعية ورجال الأعمال والمستثمرين وعلماء المالية العامة وأفراد الجمهور .

2-المحاسبة الضريبية :- وهي المحاسبة التي تهدف إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة تمهيدا لفرض الضريبة المناسبة على هذا الدخل وتعتمد في الدرجة الأولى على القوانين الضريبية والتي يجب أن يلم بها المحاسب إلماما جيدا .

3-محاسبة التكاليف :- تختص محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتهدف إلى تحقيق الرقابة على عناصر لتكلفة وإمداد الإدارة

بالبيانات اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة بالإضافة إلى كونها تحدد تكلفة الوحدة المنتجة .

4- المحاسبة الإدارية :- المقصود بالمحاسبة الإدارية هو الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المنشأة وعلى التكاليف في الوقت المناسب مما جعل لهذه الرقابة أثرها الفعال في بحث أي انحراف عن التخطيط الموضوع مقدما ومعالجة هذه الانحرافات في الحال . فوظيفة المحاسبة الإدارية تتضمن إعداد وإظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التي تساعد الإدارة مباشرة في وضع سياستها ومراقبة تنفيذها أولا بأول .

5- مراجعة الحسابات :- ويقصد بها فحص الحسابات والدفاتر والمستندات فحصا دقيقا بحيث يتمكن المراجع من الاقتناع بان الميزانية تدل دلالة صادقة وواضحة على المركز المالي للمؤسسة . وان حساب الأرباح والخسائر يعطي صورة مماثلة نتيجة أعمال المدة المالية . وذلك بناء على البيانات والإيضاحات المقدمة للمراجع وطبقا لما جاء في الدفاتر .

6- المحاسبة المالية :- وهي المحاسبة التي تهتم بتسجيل عمليات المشروع واستخراج نتيجة الأعمال وإعداد القوائم المالية ووضع قواعد الضبط والرقابة على ممتلكات المشروع .

7- تصميم النظم المحاسبية :- من المعروف أن لكل مشروع اقتصادي نظامه المحاسبي الخاص به فالشركات الصناعية لها نظامها

الخاص والبنوك لها أيضا نظامها الخاص والحكومة لها نظامها الخاص، ومن هنا نشأت الحاجة إلى ظهور فرع خاص من المحاسبة يهتم في وضع وتصميم النظام المحاسبي المناسب لكل مشروع . خاصة وان المشروعات الاقتصادية ، قد تضمنت كثيرا وظهرت الآلات المحاسبية الحديثة وتم استخدام الحاسب الإلكتروني في كثير من المنشآت وخاصة البنوك .

النظام المحاسبي:-

التعريف الشامل للنظام المحاسبي :- النظام المحاسبي يشمل عمليات تسجيل وتبويب العمليات وتصميم المستندات والدفاتر وتحديد الإجراءات التي تتبع في جميع المعلومات المختلفة المتعلقة بالمعاملات المالية أو الصفات التي تعتقدها الوحدات المحاسبة وطرق تسجيلها ووسائل الرقابة عليها وأساليبها عرض نتائجها .

عناصر النظام المحاسبي :-

من المتعارف السابقة للنظام المحاسبي يمكن أن نستنتج عناصر النظام المحاسبي :

1. المجموعة المستندية :- وهي المستندات المستخدمة في المشروع والتي تتعلق بالناحية المالية مثل مستند القبض والصرف والقيد وغيرها .

2. المجموعة الدفترية :- وهي الدفاتر التي تستخدمها المنشأة سواء كانت دفاتر مالية أو دفاتر إحصائية ومن أمثلتها دفتر اليومية الأستاذ .

3. مجموعة التقارير المالية :- وهي مجموعة القوائم المالية التي تعد في قسم المحاسبة لتقديمها إما إلى أصحاب المشروعات أو لعرضها على الجمهور أو تحتاجها الدولة .

4. مجموعة الإجراءات المحاسبية :- وهي الإجراءات التي تنظم العمل المحاسبي في المشروع . وعن طريقها يمكن تنظيم العمل ويمكن تلافي حدوث الأخطاء أو الاختلاسات في المشروع .

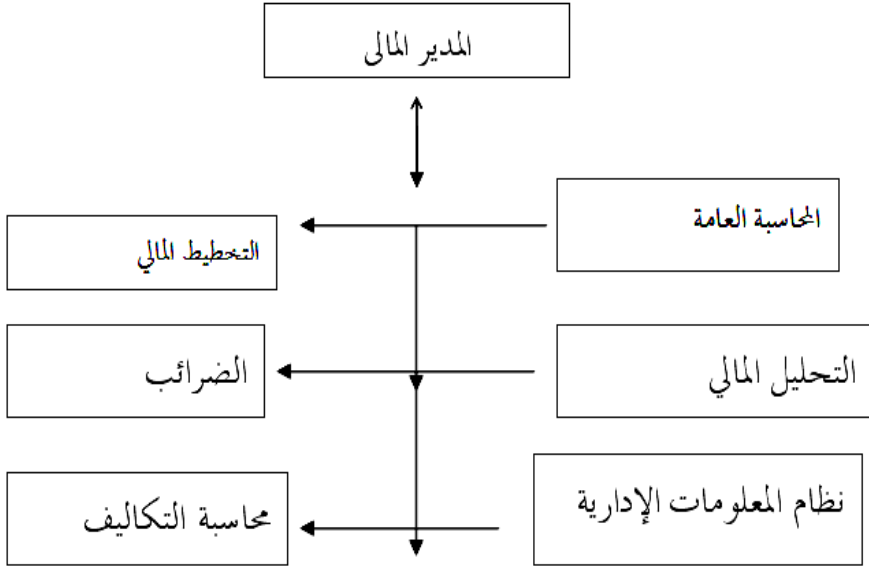
5. دليل الحسابات :- وهو قائمة منظمة أو جدول بأسماء وأرقام أو رموز الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ يتم أعداده في ضوء خطة معينة لتبويب الحسابات .

6. نظام القيد هل يتم استخدام نظرية القيد المفرد ام نظرية القيد المزدوج للإثبات في الدفاتر .

7. مجموعة الآلات والمعدات: والأدوات المستخدمة في قسم المحاسبة
تنظيم قسم المحاسبة :-

لا يوجد تنظيم واحد يصلح لكل المنظمات ويعني بكل الاحتياجات كما انه لا توجد خطة واحدة مثالية فقد وجد إن هناك تجمعات وظيفية معينة مقيدة وقابلة للتطبيق العملي . ولكن المشكلة هي تقرير كيف يمكن تجميع الوظائف وصولاً إلى نتائج فعالة في بيئة معينة والتي يمكن ان تتضمن حجم وطبيعة نشاط الشركة ، خبرة المسؤولين والإداريين ، الأفراد ، الموقع ، فلسفة الإدارة وأهداف الشركة .

الخريطة التنظيمية لقسم المحاسبة .



- 1- المحاسبة العامة :- تتضمن المسؤوليات ، سجلات الأستاذ ، المدينون ، الدائنون ، الرواتب والتقارير المالية .
- 2- التخطيط المالي :- ويتضمن المسؤوليات ، تخطيط الأعمال ، التنبؤات ، الموازنات ، التخطيطية ، والمعايير .
- 3- التحليل المالي :- تتضمن المسؤوليات ، دراسات خاصة ، تحليل الاقتصاد ، تحليل عمليات اقتناء الأصول .
- 4- الضرائب :- وتتضمن المسؤوليات ، يضم النظام ، الإجراءات وتطبيقات الكمبيوتر الأخرى .

5- محاسبة التكاليف :- وتتضمن المسؤوليات ،تسجيل التكاليف ، المحاسبة عن المواد المحاسبة عن العمل المباشر ، المحاسبة عن الأعباء الإضافية .

- فيما يلي عرض بعض الملاحظات التي تتعلق بالهيكل التنظيمي :
 - تقيم مجموعتنا المحاسبية العامة ومحاسبة التكاليف بصفة أساسية بتسجيل العمليات وإعداد التقارير عن النتائج الفعلية ، وفي ضوء حجم العمليات ومستوى النشاط يمكن دمج هاتين الوظيفتين في مجموعة واحدة .
 - تم الفصل بين وظيفتي التخطيط المالي والرقابة وبين أنشطة التسجيل ، وهذا يسمح للموظفين بالتركيز على التجاوزات في التكاليف ، قياس الأداء، تحليل الانحرافات ، والإجراءات المصححة المقترحة، وفي معظم الأحوال يكون الموظفون أكثر قدرة على التحليل ويعملون بالاشتراك مع موظفي الإنتاج صوب فهم أعمق لأهمية الانحرافات عن الخطة.
 - في الشركات الأكبر حجماً يكون هناك حاجة لأفراد قادرين على القيام بدراسات خاصة تتعلق بمشاكل معينة مثل إعادة توطين المصنع ، قرارات الصنع أو الشراء ، والتحليلات الاقتصادية بخصوص إمكانية اقتناء شركات أخرى .
 - يجب إنشاء إدارة منفصلة لضمان توافر المواد الكافية لتصميم نظم المحاسبة ، تطوير الإجراءات والتنسيق بين العاملين في مركز الحاسب الآلي بخصوص النظم التي تتضمن تطبيقات على الحاسب الآلي كما يجب التأكد من تكامل الأنظمة مع بعضها البعض.

- في بعض الشركات تقع مسؤولية الضرائب والتأمين على عاتق المراقب المالي . ولكن يجب فصل هاتين الوظيفتين نظراً للطبيعة المتخصصة والحاجة إلى مهارات مختلفة لكل منهما .
- في ضوء حجم الشركة يمكن إنشاء إدارة خاصة بالمراجعة الداخلية كما يجب مراعاة الانفصال الكامل لوظيفة المراجعة الداخلية عن المسؤوليات المحاسبية الأخرى وربما تقدم التقارير الخاصة بنتائج عمليات المراجعة الداخلية عن المسؤوليات المحاسبية الأخرى ، وربما تقدم التقارير الخاصة بنتائج عمليات المراجعة الداخلية إلى مسئول آخر غير المراقب المالي .

1- حينما تكون الشركة صغيرة أو متوسطة الحجم تقدم إلى المراقب المالي التقارير المتعلقة بوظائف إدارة المكاتب ، مثل الاتصالات ، خدمات المكاتب ، البريد ، الملفات ، النسخ ، ولكنت كلما كبر حجم الشركة يجب تفويض وإعادة تصميم هذه المهام لضمان حسن إدارة الوظائف الأساسية للمراقب المالي .

هذا ويمكن أن يكون هناك أكثر من مستوى للمراقب المالي في الشركة ففي الشركات المساهمة يكون هناك مراقب مالي للشركة ككل بينما يوجد مراقب مالي لكل قطاع ومراقب مالي لكل مصنع وفي معظم المنظمات يقدم المراقب المالي في كل موقع تقريره إلى المدير التنفيذي المسئول عن الموقع ، فعلى سبيل المثال المراقب المالي في المصنع يقدم تقريره إلى مدير المصنع ، والمراقب المالي للقطاع يقدم تقريره إلى رئيس القطاع ، والمراقب المالي للشركة ككل يقدم تقريره لرئيس الشركة في كل

المستويات الثلاثة المشار إليها تتماثل المسؤوليات الوظيفية ، مع مراعاة أنها تشمل الشركة ككل بالنسبة للمراقب المالي العام.

هناك من يرى ، إن من أهم أسباب التعثر المالي والفساد وانهيار الشركات هو ضعف التحكم المؤسسي فيها وإن التعثر ليس ناجماً عن عوامل تتعلق بمهنة تدقيق الحسابات وطريقة عمل المدققين وضعف الرقابة الحكومية مع الأفراد بأهمية وآثار هذه العوامل بقدر ما يكون هذا التعثر متصلاً بالتحكم المؤسسي في الشركات وهيمنة شخص أو أكثر على قرارات مجالس إدارتها .

ونظراً لقناعتي بضرورة إتباع أنظمة التحكم المؤسسي ، فقد وجدت من المفيد أن أركز في هذا البحث على هذا الموضوع للأسباب التالية :

لأن التحكم المؤسسي في العالم في هذه الأيام هو موضوع ساخن يحتل قلب الأحداث من ناحية المستثمرين والهيئات الرقابية الحكومية والمحاسبين القانونيين والأطراف المهتمة في المجتمع .

لأنه من المتوقع أن يشهد العقد أو العقدان القادمين اهتماماً كبيراً وعناية فائقة في أنظمة التحكم المؤسسي سواء في القطاع العام أو الخاص ، لأنه هنالك اهتمام من قطاعات المجتمع المختلفة بالسلوك المؤسسي في كل من القطاع الخاص والقطاع العام أخذ يزداد باضطراب خلال السنوات الأخيرة .

تم تطوير مبادئ التحكم المؤسسي لتبديد قلق المستثمرين من ازدياد تركيز قوة التحكم في أيدي إدارة الشركات أو المؤسسات ، ولطمأنتهم ولتدعيم الثقة في سوق رأس المال وفي الشركات والمؤسسات التي تساهم

في الاقتصاد الوطني على قاعدة أن الشركات أو المؤسسات الناجحة تنتج بلا شك اقتصاداً ناجحاً والعكس صحيح أيضاً .

فإذا ما أصاب الضعف في التحكم المؤسسي في الشركات أي سوق مالي فإن رأس مال المستثمرين سيغادر هذا السوق . وستكون هذه المغادرة سريعة جداً . ولذلك فانه في عصر المعلومات التقنية لا يمكن لأي شركة أن تتجو من الآثار السلبية الكبيرة الناجمة عن الضعف في التحكم المؤسسي ومن هذه الآثار انخفاض أسعار أسهمها في السوق المالي .

وتساهم عملية العولمة في إضفاء أهمية بالغة على موضوع التحكم المؤسسي لأنه في ظلها يكون العالم بلا حدود أو حواجز وليس المقصود هنا الحدود السياسية أو الحدود الجغرافية وإنما المقصود عبور المعلومات المالية وغير المالية من خلال الإنترنت ، وبالتالي تجاهل الحدود الجغرافية أو السياسية لأي بلد .

وكي تكون هذه المعلومات موثوقة وذات جودة عالية فانه من الضروري أن تكون متولدة وناتجة من بيئة أعمال ذات تحكم مؤسسي جيد. وللتدليل على أهمية التحكم المؤسسي في الشركات قامت عدة جهات عالمية بدراسة آثارها على المستثمرين والأسواق المالية ومن هذه الدراسات تلك الدراسة المشهورة التي قامت بها شركة ما كنزي قبل سنين على حوالي 500 شركة بلغت رؤوس أموالها ثلاثة تريليون دولار . فقد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة هامة جداً مفادها أن 70% من المستثمرين مستعدون لدفع الزيادة في قيمة السهم في السوق المالي (ضمنية) بمعدل يقرب من خمس قيمة السهم تقريباً للشركات الإنجليزية وذلك مقابل توفر تحكم مؤسسي جيد

فيها، وترتفع قيمته الضمنية إلى ما يقرب ثلث قيمة السهم تقريباً للشركات في دول غرب آسيا حيث أن مستوى التحكم المؤسسي فيها يقل عن مثيله في بريطانيا .

المفهوم التقليدي للتحكم المؤسسي:-

أن المفهوم التقليدي للتحكم المؤسسي يفيد بأنه نظام ذاتي للتوجيه والإدارة والرقابة على الشركات أو المؤسسات بغرض تحقيق غايات وأهداف الشركة أو المؤسسة من نفسها وبأنفسها دون أي تأثير أو نفوذ من أي جهة كانت وذلك بما يوفر تعامل عادل مع كل الأطراف ذات المصلحة المشتركة .

إن النظرية التي نقول أن المساهمين قد انتخبوا مجلس الإدارة ليدبر الشركة لمصلحة المساهمين تبدو للوهلة الأولى منطقية ، ولكنها في حقيقة الأمر نظرية خاطئة ، وتسقط أمام مفهوم التحكم المؤسسي أو أمام أحكام التشريعات ذلك لأن مجلس الإدارة يدير الشركة لتحقيق أهدافها وغاياتها المحددة . فالشركة هي شخصية اعتبارية وكيان قانوني مستقل له أهدافه وغاياته . كما إن ذمة الشركة مستقلة تماماً عن ذمة المساهمين وانه لا صلة مباشرة للمساهمين في موجودات الشركة التي يملكونها ويستمد المساهمين قوتهم من العملية الديمقراطية في الحصول على حق التصويت وحق الأرباح وحق حضور اجتماعات الهيئة العامة بما في ذلك انتخاب أو تغيير مجلس الإدارة .

إن المساهمين يتغيرون ولكن الشركة تستمر ، ومن هنا تأتي أهمية التحكم المؤسسي .

وينتج التحكم المؤسسي من التي تقوم بها كل الجهات الموكل إليها عمليات الإدارة والإشراف والرقابة والتي يجري محاسبتها عن مدى تحقيق غايات الشركة أو المؤسسة وعن مستوى الإبلاغ المالي .

قواعد التحكم المؤسسي

هناك قواعد عامة تشكل الدعامة الأساسية للتحكم المؤسسي منها :

1. الشفافية:-

وهي دعامة عامة لضمان النزاهة والنقطة في إجراءات إدارة الشركة أو المؤسسة وإدارة أفرادها واتخاذ القرارات فيها وتؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة ألي كل الأطراف ذات المصلحة بما يتيح المجال لها لإعداد وتحليل مفيد حول عمليات الشركة أو المؤسسة والأساسيات الاقتصادية فيها والمعلومات المالية وغير المالية.

2. المسائلة:-

وهي قاعدة تقضي بمحاسبة الذين يتخذون القرارات في الشركة أو المؤسسة ، أو الذين ينفذون الأعمال ، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم ، وبمعنى آخر تحمل الجهات المعنية في الشركة أو المؤسسة تبعات الأعمال المناط بهم ، ولذلك لا بد من إيجاد آلية لهذه الدعامة.

3. المسؤولية :-

وهي مرتبطة بدعامة المسائلة من حيث المعاقبة على سوء الإدارة أو القيام بإجراءات تصحيحية وهي بطبيعة الحال تتدرج ضمن خط تفويض السلطات في كل شركة أو مؤسسة .

4. العدالة

وهي الاحترام والاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح ، وعلى قدم المساواة ، ومن هذه الأطراف مصالح أقلية المساهمين.

5. الاستقلالية

وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح مثل الهيمنة من رئيس قوي على الشركة أو مساهم كبير على مجلس الإدارة ، وهذه الآلية تبدأ من كيفية تشكيل المجالس وتعيين اللجان إلى تعيين مدقق الحسابات بحيث لا يسمح بأي نفوذ لأحد على قرارات مجلس الإدارة وعمال الشركة.

المفهوم الجديد للتحكم المؤسسي :-

لم يعد مفهوم التحكم المؤسسي هو مجرد أنظمة وإجراءات تتبع في الشركات والمؤسسات لحماية المساهمين وأصحاب المصالح فقط ، بل غدت هنالك اليوم نظرة جديدة له يجري بموجبها الربط بقوة بين التحكم المؤسسي والأداء الناجح للشركة .

ولذلك تم إضافة أهداف جديدة للتحكم المؤسسي منها :

- الأداء الناجح والإنجاز الجيد للشركة أو المؤسسة.
- إدارة المخاطر المختلفة ومنها مخاطر العمليات ، ومخاطر السوق ومخاطر الائتمان ، ومخاطر التكنولوجيا ومخاطر مخالفة القوانين ، ومخاطر الكوارث .
- وضع استراتيجية لأعمال الشركة من فريق واحد ومتابعتها ومراقبة نتائجها وتعتبر النظرة الجديدة أن الخط النهائي للتحكم المؤسسي ليس أحادي البعد وهو الربح أو الخسارة وإنما هو ثلاثي الأبعاد وهي :-

- البعد الاقتصادي أو الاستثماري .

من حيث المعلومات المالية والمعلومات غير المالية

- البعد البيئي.

من حيث إنتاج السلعة أو بيعها وتقديم الخدمة على البيئة

- البعد الاجتماعي.

من حيث القيم ومستويات السلوك والعلاقات المتبادلة مع أصحاب

المصالح المختلفة وليس مع المساهمين فقط على نشاطات الشركة أو المؤسسة .

ولعله من الصعوبة بمكان إيجاد توازن سليم بين الالتزام بقواعد

التحكم المؤسسي وبين الإنجاز الريادي في السوق الاقتصادي بحيث يتم الأخذ بالحسبان توقعات المساهمين بنمو معقول في قيمة أسهمهم من جهة والالتزام بحقوق ومصالح الأطراف الأخرى المستخدمة للبيانات المالية من جهة أخرى ، وقد عبر رئيس البنك الدولي عن خطورة التحكم المؤسسي حيث قال أن التحكم المؤسسي للشركات هو أمر حاسم وأساسي للاقتصاد العالمي تماماً مثل أهمية التحكم المؤسسي للحكومات .

ولا نستغرب اليوم إن وجدنا في بعض الشركات أو المؤسسات في

العالم وظيفة مدير لسمعة الشركة (CRO) لدراسة مدى مقابلة مبيعات الشركة أو خدماتها لتوقعات عملائها ومعرفة نظرة العملاء للشركة والى الموجودات الإنسانية فيها من مهارات وخبرات .

عناصر التحكم المؤسسي:-

إن التحكم المؤسسي الجيد يفرض عناية خاصة ومسؤولية من إدارة الشركة نحو المجتمع من حيث عدم التمييز في المعاملة والتقيّد بمواضيع حقوق الإنسان ومواضيع البيئة وللتحكم المؤسسي عناصر مختلفة يجب إن تظهر في بوتقة واحدة مع الدعائم الأساسية في كل شركة أو مؤسسة منها :

(1) الهيكل التنظيمي :

ويشمل تحديد الواجبات ، وتوزيع المسؤوليات ، وخطوط التفويض للسلطات وتعيين الإدارة العليا والإدارة التنفيذية الخ.

(2) الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي :

ويشمل التدقيق الداخلي ، لجان التدقيق ، إدارة المخاطر، الموازنة التقديرية ، وتدريب العاملين .

(3) الإبلاغ المالي :

ويشمل التقارير السنوية ، السياسات المحاسبية المتبعة ، تقارير التدقيق الخارجي ومقاييس الانجاز .

(4) السلوك الأخلاقي :

ويشمل التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها وبمستوى عالي من السلوك المثالي فيها.

ولقد افردن في هذا البحث الفصل لثالث لتناول العنصرين الأول.

والثاني بشيء من التفصيل .

مشاكل التحكم المؤسسي

تتمحور مشاكل التحكم المؤسسي في الوقت الراهن في عدد من الأمور الهامة اذكر منها:-

- مجلس الإدارة

والفصل بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية ومسؤولياتها في إدارة الشركة وتشكيله مجلس الإدارة ومستوى رقابته ، وعدد اجتماعاته الخ
الجمع بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة والمدير العام في آن واحد .

- أعضاء مجلس الإدارة

توفير أعضاء في مجلس الإدارة غير تنفيذيين يكونوا قادرين على تقديم آراء وتجهادات مستقلة نابعة عن إحساسهم بالمسؤولية وعن خبراتهم وتفهمهم لعمل الشركة ، على إن يكونوا ذا فكر متجدد .
وافق واسع للمشاركة في وضع إستراتيجية للشركة بحيث يقدموا وقتاً كافياً لعملهم في الشركة .

- لجان المجلس

أهمها لجنة التدقيق على أن تكون فعالة ومستقلة ومؤلفة من أعضاء غير تنفيذيين ولها أهداف واسعة محددة تتعلق بالرقابة الداخلية والعلاقة مع التدقيق الخارجي ومراجعة التقيد بالأنظمة والقوانين والتعليمات وغير ذلك من مهام عديدة.

وفي أزمة عدم الثقة في كفاية التحكم المؤسسي في الشركات تتادتا الأصوات لتقوية لجان التدقيق وإن يكون أعضاء اللجنة على مستوى عال من سعة الذهن ومن يسألون الأسئلة الصعبة .

- المكافآت المدفوعة للإدارة

- بحيث لا يتم ربطها بالإنجاز قصير الأمد وتحدد من لجنة مستقلة .
- وقد وضعت بعض دول العالم لوائح مطلوب من الشركات الإجابة عليها لمعرفة مدى تطبيقها لمبادئ التحكم المؤسسي .
- ومن الأسباب التي قد تؤدي آلي فشل التحكم المؤسسي ما يلي :
- ضعف الرقابة الحكومية وضعف البيئة القانونية .
- ضعف التنظيم المؤسسي .
- التراخي وعدم الانسجام مع معايير المحاسبة ومعايير التدقيق المتبعة .
- ضعف في التنظيم والإشراف على سوق رأس المال .
- ضعف في رقابة مجلس الإدارة .

عناصر التحكم المؤسسي:-

أولاً) الهيكل التنظيمي:-

المنظمة : عبارة عن نمط من العلاقات التي يقوم العاملون من خلالها بمتابعة أهداف معينة وتحت إشراف أمرائهم .

وما تلك الأهداف إلا نتيجة لعملية اتخاذ القرار المتمثلة بالتخطيط، والأهداف التي يطورها المدراء تعتبر أهداف طموحة لا تتوقف عند حد ويسعى المدراء إلى نماء وبقاء منظماتهم إلى أطول فترة ممكنة ، ويحتاج العاملون في المنظمة إلى إطار ثابت وواضح للعمل من خلاله سوياً لتحقيق أهداف المنظمة وتشتمل العملية الإدارية الخاصة بالتنظيم على اتخاذ القرار بإيجاد ذلك الإطار ، بحيث يمكن للمنظمة أن تبقى أطول فترة ممكنة .

وعلى المدراء أن يأخذوا بالحسبان نوعين من العوامل عند رغبتهم بتنظيم المنظمة وهي :-

1- أن يحددوا أهدافهم التنظيمية وخططهم الإستراتيجية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف ، والقدرات التي تتمتع بها المنظمة والإمكانات اللازمة لتنفيذ تلك الاستراتيجيات .

2- أن يعرفوا ماذا يجري الآن وماذا من الممكن أن يجري مستقبلاً في البيئة التنظيمية وفي ضوء هاتين المجموعتين من العوامل يتخذ المدراء القرارات التي تؤدي إلى توافق كل من الأهداف والخطط الإستراتيجية والإمكانات مع عوامل البيئة وهذه المرحلة تسمى بتصميم المنظمة أو إيجاد الهيكل التنظيمي .

الهيكل التنظيمي : عبارة عن الإطار الذي يطوره المدراء لتقسيم وتنسيق النشاطات داخل المنظمة ولأن الاستراتيجيات والظروف البيئية تختلف من منظمة إلى أخرى نشأ العديد من الهياكل التنظيمية . ويقوم المدراء بأربعة خطوات رئيسية عندما يرغبون بالتنظيم وهي :

1. تقسيم أعمال المنشأة إلى مجموعتين من المهام يمكن أن يقوم بكل مهمة شخص أو مجموعة من الأشخاص وهذه العملية تسمى بعملية تقسيم العمل .

2. تجميع المهام ودمجها بأسلوب منطقي، وتسمى هذه العملية بخلق الدوائر .

3. تحديد من يرأس من وربط الإدارات بعضها ببعض وتسمى هذه العملية بالسلسلة.

4. وضع ميكانيكيات خاصة لتكامل الإدارات بشكل جيد ، ثم مراقبة هذا التكامل ومدى كفاءته وتسمى هذه العملية بالتنسيق .

أنواع الهياكل التنظيمية:

يشير الهيكل التنظيمي إلى طريقة تقسيم وتجميع وتنسيق النشاطات في المنظمة بالنظر ألي علاقات المدراء بالعاملين وعلاقة العاملين ببعضهم والعلاقة بين المدراء ببعضهم البعض . وهناك عدة أنواع للهياكل التنظيمية أهمها :

أولاً : الهيكل الوظيفي

يعني الهيكل الوظيفي أن كل إدارة معينة بأداء نشاط محدد أو مجموعة من الأنشطة المحددة حيث تمارس إدارة التسويق نشاطات تسويقية ، وتمارس إدارة الإنتاج نشاطات إنتاجية وهكذا ويسمى هذا التقسيم بالتقسيم الوظيفي لأن كل إدارة تقوم بأداء وظيفة معينة أو مجموعة من الوظائف المتشابهة ويعتبر الهيكل الوظيفي أقدم أنواع الهياكل التنظيمية وأكثرها شيوعاً وأكثرها منطقية وسهولة وغالباً ما يستخدم الهيكل الوظيفي من الشركات ذات الحجم الصغير التي تنتج عدداً محدداً من السلع أو تستخدم خطوط إنتاج محدودة ومن مزايا الهياكل الوظيفية ما يلي :-

1. الاستخدام الكفاء للموارد المخصصة.
2. يجعل من عملية الإشراف عملية سهلة .
3. يمكن المؤسسة من حشد المهارات ووضعها في الأماكن التي تحتاج إليها .

ومن مسا الهياكل الوظيفية ما يلي :

1. صعوبة اتخاذ قرارات سريعة .

2. صعوبة تحديد المسؤولية والتأكد من سلامة الأداء خاصة إذا كانت المؤسسة كبيرة الحجم .

3. صعوبة القيام بوظيفة التنسيق من جانب المدراء في المستوى الأعلى .

ثانياً: تنظيم السلعة والسوق

يسمى هذا التنظيم بالتنظيم حسب القسم ويمتاز هذا التقسيم بنشوء الإدارات والوحدات التي تكون كل منها مسئولة عن كافة النشاطات المتعلقة بسلعة معينة حيث تقوم بإنتاجها وتسويقها وإجراء البحوث حولها وتمويلها وهذا لا يعني إن الإدارة ستكون مسئولة عن سلعة واحدة بل قد تكون مسئولة عن عدة سلع مترابطة أو متشابه كذلك يعني هذا التنظيم إن تقسيم المؤسسة إلى إدارات تكون كل منها مسئولة عن التعامل مع سوق معين وغالباً ما يستخدم تنظيم السوق إذا كانت المنشأة تتعامل مع أسواق متباينة من حيث السلع التي تحتاجها ومن حيث أنماط وقيم المستهلكين فيها .

وتستخدم المنشآت التي تنتج عدداً كبيراً من السلع والخدمات هذا النوع من التنظيم ويقسم هذا التنظيم إلى الأنواع الثلاثة الآتية :-

1- التقسيم حسب السلعة

حيث تقسم المنشأة إلى إدارات أو أقسام كل منها يكون مسئولاً عن سلعة محددة أو مجموعة من السلع المترابطة .

2- التقسيم حسب المنطقة الجغرافية

تتكون المنظمة هنا من عدة إدارات كل منها مسئولا عن منطقة جغرافية معينة وغالباً ما يستخدم هذا التقسيم من قبل المؤسسات المالية ومؤسسات الخدمة وبعض المؤسسات غير الصناعية ويستخدم هذا النوع من

التقسيم عندما يتم اختيار مواقع المصانع بالقرب من مصادر المواد الخام أو بالقرب من أسواق المؤسسة وكذلك إذا كان هنالك اختلافاً في طبيعة وأنماط المستهلكين.

3- التقسيم حسب العميل .

ويتم تقسيم المنشأة ألي إدارات وذلك طبقا لاختلاف طرق استخدام المستهلكين للسلعة ويمتاز التقسيم حسب القسم بالمزايا التالية :-

I- سهولة تحقيق التنسيق وضمان الأداء الفعال وذلك لان كافة للأعمال المتعلقة بالسلعة يتم تجميعها في إدارة واحدة .

II- ضمان الجودة وسرعة اتخاذ القرار .

III- انخفاض أعباء الإدارة المركزية لان هنالك حرية كاملة أمام القسم الواحد للعمل .

IV- وضوح المسؤولية والمحاسبة حيث يمكن قياس الأداء أما من خلال الأرباح أو حجم المبيعات أو غيره .

أما سلبيات هذا التنظيم تتلخص بإمكانيات الإدارية لمصالحها على أهداف المنشأة إضافة لارتفاع حجم التكاليف الإدارية لان كل قسم له مستشارين وخاصين به .

العوامل المؤثرة في اختيار الهيكل التنظيمي :-

هناك عدد من العوامل تؤثر في اختيار الهيكل التنظيمي المناسب

ومن هذه العوامل :-

1- استراتيجيات المؤسسة :-

يعتبر الهيكل التنظيمي وسيلة تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

ولان استراتيجيات المنشأة مشتقة من أهدافها . فمن المنطق أن يكون هنالك

نوعان من الترابط والملائم ما بين الهيكل والإستراتيجية ، والهيكل هو الذي يبيع الإستراتيجية ، فإذا تم التعديل أو تغير الإستراتيجية ، فلا بد أن يتبع ذلك تعديلا أو تغيرا في الهيكل التنظيمي ، حتى يتم التكيف مع التغير .

2- حجم المنظمة :-

يؤثر حجم المنظمة في اختيار الهيكل ، وهذه العلاقة ليست علاقة خطية ، بل أن حجم المنظمة يؤثر في الهيكل بمعدل متناقص . فكلما زاد حجم المنظمة يزداد تطبيق مبدأ التخصيص في العمل ويزداد التنوع الأفقي العمودي مما تزداد القواطع والتعليمات الصادرة عن إدارة المؤسسة .

3- التكنولوجيا :

تستخدم المؤسسات العديد من الأنواع التكنولوجية في تحويل مداخلاتها إلى مخرجات . ولقد وجد أن هناك علاقات قوية ما بين حجم العمليات الإنتاجية وما بين الهيكل المتبع في المؤسسة كما وجد أن كفاءة المنظمة وفعاليتها تعتمد لدرجة كبيرة على مدى التناسب ما بين التكنولوجيا المستخدمة في المنظمة والهيكل التنظيمي لتلك المنظمة . وعادة ما بلائم الهيكل الميكانيكي المؤسسات التي تستخدم تكنولوجيا بسيطة ، بينما بلائم الهيكل العضوي المؤسسات التي تستخدم تكنولوجيا معقدة .

4- البيئة :-

البيئة قد تكون مستقرة ، وقد تكون متغيرة ميكانيكية ولقد أثبتت الدراسات أن المنظمات التي تعمل في بيئة تمتاز بالاستقرار يناسبها الهيكل الميكانيكي الجامد ، بينما يناسب الهيكل العضوي المرن تلك المؤسسات التي تعمل في بيئة تمتاز بالتغيير وعدم الاستقرار .

الخريطة التنظيمية :-

الخريطة التنظيمية عبارة عن الشكل البياني للهيكل التنظيمي حيث تبين الإدارات والأقسام التي تتألف منها المنشأة وكذلك قد تبين الخريطة التنظيمية طبيعة العلاقات ما بين وحدات المنشأة . وقد تبين أيضا السلطات والمسؤوليات الملقاة على عاتق كل وحدة من هذه الوحدات وفي العادة تبين هذه الخريطة مدى اتساع نطاق الأشراف أو ضيقة في المؤسسة.

تستخدم الخريطة التنظيمية كوسيلة توضيحية للعاملين داخل المؤسسة، حيث تستخدم لإعلام العاملين الجدد والحاليين عن مرؤوسهم ورؤسائهم وعن مواقعهم في الهيكل التنظيمي ، كما يمكن استخدامها كوسيلة للمعلومات للأشخاص من خارج المؤسسة كالزوار والعملاء والموردين ولذلك نجد هذه الخريطة مثبتة في مواقع بارزة في أي مؤسسة سواء كانت عامة أو خاصة.

وللخرائط التنظيمية نوعان وهما:-

1- الخريطة الرئيسية :- وهي الخريطة التي تبين الهيكل التنظيمي للمنشأة ككل بما تضم من وحدات مختلفة .

2- الخريطة التكميلية :- وهي الخريطة التي تتعلق بإحدى إدارة المنشأة أو بإحدى الوحدات التنظيمية كالخريطة التي تبين التنظيم الهيكلي لإدارة التسويق وقد تبين الخريطة التكميلية أمثـر من إدارة لكنها لتشمل كافة إدارة المؤسسة .

أشكال الخرائط التنظيمية :-

يوجد ثلاث أشكال رئيسية للخرائط التنظيمية :

1- الخريطة الرأسية :- وهي الخريطة التي تبدأ من الأعلى إلى الأسفل بحيث يكون المستوى الإداري الأعلى في رأس الخريطة إما

المستوى الإداري الأدنى فيظهر في ذيل الخريطة، ويعتبر هذا الشكل من أكثر أشكال الخرائط شيوعاً.

2- الخريطة الأفقية:- تبدأ من اليمين وتنتهي باليسار . بحيث يكون المستوى الإداري الأعلى في يمين الخريطة والأدنى في يسارها، وهي بذلك تشبه الخريطة الراسية ولكن الفارق الوحيد في اتجاه هذه الخريطة .

3- الخريطة الدائرية :- في هذا الشكل تكون الخريطة التنظيمية على شكل دائرة ، بحيث تكون الإدارة العليا في مركز الدائرة والإدارة الدنيا في المحيط الخارجي من الدائرة .

الدليل التنظيمي

يعتبر الدليل التنظيمي مكملًا للخريطة التنظيمية ، حيث يحتوي على معلومات وصفية توضح ما جاءت به الخريطة التنظيمية ويحتوي في العادة على أهداف المنشأة وسياستها إضافة إلى التقسيمات التي تتكون منها المنظمة وتبين أيضاً السلطات والمسؤوليات الخاصة لكل وظيفة والوصف الوظيفي للوظائف والعلاقات الإدارية ما بين الوحدات كما يبين حجم القوى العاملة وأساليب العمل وإجراءاته ويوزع هذا الدليل في العادة على العاملين كي يزودهم بكافة المعلومات المتعلقة بالعمل ويحتاج الدليل التنظيمي للمراجعة الدورية والتعديل حتى يعكس أي تغيرات تحدث في المنظمة .

السلطة والمسؤولية :-

مقدمه السلطة :

تشير السلطة إلى الحقوق المرتبطة بالموقع أو الوظيفة والخاصة بإصدار الأمر وضمان قبوله من جانب العاملين وتعتبر السلطة مذهباً رئيسياً من مذاهب الفكر الكلاسيكي الذي كان ينظر إليها بمثابة المادة اللاصقة التي

تعمل على ربط أجزاء المنظمة ببعضها البعض ويجب إن تفوض السلطة إلى المستويات الإدارية الأدنى 0 بحيث تمنح تلك المستويات حقوقاً معينة ضمن قيود معينة وكل وظيفة إدارية تمتاز بامتلاكها لحقوقاً ملتصقة بها وتعتمد تلك الحقوق على موقع الوظيفة في الهيكل التنظيمي وبالتالي تعود السلطة إلى موقع أو وظيفة الفرد ولا علاقة لها بأي خصائص شخصية خاصة بمن شغلها .وبالتالي فإن من يشغل الوظيفة يتمتع بالحق في ممارسة الحقوق المرتبطة بها وإذا ما تم نقله إلى موقع آخر يفقد هذه الحقوق المرتبطة بهذه الوظيفة وتؤول الحقوق الخاصة بهذه الوظيفة مباشرة للشخص الذي حل مكانه.

أسس السلطة الرسمية

هناك وجهتا نظر فيما يتعلق بالسلطة الرسمية هما :-

(1) وجهة النظر الكلاسيكية :ينظر الفكر الكلاسيكي للسلطة الرسمية المرتبطة بالموقع على أنها تنشأ في المستوى الإداري الأعلى ثم يتم نقلها باتجاه الأسفل من مستوى إلى آخر وطبقاً لوجهة النظر الكلاسيكية للسلطة الرسمية في المنظمات الأمريكية فإن الإدارة تمتلك الحق في إصدار الأوامر المباحة أو القانونية وعلى العاملين الالتزام بقبول تلك الأوامر وهذا الالتزام من جانب العاملين يعتبر التزاماً ضمناً.

(2) وجهة نظر القبول: وهنا يكون أساس السلطة الشخص أو الأشخاص الواقعيين تحت التأثير وليس من يمارس التأثير ولقد بدأت هذه الفكرة من خلال ملاحظة عدم قبول كافة القوانين والأوامر الشرعية من جانب العاملين في مختلف الصروف والأحوال حيث يقبل بعضها من جانب المعنى وبعضها يرفض ، والشخص الواقع تحت السلطة هو الشخص الذي

يقرر أي الأوامر يقبلها وأيها يرفضها ولا تعني وجهة النظر هذه العصيان ولا تعني إن التمرد هو النمط السائد في المنظمات فمعظم القرارات يتم قبولها من جانب عاملي المنشأة ولقد أشار CHESTER BERNARD احد أنصار وجهة النظر هذه إلى إن الفرد يقبل الاتصالات السلطوية عندما تتوفر الشروط الأربعة التالية مجتمعة :

- أ. القدرة على فهم الاتصال
- ب. ملائمة الأمر لغرض أو إغراض المنشأة
- ج. إن ينسجم الأمر مع مصلحة الفرد
- د. قدرة الفرد عقلياً وجسدياً على تنفيذ الأمر

انواع السلطة :-

يمكن تصنيف السلطة إلى الأصناف التالية:-

1-السلطة التنفيذية

المدراء التنفيذيون هما أولئك الأشخاص العاملين في المنظمة أو الذين يعتبرون مسئولين بشكل مباشر عن تحقيق أهداف تلك المنظمة وتتمثل السلطة التنفيذية بمبدأ تسلسل الرموز الذي يبدأ من مجلس الإدارة ثم ينحدر ضمن المستويات الإدارية حتى يصل الأشخاص المسئولين أو المكلفين بتنفيذ نشاطات المنظمة المختلفة وترتكز السلطة التنفيذية على القوة الشرعية ولأن النشاطات التنفيذية محددة بموجب أهداف المنظمة فان النشاطات التنفيذية تختلف من مؤسسة إلى أخرى ففي المؤسسة الصناعية يمكن إن ينظر إلى النشاطات الإنتاجية والربيعية على أنها هي فقط النشاطات التنفيذية في تلك المنظمة ويمكن ان تقتصر النشاطات التنفيذية في مؤسسة تجارة الجملة مثلاً على نشاطات الشراء والبيع فقط وكذلك

عند ما تكون المؤسسة صغيرة الحجم فيمكن اعتبار كافة نشاطاتها على إنها نشاطات تنفيذية .

2- السلطة الاستشارية

تشير السلطة الاستشارية إلى الأفراد أو المجموعات الذين يقدمون الخدمات والنصح والمشورة للسلطة التنفيذية في المنظمة ويشمل مفهوم السلطة الاستشارية كافة نشاطات المنظمة التي لا تقع تحت مفهوم السلطة التنفيذية ولقد استخدم المستشارون من جانب الملوك والرؤساء والقادة و متخذي القرار منذ فترة بعيدة ويقدم المستشارين المساعدة والنصيحة والخبرة كل في مجال تخصصه للمدراء التنفيذيين بنصائح معينة وبالدراسات والتحليل والمراقبة في المجالات القانونية والمالية وكذلك لتطبيق السياسات وفي أعمال الملاحظة والمراقبة في المجالات القانونية والمالية وكذلك في تصميم أنظمة معالجة المعلومات.

كلما زاد حجم المنظمة يزداد ميل المنظمة إلى استخدام المستشارين . وما تجدر الإشارة إليه في مجال السلطة الاستشارية إن المستشار يقدم استشارة والنصح في ضوء خبرته ومعرفته ولكنه لا يملك الحق في إلزام من قدم الاستشارة له على الالتزام بها وللمدير التنفيذي الحق في إتباع ما ورد من أفكار المستشارين أو في أتباع ما يراه مناسباً وليس لإفراد السلطة الاستشارية إصدار أوامر للعاملين في كمال السلطة التنفيذية .

3- السلطة الوظيفية

لقد أصبح واضحاً إن الأفراد الاستشاريون يقدمون المشورة للتنفيذيين وهذا يعني إن الاستشاريون يفدون السلطة الرسمية المستقلة وفي الحقيقة قد يمتلك الاستشارية أحياناً وخاصة اولادتك المسئولون عن وضائق

المراجعة والتدقيق بعض السلطات الرسمية على التنفيذيين وفي حدود اختصاصهم فقط ويسمى هذا الحق الاستثنائي للأفراد الاستشاريون بالسلطة الوظيفية ، وقد تبدو السلطة الوظيفية مألوفة في بعض المنظمات ولكن يفترض إن لا تتعدى هذه السلطات حدود الخبرة والشرعية ويعني ذلك إن المستشار الذي يمارس سلطات وظيفية يجب إن يمارسها في مجال حقل تخصصه وإن تمتاز القرارات والنصائح الصادرة عنه بالشرعية وتشبه مشكلة إدارة علاقات السلطة الوظيفية تماماً السلطات الرأسية والأفقية في تنظيم المصنوفة.

ورغم شيوع ممارسة السلطات الوظيفية في المنظمات الحديثة لكن ممارستها تمتاز دوماً بالصعوبة والتعقيد .

سلطة اللجان

اللجنة عبارة عن مجموعة تتألف من شخصين فأكثر يتم تشكيلها لمعالجة مشكلة معينة أو لدراسة وضع ما أو غيرها وتعني سلطة اللجان إن قرارات تتخذ في الغالب من جانب اللجان وليس بشكل فردي إيماناً بكفاءة القرار الجماعي وأفضليته على القرار الفردي وقد تكون اللجنة رسمية أو غير رسمية حيث تكون اللجنة رسمية إذا تم النص رسمياً على تشكيلها بينما تعتبر غير رسمية إذا شكلت اللجنة بصفة شخصية .

وقد تكون اللجنة كذلك تنفيذية أو استشارية حيث تكون تنفيذية إذا كان من حقها اتخاذ القرار وإلزام المعنيين بالتنفيذ ولكنها تكون استشارية إذا كانت معنية بتقديم الاستشارة فقط ويمكن إن تكون اللجنة دائمة أو مؤقتة حيث تبقى اللجنة الدائمة ثابتة وتعرض عليها القضايا التي تقع بمجال اختصاصها ولكنها قد تكون مؤقتة حيث يتم تشكيل اللجنة حين وقوع

المشكلة لدراسة تلك المشكلة واتخاذ قرار بشأنها وتعتبر اللجنة في حكم المنحلة بمجرد انتهاء أعمالها المتعلقة بتلك المشكلة 0

وللقرارات المتخذة بواسطة اللجان عدة سلبيات أهمها :

- أ- أنها تحتاج لوقت وجهد كبيرين حتى تصل إلى قرار .
- ب- ارتفاع تكلفة القرارات التي تتخذ بواسطة اللجان .
- ت- احتمال سيطرة احد أفراد اللجنة على باقي الأعضاء .
- ث- عدم تجانس أعضاء اللجنة .
- ج- ويمكن التغلب على مساوئ اللجان من خلال ما يلي :
- ح- الاختيار السليم لأعضاء اللجنة بحيث يتم اختيارهم من ذوي الخبرة والقدرة .
- خ- تحديد جدول زمني رسمي لاجتماعات اللجنة وتحديد فترة معينة يجب إن تصل اللجنة خلالها إلى قرار.
- د- إن تصدر قرارات اللجنة بالأغلبية أو الإجماع ونعني الأغلبية هنا النصف + 1
- ذ- أن تحظى اللجنة بالدعم المادي والمعنوي من جانب الإدارة .

المسؤولية:

تعني المسؤولية الالتزام بتنفيذ النشاطات المحددة للشخص الذي منحت له السلطة فعندما يمنح عامل معين حقوقاً يحق له ممارستها وجب عليه الالتزام بتنفيذ النشاطات المطلوب أدائها والسلطة يجب إن يرافقها دائماً مسؤولية فإذا منحت السلطة دون إن يرافقها مسؤولية فان من منحت له السلطة سيتعسف في استخدامها وكذلك لا يجوز إن يتحمل شخص ما مسؤولية بنشاطات معينة دون إن يمنح السلطة التي تمكنه من ممارسة

النشاطات المطلوبة ومن هنا يظهر مفهوم التوازن ما بين السلطة والمسؤولية ويعني مفهوم التوازن ما بي السلطة والمسؤولية إن تكون المسؤولية بقدر السلطة أي أن حجم السلطة مساويا لحجم المسؤولية فإذا زادت السلطة في حجمها عن المسؤولية فانه سيساء استخدام السلطة إما إذا زاد حجم المسؤولية عن حجم السلطة يظهر التقصير في أداء الأعمال لأن المسئول هنا لم يمنح السلطات الكافية التي تمكنه من ممارسة نشاطاته بكفاءة.

ومما يجدر ذكره إن السلطة تفوض والمسؤولية لا تفوض وهذا يعني إن من يفوض السلطة لمن هو دونه في مجال معين من مجالات العمل يبقى مسئولا إمام من هو أعلى منه عن أي تقصير أو خطأ في أداء تلك الأعمال فإذا قام مدير التسويق مثلاً بتفويض رئيس قسم الترويج الذي يتبعه مباشرة سلطة إعداد حملة ترويجية لمنتجات الشركة فان مدير التسويق يبقى مسئولا أمام مدير المؤسسة عن أي خطأ أو قصور يرتكبه رئيس قسم الترويج في مجال تلك الحملة ولا يستطيع مدير التسويق فيما لو سؤل من جانب مدير المؤسسة عن تلك الأخطاء الإجابة بأنه فوض الأمر لرئيس قسم الترويج وانه ليس مسئولا عن تلك الأخطاء وان من هو مسئؤل عنها هو رئيس قسم الترويج .

تفويض السلطة

يقصد بتفويض السلطة تعيين السلطة الرسمية لفرد آخر ومحاسبته على كيفية قيامه بالنشاطات ذات العلاقة بالسلطة التي فوضت له .ويمكن تعريف تفويض السلطة أيضا على إنها "تتازل المدير عن جزء من سلطاته للمدير الذي يتبعه مباشرة في الهيكل التنظيمي " ويعتبر تفويض السلطة

ضرورياً في معظم المؤسسات وخاصة المؤسسات ذات الحجم الكبير حيث تزداد درجة تفويض السلطة كلما زاد حجم المؤسسة ويعتبر تفويض السلطة ضرورياً لأنه ليس هناك شخصاً واحداً قادراً على القيام بكافة أعمال المنشأة وان وجد مثل ذلك الشخص ذو القدرات الخيالية فلن يجد لديه الوقت الكافي للقيام بها ، من هنا تظهر ضرورة تفويض السلطة حيث نجد في العادة إن كافة السلطات هي حق للمدير ولأنه غير قادر على القيام بكافة الأعمال فانه يحتفظ بثناء بسيطاً يمتاز بالأهمية من تلك السلطات ويفوض ما تبقى لمن يليه وكذلك من فوضت إليه السلطة يحتفظ بجزء هام منها ويفوض الجزء الأقل أهمية لمن يليه وهكذا

ولتفويض السلطة عدة فوائد أهمها :-

- 1- يؤدي تفويض السلطة إلى زيادة فعالية المنظمات لأن المدير أو الشخص الذي يفوض سلطات أكثر يكون لديه استعداد اكبر لقبول مسؤوليات إضافية .
- 2- يؤدي تفويض السلطة إلى قبول المرؤوسين للمحاسبة والمسؤولية وممارسة الحكمة في أعمالهم مما يؤدي ذلك إلى زيادة ثقة العاملين بأنفسهم وقبولهم للأعمال التي تمتاز بالتحدي .
- 3- يؤدي تفويض السلطة إلى اتخاذ القرارات السليمة .
- 4- يؤدي تفويض السلطة إلى سرعة اتخاذ القرار .
- 5- يؤدي تفويض السلطة إلى تخفيض أعباء الإدارة العليا فتجد أمامها متسع من الوقت لممارسة الأعمال الأكثر أهمية .
- 6- يعتبر تفويض السلطة وسيلة لتدريب المرؤوسين ووسيلة لإيجاد صنف من المدراء الاحتياط .

7- اتخاذ القرار في موقع تنفيذ من شأنه إن يؤدي إلى الارتفاع بنوعية ذلك القرار بسبب الإحاطة بالصروف أو الملابسات .

ويجب إن يؤخذ بعين الاعتبار إن تفويض السلطة لا يعني التخلي عن المسؤولية المتعلقة بالنشاطات موضع التفويض إضافة لذلك فعلى الرئيس عندما يفوض السلطة للمرؤوسين إن يحدد بشكل دقيق الواجبات التي يفوضها .

وللتفويض مجموعات من المحددات أهمها :-

1- عدم رغبة بعض المدراء بتفويض السلطة اعتقاداً منهم إن لديهم القدرة على القيام بالإعمال بشكل أفضل من انجاز مرؤوسيهم لها .

2- الاضطراب وعدم الأمن المتعلق بمن هو المسئول نهائياً عن المهام هل من فوض السلطة أم من فوضت له تلك السلطة مما يجعل مما يجعل بعض المدراء مترددين في تفويض السلطة .

3- بعض المدراء يشعرون أن تفويضهم السلطة يقلل سلطاتهم وبالتالي يقلل من أهميتهم في المؤسسة .

4- يشعر بعض المدراء بتهديد ينتابهم إذا كانوا بتفويض السلطة .

5- بعض المرؤوسين يتجنبون السلطة لأنهم يعتقدون إنها تتضمن مخاطر معينة .

وحتى يكون تفويض السلطة فعالاً فهناك مجموعة من المتطلبات التي

يجب توفرها قبل التفويض وهي :-

أ. مدى رغبة المدير في منح من يفوضهم السلطة حرية اختيار الأساليب والحلول .

ب. الاتصالات المفتوحة ما بين طرفي التفويض .

ج. قدرة المدير على تحليل المتغيرات كأهداف المنظمة وقدرات العاملين ومتطلبات المهمة .

وهناك عدة شروط لا بد من توفرها حتى يكون تفويض المهام فعالاً وهي :-

1. تعيين المهام التي يمكن تفويضها .
2. تعيين الأشخاص الذين يمكن تفويض تلك المهام لهم .
3. توفير المواد الكافية للقيام بالمهام المفوضة .
4. الاستعداد لحل التداخلات والاضطرابات الناتجة عن التفويض .
5. إيجاد نظام التغذية العكسية .

2) الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

أولاً: الرقابة الداخلية :-

إن قيام المدقق بواجباته المهنية يبدأ من نقطة انطلاق رئيسية هي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية . فتعتبر نقطة البداية لعمله والأساس الذي يستند عليه في توقيت وتحديد طبيعة ونطاق التدقيق . فأعداد برنامج التدقيق وتحديد كمية الاختبارات والعينات الملائمة يعتمد على مدى متانة وفعالية نظام الرقابة الداخلية .

وقد نالت الرقابة الداخلية عناية فائقة واهتماماً كبيراً نظراً لكبر المنشآت وتعدد عملياتها وانفصال الإدارة عن الملكية . فحاجة الإدارة إلى معلومات أول بأول عن جميع تواصي نشاط المنشأ واعتمادهم على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسب وغيره من نظم المعلومات وحرصهم على دقة هذه المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها أدى إلى وضع نظم الرقابة الداخلية فهي بحق ضرورة فنية لخدمة الإدارة وخدمة المدقق

وتذليل مهمته ، فدراسة وفحص وتحليل الرقابة الداخلية أمور جوهرية وأساسية لعملية التدقيق وتؤثر على قرارات المدقق المرتبطة ببرنامج ونطاق التدقيق

مفهوم الرقابة الداخلية، أهدافها، أنواعها:

عرفت لجنة التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها "خطة التنظيم وكل الطرق والمقاييس والإجراءات المنسقة التي تضعها إدارة المنشأة بقصد المحافظة على أصولها، ولضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة إمكانية الاعتماد عليها ولتحقيق الكفاءة التشغيلية وللتحقق من إتباع المسؤولين السياسات الإدارية الموضوعة بواسطة الاداره " .

يتضح من هذا التعريف إن الرقابة الداخلية تهدف إلى تحقيق الأهداف التالية :

1. حماية أصول وموارد المنشأة من التلف والضياع والاختلاس وانعدام كفاءتها .
2. ضمان صحة وسلامة البيانات المحاسبية وتحديد إمكانية الاعتماد عليها
3. زيادة الكفاءة التشغيلية في المنشأة ليتحقق الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة .
4. ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة لتحقيق الأهداف المرسومة .
5. ضمان التوافق والانسجام بين السياسات والأهداف الموضوعة من قبل الإداريين .
6. تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة.

7. والرقابة الداخلية لهذا المفهوم تشتمل على الجوانب محاسبية واقتصادية وإدارية .

- **جوانبها المحاسبية:** - حماية الأصول والتحقق من صحة البيانات والقوائم المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها .

- **جوانب محاسبية واقتصادية:** - أساليب التخطيط وبحوث العمليات والموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والانحرافات وأسبابها وأساليب معالجتها .

- **جوانب اقتصادية:** - مرتبطة بزيادة الكفاءة التشغيلية أي تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمنع الإسراف والضياع والعدم والتلف وأعطال التجهيز الآلي.

- **جوانب إدارية:** - تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعية من قبل الإدارة ودراسة الزمن والحركة وبرامج تدريب العاملين والرقابة على الجودة .

وترتبط الرقابة الداخلية ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق وخاصة الجوانب المحاسبية فيها .

إذ يعتمد مدى الفحص الذي يقوم به المدقق الخارجي على قوة ومتانة وفعالية الرقابة الداخلية ، وتعتبر نقطة الانطلاق الرئيسية للمدقق ، اذ تتحدد نطاق التدقيق على نتائج تقييم الرقابة الداخلية .

ولتحقيق هذه الأهداف أمكن التمييز بين ثلاث أنواع رئيسية لها ، تحقق كل منها أهدافا معينة بالاستعانة بوسائل معينة وفروعها الثلاث هي :

1-الرقابة الداخلية الإدارية : هي "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية " ومن وسائل أهدافها ما يلي :-

- أ-الميزانيات التقديرية
- ب-التكاليف المعيارية
- ج-الرسوم البيانية
- د-برامج تدريبية للمستخدمين
- هـ-دراسة الوقت والحركة
- و-رقابة الجودة
- ي-تقارير الأداء

فالرقابة الإدارية تتضمن البناء التنظيمي والإجراءات والوثائق المتعلقة بعملية اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى الترخيص بالعمليات مثل هذا الترخيص يعتبر إدارية يرتبط بصوره مباشرة بمسؤولية تحقيق الأهداف وتعتبر نقطة البداية لوضع ضوابط الرقابة المحاسبية على العمليات وترتبط أساليبها ووسائلها بطريقة غير مباشرة بالناحية المحاسبية ، إذ ترتبط بأقسام التشغيل الأصلية -إنتاج، مبيعات، تسويق .

2-الرقابة الداخلية المحاسبية :- هي "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المختصة أساسا ومتعلقة مباشرة بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات والبيانات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها "ومن أساليبها جميع الوسائل التي تؤدي إلى دقة وصحة تسجيل وتحليل وتبويب وتخصيص وعرض البيانات المحاسبية ومن أهمها:

- 1) إتباع طريقة القيد المزدوج في إثبات العمليات
 - 2) استخدام حسابات المراقبة الإجمالية
 - 3) تجهيز موازين مراجعه شهرية
 - 4) مطابقة كشوف البنوك الدورية مع الدفاتر
 - 5) إتباع نظام الجرد المستمر
 - 6) اعتماد قيود التسوية من شخص لآخر مسئول
 - 7) وجود نظام مستندي سليم
 - 8) إتباع نظام التدقيق الداخلي
 - 9) إتباع نظام المصادقات مع العملاء والموردين وغيرهم
- وتشتمل نظام تفويض السلطة مع العملاء أو الاعتماد والموافقة والتصديق والتنفيذ وفصل الواجبات الخاصة بمسك الدفاتر والتقارير المحاسبية عن تلك العمليات أو الاحتفاظ بها وبالأصول فضلا عن إجراءات الحماية المادية والتدقيق الداخلي للأصول
- 3- الضبط الداخلي :-** وهو خطة التنظيم وكل الطرق والوسائل المرتبطة بضبط ورقابة العمليات بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك بمراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف آخر ، لضمان حسن سير العمل ومنع حدوث أخطاء أو تلاعب بالأصول والحسابات ويعتمد على تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات و الفصل بين المستويات الوظيفية المختلفة ، وترتيب تنفيذ ذلك بحيث لا يعهد إلى موظف بعملية كامله من أولها إلى نهايتها
- ويرتبط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية والتدقيق الداخلي والإفراد

أ) علاقة الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية : أهم نواحي ارتباطها بها هي:

- 1- فصل عمليات المحاسبة عن العمليات الأخرى
- 2- إعداد تقارير الأداء باستمرار وتوزيعها على المستويات الإشرافية المناسبة.

- 3- استخدام حسابات الرقابة الإجمالية
 - 4- استخدام أدلة الدقة التلقائية باستمرار
 - 5- كتابة التعليمات والتوجيهات بوضوح
 - 6- توفير دليل الإجراءات تحت تصرف المستخدمين
- ب) علاقة الضبط الداخلي بالتدقيق الداخلي: أهم ملامح ذلك هو

- 1- مراجعة وفحص دقة وملائمة النظام الداخلي
 - 2- مراجعة دورية للضبط الداخلي في التشغيل الفعلي
 - 3- توفير الإعلام الكافي عن وجود أساليب الضبط إلى داخلي
- ج) علاقة الضبط الداخلي بالمستخدمين وأهمها

- 1- لا يمهّد لموظف عملية كاملة
- 2- تحديد المسؤولية تحديدا قاطعا بتعويض السلطة
- 3- ضرورة اختبار الأفراد وتدريبهم بعناية فائقة
- 4- تناوب الأفراد على الوظيفة المعينة-كلما أمكن ذلك عمليا
- 5- حصول المسؤولين على إجازاتهم السنوية بانتظام
- 6- وجود نظام الحوافز والمكافآت فهي حوافز للموظف وحماية للمنشأة

• العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية واتساع نطاقها:-

1. كبر حجم المنشأة وتعدد عملياتها وتعقدها وانفصال الملكية عن الإدارة

2. تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارة الفعلية
3. حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة وسليمة
4. مسؤولية الإدارة عن حماية موارد المنشأة من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام
5. حاجة مؤسسات الحكومة وإداراتها إلى بيانات دقيقة
6. تطور إجراءات التدقيق إذ تحولت عملياته إلى من كاملة تفصيلية إلى كاملة اختباريه

المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية السليمة:

- 1- خطة تنظيمية إدارية: يراعى في وضعها تسلسل الاختصاصات وتحديد المسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح حتى لا يكون هناك تعارض بين الاختصاصات ولا تتداخل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة. حيث كبر حجم المنشأة وتعدد عملياتها وتعقيدها أدى إلى تفويض الاختصاصات والسلطات وتحديد المسؤوليات بوضوح ودقة ويتوقف مدى نجاح أية خطة تنظيمية على ما يلي:-
1. مدى مرونتها لمقابلة أي تطور أو تغيير في المستقبل
2. الدقة والوضوح في تحديد خطوط المسؤولية والسلطة للإدارات المختلفة

3. استقالا بين إدارات الإنتاج والتشغيل وإدارات المحافظة على الأصول من جهة وبين الإدارات المحاسبية أي تحقيق الاستقلال الوظيفي :
- أ) التنسيق بينها لرفع الكفاءة الإنتاجية كل
- ب) عملها متضامن ومتعاون في إطار الخطة العامة
- ج) منع أي إدارة من المحاسبة على نتائج أعمالها

د) تحديد واضح للمسؤوليات داخل الإدارة أو القسم
ه) تفويض دقيق للسلطات المتناسبة مع أعباء المسؤوليات عن طريق

1- الخرائط التنظيمية 2- كتيبات أو لوائح تنظيمية

2- نظام محاسبي سليم:- يستند على مجموعه متكاملة من

الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات روعي في وصفه المبادئ المحاسبية السليمة ، و مجموعة مستندات تفي باحتياجات المنشأة وتصميم لدورات مستنديه تحقق رقابة فعالة .

فكل عملية مالية يلزم مرورها بأربعة مراحل وذلك لتحقيق الرقابة الداخلية عليها وهي تفويض من الإدارات العليا لها وموافقة القسم عليها وتنفيذها بتجهيز مستنداتها وإثباتها في إدارة الحسابات ويجب التأكد من هذه المراحل لكل عملية في الإدارات المختلفة وهناك معايير متعارف عليها يلزم مراعاتها عند تصميم السجلات والمستندات أهمها:

1. بساطة ووضوح تصميم المستند أو السجل ليسهل مهمته
 2. خدمة المستند أو السجل عرضا معينا فيما يعتمد الإدارة تحقيقه
 3. مراعاة كافة استخدامات النموذج المحتملة لتقليل عددها المستعمل
 4. يكفل تصميمه تحقيق رقابة داخلية فعالة في مراحل المختلفة
- كما يلزم مراعاة المتطلبات التالية عند إعداد دليل للحسابات:
- أ- تسهيل إعداد القوائم المالية بأقل جهد وتكلفة ممكنة
- ب- إن يتضمن الحسابات اللازمة التي تعكس بشكل كافى ودقيق مفردات القوائم المالية
- ت- لكل وحساب مدلول دقيق يعبر بدقة عن مفرداته

ث- يتضمن تعليمات صريحة واضحة لبنود ومفردات كل حساب

ج- يتضمن حسابات مراقبة إجمالية

ح- يفصل بوضوح بين العناصر الرأسمالية والإرادية - نفقات وإيرادات

خ- يتضمن نظاما دقيقا لترقيم الحسابات.

ويقوم النظام المحاسبي على مجموعة من الدورات المستندية المرتبطة بالمستند منذ مرحلة إنشائه ويختلف تصميم هذه الدورات باختلاف المستندات وعملياتها المختلفة مما يصعب معه وضع تصميم موحد لدورات مستنديه تطبق في كل الحالات .

3- وصف دقيق للوظائف المختلفة:- تتوقف كفاية الرقابة

الداخلية لذلك على حسن اختيار الكفاءات الملائمة والصالحة المتناسبة لأعباء المسؤوليات والسلطات المفوضة لها وهذا يتطلب تحليل شامل للوظائف المختلفة ووصف دقيق لها وتحديد للمؤهلات العلمية والعملية اللازمة لشغل الوظائف الشاغرة .

4- العناية بتدريب العاملين :- وذلك يوضح برنامج مرسوم

لتدريب العاملين بما يري ضمن حسن اختيارهم ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب له حتى يمكن الاستفادة من الكفاءات المختلفة . وبما يكفل أداء العامل أو الموظف لمهام وظيفة بطريقة اقتصادية وكفاية اكبر في حدود الأنظمة والإجراءات الموضوعية .

5- مستويات سليمة للأداء في جميع الإدارات

والمستويات : وذلك لضمان الأداء في كل المراحل بما يكفل أقصى كفاية إنتاجية ممكنة وضمان السير بالسياسات الإدارية الموضوعية في طريقها

المخطط . ويتطلب ذلك ضرورة توضيح الخطوط التي بمقتضاها اعتماد العمليات والإجراءات المختلفة وتسجيلها لاو كذلك المحاسبة على الأصول والموارد .

6- نظام دقيق لمراقبة الأداء :- ويعني مصاحبة وضع

مستويات الأداء ومراجعة الأداء وتقييمه للتأكد من الالتزام لهذه المستويات وإتباع الإجراءات الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتصحيح الأوضاع الخاطئة وتتم مراجعة مستويات الأداء إما بطريقة مباشرة عن طريق المراجعة التي يقوم بها المسئول على مرؤوسه وإما بطريقة غير مباشرة عن طريق أدوات الرقابة مثل التكاليف المعيارية والميزانيات التقديرية وتقارير الكفاءة والمراجعة الداخلية .
ثانيا :- التدقيق الداخلي :-

حيث يعتبر التدقيق الداخلي جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية بمعنى انه جزء من آلية تطبيق نظام الرقابة الداخلية ، إضافة إلى إن التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل تقوم به الإدارة واقسم ما داخل المنشأة أو المنظمة .

أهداف التدقيق الداخلي :

1. فحص معالجة وتقييم الأنظمة المطبقة وفعاليتها
2. فحص معالجة وتقييم الأنظمة المطبقة وفعاليتها
3. فحص كافة الأنشطة المختلفة ماليا وإداريا ومحاسبيا وتشغيليا، وتقييمها كأساس لخدمة الإدارة العليا ومصلحة النظام.

طبيعة عمل المدقق الداخلي :

يعتبر المدقق الداخلي أهم عنصر من عناصر المنظمة ، لأنه يكتع بطبقة مالية وإدارية شاملة تؤهله لفحص كافة الأنشطة المالية والإدارية والمحاسبية والتشغيلية المختلفة التي تقوم بها المنشأة .

حيث يتم تقنية من قبل مجلس الإدارة واخذ صلاحياته من صلاحيات المجلس.

ثالثا :- العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :-

هي علاقة حتمية لا بد منها ، فالطرفين بحاجة لبعضهما البعض وسوف نورد أهم البنود التي تفرق بين عمل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	البند
تدقق اختياري مالي فقط	تدقيق مالي وأداري شامل	الهدف
فحص اختياري	فحص تفصيلي	نطاق العمل
فحص اختياري	فحص تفصيلي	الجهة التي يعمل بها
المساهمين ، و كل مستخدمي القوائم المالية داخل أو خارج المنشأة	المنظمة (الإدارة)	الجزء من التنظيم الذي يغطيه التدقيق
التقييم المالي فقط	التقييم المالي والإداري	الأساليب المطبقة
معايير تدفق دولية ومحلية	معايير تطبيق داخلية وسياسات الإدارة	الاستقلال
استقلال كلي شامل	استقلال جزئي	توقيت التدقيق
دوري وعند الحاجة	مستمر باستمرار المنظمة	طريقة أداء برنامج العمل

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	البند
إعداد البرنامج من خلال هيكل القوائم المالية المحاسبية فقط	الإعداد من خلال الهيكل التنظيمي	التأهيل
تأهيل دولي، محلي، محاسبي	تأهيل أكاديمي، وعملي في جميع أقسام المنظمة	

– التحكم المؤسسي والبيئة الأردنية :

يواجه الأردن نفس التحديات التي تواجه دول العالم في موضوع تطبيق نظام حيد للتحكم المؤسسي وهو في الطريق نحو الاندماج في الاقتصاد العالمي .

ويمكن تدعيم التحكم المؤسسي في الشركات والمؤسسات من خلال تعديل القوانين ومنها قانون الشركات وقانون هيئة الأوراق المالية وكذلك من خلال إصدار تعليمات للتقيد بأنظمة التحكم المؤسسي .

واستدعى النظر هنا إلى أهمية التدريب والتوعية لهذا الموضوع في جميع المحافل والفعاليات الاقتصادية في الأردن ذلك إن التحكم المؤسسي الجيد هو محصلة لتأدية الأدوار بشكل كامل من كل الأطراف ذات المصلحة وهم مجلس الإدارة ومدقق الحسابات وجهات الرقابة الحكومية والمساهمون بحيث تؤدي في النهاية غالى توطيد التحكم المؤسسي ويشمل ذلك مؤسسات القطاع العام أيضا وذلك من اجل المحافظة على مواردها وحقوق الخزينة.

ضرورة تعزيز التحكم المؤسسي في الأردن:

إذا حققت أي شركة أردنية عوائد مجزية على رأس المال لديها فهل سيتساءل أي من المساهمين عن كيفية تشكيل مجلس إدارتها أو كم مرة يعقد

المجلس اجتماعاته السنوية ؟ وما إذا كان مجلس الإدارة هذا يشمل في عضويته مدراء مستقلين ؟ وهل هناك فصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي ؟ وهل يوجد لجنة تدقيق داخلية فعالة منبثقة عن مجلس الادارة؟ إن الإجابة هي بالضرورة نعم على كل هذه الأسئلة فالإلى جانب المساهمين الحاليين ، هناك العديد من أصحاب المصالح الذين سيتأثرون بعمل الشركة ولذلك نراهم متحمسين لمعرفة المزيد عن تكوين مجلس الإدارة وما إذا كان هذا المجلس والجهاز التنفيذي للشركة يأخذ في عين الاعتبار مصالح الموظفين والعملاء والمستثمرين المحتملين مستقبلاً والمجتمع المدني بشكل عام .ولقد أدرك العديد من مجالس إدارات الشركات أهمية مثل هذه الخطوة ومدى تأثيرها على تعظيم قيمة المؤسسة وتحقيق عائد اكبر على حقوق المساهمين.

كذلك أصبح واضحاً للسلطات الاشرافيه ضرورة وجود قواعد وإجراءات تعزز التحكم المؤسسي للشركات وتجعل أسواق رأس المال الأردنية أكثر جاذبية للمستثمرين المحليين والأجانب فالمطلوب من مجالس إدارة الشركات والأجهزة التنفيذية والهيئات الرقابية ليس فقط تسيير الشؤون المالية للشركات ولكن إدارة هذه الشركات بطريقة تضمن بقائها وبع الإعلان مؤخراً عن فضائح المحاسبين لبعض الشركات وإفلاس بعضها الآخر سواء في الولايات المتحدة أو في ارونا أو في منطقة الشرق الأوسط .بدأ المستثمرون يشكون بمصادقية العديد من الإدارات العليا للشركات وبمدى فعالية مكاتب تدقيق الحسابات ومؤسسات تقييم المخاطر والآراء القانونية للعديد من المحامين الذين يفترض منهم جميعاً حماية حقوق المساهمين ولقد

طالب هؤلاء المستثمرون من الجهات الرقابية والتنظيمية بالسعي من اجل سن قوانين وتعليمات صارمة تهدف إلى معاقبة المخالفين وتوفير الشفافية والعدالة والنزاهة في عمل الشركات .

منذ بداية الثمانينات وعندما تولى رونالد ايفا الرئاسة في الولايات المتحدة ومارغريت تاتشر منصب رئاسة الوزراء في بريطانيا. وأصبح النظر للحكومات على أنها العقبة إمام انفتاح الأسواق وحريتها وليس الحل للمشاكل التي تواجهها إذ إن بيروقراطية القطاع العام تعيق روح المغامرة التي يتميز بها النظام الرأسمال. غير انه خلال اقل من عام وبعد انهيار شركات كبرى مثل ارنون وآرثر أندرسون وغيرها اخذ المستثمرون يطالبون بتدخل أكثر من الحكومة لمراقبة الشركات وفرض نظم إدارة وإشراف أكثر تشددا للشركات حيث إن رئيس مجلس إدارة الشركات الذي يكون في الغالب هو أيضا الرئيس التنفيذي له كامل حرية التصرف لوجود مجلس إدارة ضعيف ومحامون محتكون يوفرون له الغطاء القانوني وأسواق رأسمالية مساعدة.

من المسلم به أن أسواق رأس المال لاستطيع إن تعمل بشكل فعال إلا إذا توفر لها نظام محاسبة رفيع المستوى يعتمد على افلاح الشفافية وتقوم هيئة الأوراق المالية الأردنية بتنظيم عمل البورصة بطريقة فعالة ومعنية غير إن عدد الشركات المساهمة التي تعاني من مشاكل سوء الإدارة تستوجب من السلطات الرقابية التفكير جديا بإدخال تنظيمات جديدة تتعلق بلجان التدقيق لمجالس إدارات الشركات المدرجة ومتطلبات إفصاح اشد صراحة وقد تجد هيئة الأوراق المالية انه من الأهمية بمكان تشديد الرقابة

على الشركات المدرجة في سوق عمان المالي والطلب من هذه الشركات إن تشمل مجالس إدارتها أعضاء مستقلين يعينون في لجان التدقيق التابعة لهذه الشركات ويكون لدى هؤلاء الأعضاء دراية في الأمور المالية على إن يتمتع نصفهم على الأقل بخبرة في المحاسبة والإدارة المالية .

ولكي يعتبروا أعضاء مستقلين فمن الضروري إن لكونوا من كبار حملة أسهم الشركة أو إن يكون لهم علاقات عمل واسعة معها ولا يزال كبار المساهمين في العديد من الشركات الأردنية من العائلات الكبرى في المملكة حيث يسيطر أفراد هذه العائلة على الإدارة التنفيذية للشركة ويكون لهم تمثيل قوي في مجلس إدارتها مما يخلق تضارب بين مصالح الشركات ومصالح العائلة التي تسيطر عليها .إلا إن إدخال أعضاء مستقلين في مجالس إدارة الشركات لا يكفي لتعزيز نظم الإدارة فيها إذ ينبغي أيضا الفصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي للشركات .وهناك العديد من الشركات في الأردن يكون الرئيس التنفيذي هو أيضا رئيس مجلس الإدارة مما يعطيه السيطرة الكاملة على الشركة.وفي العديد من هذه الحالات نجد إن مجلس الإدارة يواجه صعوبة في مراقبة وتقييم أداء الرئيس التنفيذي وتحميله المسؤولية عن نتائج أعمال الشركة.واعتمدت معظم الشركات في كل من المملكة المتحدة واوريا وكندا واليابان الفصل بين منصب الرئيس التنفيذي ومنصب رئيس مجلس الإدارة وقد اظهر استطلاع أجرته مؤخرا شركة مكنزي إن 70% من أعضاء مجالس الإدارة (500) شركة من كبرى الشركات الأمريكية تؤيد أيضا الفصل بين المنصبين .

المشكلة في لجان التدقيق في معظم البنوك والشركات الأردنية إن أفراد هذه الشركات لم يعينوا في مجالس إدارة هذه الشركات أعضاء مستقلين بل لن معظمهم من كبار المساهمين أو يمثلون مصالح كبار حملة الأسهم إن فقدان لجان التدقيق للاستقلالية في مجال عملها يجعل قيامها بالمساءلة الحثيثة للإدارة اقل احتمالاً وفي العادة تجتمع لجان التدقيق مرتين أو ثلاث مرات في السنة والقليل منها يهتم بمراجعة مفصلة ودقيقة للتقارير التي ترفعها لجنة التدقيق الداخلي للشركة ناهيك عن فهم وتحليل هذه التقارير المخالفة بالشكل الكافي للتأكد من عدم وجود أية خسائر أو تلاعب غير ظاهر كما إن عدداً قليلاً فقط من اللجان تتمتع بحق الاطلاع غير المشروط على سجلات شركاتها وبالتالي فانه من المهم إن يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بالاستقلالية وان يكونوا على دراية بالأمور المالية كما إن على لجنة التدقيق إن تجتمع مرة واحدة شهرياً على الأقل وان تتمتع بحق الاطلاع على بدون قيود على سجلات الشركة .

وقد تجد هيئة الأوراق المالية انه من الأهمية بمكان جعل احد متطلبات الإفصاح للشركة وجود لجنة تدقيق مستقلة فلو ترك الأمر للشركات فان معظمها لن يتبنى فكرة انضمام أعضاء إدارة مستقلين من ذوي الخبرة المالية إلى مجالس إدارتها .

إذا فشلت شركة ما بتحقيق الإرباح عاماً بعد عام كما يحصل مع العديد من الشركات الأردنية فان ذلك بالغالب يعود إلى سوء الإدارة والفساد وغياب القيادة الواعية ذات الرؤية الإستراتيجية الواضحة أكثر منه إلى التوتر السياسي الذي يشوب المنطقة وضعف النمو الاقتصادي المحلي ، لذا

يجب على إدارة هذه الشركات إن لاستلقي اللوم على عوامل خارجية للتغطية على أخطائها بل ينبغي عليها إن تسمى الأشياء باسمها وتفسر للمساهمين الأسباب الحقيقية لرداءة الأحوال خاصة عندما تكون هناك شركات أخرى منافسة استطاعة إن تحقق نتائج جيدة بالرغم من أنها تعمل في نفس الظروف فإذا كان الأمر يعود إلى سوء الإدارة فلا بد من تغييرها ، إما إذا كانت الإدارة كفتة وبقي التقصير فقد يكون من الأفضل للشركة الإقرار بأنها لم تعد مشروعا مجديا والعمل على تصفيته اختيارياً .ولابد للسلطات الرقابية من وضع قوانين صارمة بهذا الشأن بحيث يصبح تغيير الهيئة الإدارية ذات الأداء السيئ إلزاميا.

وقد يكون من الصعب العثور على المرشحين ذوي الكفاءة المطلوبة للعمل كمدرء مستقلين في مجالس إدارة الشركات الأردنية . ويمكن الاستعانة بالرؤساء التنفيذيين السابقين والأكاديميين وكبار موصفي الحكومة المتقاعدين للعمل كأعضاء مجلس إدارة مستقلين على إن بكاف أو ماليين مقابل ذلك الجهد .

كما أن الشركات بحاجة إلى وجود لجان تدقيق فعالة وإن الفصل بين منصبى رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي يجب إن لا يكون هناك تداخل بين النشاطات الائتمانية للبنوك التجارية والإعمال المناط ببنوك الاستثمار المتعارف عليها عالميا" ولتي تشمل دراسات تقييم الشركات والاكنتاب في الإصدارات الجديدة من أسهم وسندات وتسويق هذه الإصدارات ودمج وحيازة الشركات وأعمال إدارة المحافظة وغيرها وإذا لم تقم السلطات الرقابية في الأردن بإدخال القواعد والإجراءات الأزمة لتعزيز

التحكم المسيء لشركات وإجبارها على الالتزام بهذه القوانين فستشجع المتعاملين في هذه الأسواق على الاستثمار في مكان آخر فمن طبيعة رأس المال إن يتوجه إلى الأسواق التي يوجد فيها قوانين استثمار أكثر وضوحاً" وشركات تتبع نظام مسائلة وتدقيق وإفصاح أكثر شفافية وهيئات رقابية تعمل على تطبيق القوانين وتحمي مصالح المساهمين

النتائج والتوصيات :

النتائج : من خلال دراستي الموضوع التحكم المؤسسي في الشركات

تبرز بما يلي

1. تعضيم القيمة السوقية وتحقيق عائد مجزي للشركات
2. طمئنة المستثمرين وتدعيم الثقة في السوق رأس مالي وفي الشركات والمؤسسات
3. النهوض بالاقتصاد الوطني فنجاح الشركات يؤدي إلى إنعاش الاقتصاد الوطني بشكل عام .
4. مساعدة أسواق رأس المال إن تعمل بشكل فعال .
5. الهروب من شبح انهيار الشركات الذي دهر خلال التسعينات من قرن الماضي .

التوصيات :

بعد التعرض لتحكم المؤسسي من عظيم الفائدة أدعو إلى ما يلي للحصول على نظام جيد لتحكم المؤسسي .

1. ضرورة وجود نظام محاسبي سليم في الشركات وكذلك تعيين لجان تدقيق ذات كفاءة ويجب إن تكون مستقلة عن إدارة الشركة .

2. الاهتمام بالهيكل التنظيمي للشركات ، وإدخال أعضاء مستقلين في مجالس إدارة الشركة .
3. الفصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي للشركة
4. الاستفادة من الرؤساء التنفيذيين والكادحين وكبار موصفي الحكومة المتقاعدين للعمل كأعضاء مجلس إدارة.
5. ضرورة إتباع الشركات نظام مساءلة وتدقيق وإفصاح أكثر شفافية وتعمل على تطبيق القوانين وتحمي مصالح المساهمين .
6. ضرورة وجود سلطات للإشراف على الحكم المؤسسي في الشركات
7. ضرورة وجود قواعد وأجراءات تعزز الحكم المؤسسي في الشركات
8. ضرورة وجود جهاز للرقابة الداخلية في الشركة كذلك لجان لتدقيق الداخلي
9. ضرورة الفصل ما بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية
10. إيجاد لوائح رسمية بطلب من الشركات الإجابة عليها لمعرفة مدى تطبيقها لمبادئ لتحكم المؤسسي