جامعة الإسكندرية
كلية التجارة
المكتبة

مبادئ وأسس المراجعة
علماً وعملاً

٢٧٨٦٨٤

المراجعة الحديثة للشركات

عبد الفتاح الصحن
أستاذ المحاسبة والمراجعة
عميد كلية التجارة جامعة الإسكندرية.

جامعة طنطا
كلية التجارة
رقم [illegible]
[illegible]

الناشر
مؤسسة شباب الجامعة
الإسكندرية ٢٩٤٢٩١٦

الباب الرابع

الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية Internal Control

تمت الحاجة إلى وجود وسائل للرقابة الداخلية بسبب كبر حجم المشروعات وتعقد نواحيه الإدارية والمالية والتنظيمية . كما أن الاتجاه إلى دمج الوحدات الاقتصادية استدعى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية . والرقابة يجب أنه تمارس على جميع أوجه النشاط بالمشروع ، بأن تنعكس في أي نظام محاسبي . فبدونه هذه الوسائل يصبح النظام بغير أثر فعال وربما تفوق تكلفته المنافع المتوقعة منه .

ودراستنا للرقابة الداخلية لها ثلاثة أهداف :

أولا : شرح معنى وأهمية الرقابة الداخلية .

ثانيا : إبراز الخطوات اللازمة لخلق والحفظ على رقابة داخلية قوية .

ثالثا : إظهار كيف يقوم المراجع باستعراض الرقابة الداخلية .

ولن ندخل في هذا الباب في تفاصيل الاجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية التي تخضع لها الأصول أو العمليات مثل المشتريات والمبيعات . وسنتعرض لهذه التفاصيل في حينها عند معالجة الفحص الذي يقوم به المراجع للعمليات والأصول وقبل التعرض للاجراءات يجب أن نضع الأسس والأهداف التي تحتويها وسائل الرقابة الداخلية . وتتفق إدارة المشروع والمراجع في أهمية الرقابة الداخلية لمسئوليتهم تجاه المشروع .

وتعتمد القرارات الإدارية في جانب منها على الأقل على البيانات المحاسبية

وهذه القرارات تتراوح بين قرارات ذات أهمية صغيرة مثل قرار بالسماح بعمل إضافى أو قرار بشراء أدوات مكتبية وقرارات ذات أهمية كبيرة مثل قرار بتحويل الإنتاج من سلعة إلى سلعة أخرى أو قرار بشراء آلة أو العمل على تأجيرها، ووجود رقابة داخلية سليمة تمكن الإدارة من أن تطمئن عند اعتمادها على البيانات المحاسبية فى إتخاذها القرار .

وكما هو معروف فان قرار إدارة المشروع يصبح سياسة لها . وحتى يكون القرار فعالا يجب أن يتاح توصيله إلى جميع أجهزة المشروع كما يجب أن يتابع بصورة مستمرة . وهنا تظهر أهمية الرقابة الداخلية أيضاً فى أنها تساعد على مراقبة تنفيذ سياسة المشروع . وتقع على إدارة المشروع مسئولية وجود سجلات محاسبية سليمة وتقديم تقارير مالية صحيحة ودقيقة . ووجود رقابة داخلية فى المشروع تسمح لإدارته أن تطمئن على أن مسئوليتها فى هذا السبيل قد قوبلت .

وبالنسبة للمراجع الخارجى فان الرقابة الداخلية تعتبر مهمة له فبقدر قوة الرقابة الموجودة وضعفها يستطيع أن يحدد مدى إعتداد فحصه وطريقته . فاذا كانت الرقابة الداخلية قوية وسليمة ومطبقة فان عمل المراجع ينصرف إلى المسائل ذات الطبيعة الفنية فى المراجعة أما إذا كان النظام ضعيفاً ومفككا أو كان موجودا بدون تطبيق فان أعبائه الروتينية فى المراجعة تزداد .

معنى الرقابه الداخليه

يقصد بنظام الرقابة الداخلية كل الوسائل المستخدمة فى التنظيم الداخلى للمشروع وفى تنسيق الأعمال التى تحقق الأغراض التالية :

أ — المحافظة على موارد المشروع وحمايتها من الضياع والإسراف والإختلاس وعدم الاستخدام بكفاية.

ب — التحقق من دقة البيانات المحاسبية والبيانات المتعلقة بتشغيل المشروع لإمكان الاعتماد عليها.

ج — قياس مدى التمشى مع سياسات المشروع بغرض تصحيح هذا الاتجاه.

د — الحكم على كفاية العمل فى جميع إدارات المشروع وأقسامه.

ومن واقع هذا المعنى للرقابة الداخلية يتضح أنه ليس المقصود منه منع التلاعب والإختلاس واكتشاف الأخطاء فى العمليات المحاسبية فحسب ولكن تعتبر الرقابة الداخلية وسيلة فعالة لتحقيق كفاية الإدارة فى إدارتها للمشروع وبالأخص فى المشروعات الكبيرة الحجم. وفى بعض الأحيان يوسع معنى الرقابة الداخلية ليشمل جميع الإجراءات التى تتبع فى سبيل تحقيق زيادة الكفاية الإنتاجية للمشروع.

التغير فى مفهوم الرقابه الداخليه

فى الفترة الأخيرة حل اصطلاح الرقابة الداخلية محل اصطلاح الضبط الداخلى Internal check والذى كان يستعمله المحاسبون ورجال الأعمال فى الماضى. هذا التغير فى الاصطلاح صاحبه توسع فى مفهوم وأغراض الرقابة الداخلية — فاصطلاح الضبط الداخلى كان يستعمل للدلالة على الاجراءات التى تتبع فى إدارة قسم الحسابات والادارة المالية للمشروع بغرض التقليل من الأخطاء إلى الحد الأدنى والمحافظة على الأصول وعلى وجه الخصوص النقدية من السرقة أو الضياع. فنجد أن الجمعية الأمريكية للمحاسبين العامين قد عرفت الرقابة الداخلية سنة ١٩٢٦

كالآتى : بأنها الإجراءات والطرق المستخدمة فى المشروع من أجل الحفاظ على النقدية والاصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر .

ومن الملاحظ أن التعريف أظهر أهمية المحافظة على النقدية حيث أنه فى ذلك الوقت كان يعتبر نظام الرقابة الداخلية وسيلة لمنع واكتشاف التلاعب فى النقدية وللاسف فإن بعض المحاسبين يربطون الرقابة الداخلية بالاجراءات الخاصة بتحصيل ودفع النقدية إلى حـــد أقل بالأصول المتداولة الاخرى وخصوصاً حسابات العملاء والاستثمارات والمخزون السلعى بالرغم من أن المحافظة على النقدية يعتبر وظيفة أساسية من وظائف الرقابة الداخلية إلا أنه واحـــدا من أغراض هامة أخـــرى .

وبجانب الوظائف المالية والمحاسبية للمشروع فان نطاق الرقابة الداخلية يتضمن نشاطات متعددة مثل برامج تدريب العاملين ، المراجعة الداخلية ، التحليل الاحصائى ، رقابة جودة الانتاج ، وجداول الإنتاج .

وعلى هذا فان مفهوم الرقابة الداخلية يشمل جميع إدارات المشروع وأوجه نشاطه . فتشمل الطرق التى تفوض بها الادارة العليـــا للمشروع مسئولياتها لوظائف البيع والشراء والمحاسبة والإنتاج .

كما تشمل البرامج اللازمة لإعداد وتحقيق وتوزيع التقارير والتحليلات لجميع مستويات الإدارة والتى تمكن المسئولين من مراقبة مختلف نشاطات المشروع . فاستخدام الميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية ، والتفتيش ، ودراسة الزمن والحركة وبرامج التدريب تعتبر كل هذه جوانباً من الرقابة الداخلية ولو أنها بعيدة كل البعد على النشاط المالى والمحاسبى إذ أنها تعتمد على فنيين ومهندسين .

الرقابه الداخليه الاداريه

هناك نواحى للرقابة الداخلية لا تأثير لها على القوائم المالية للمشروع وبالتالى لا تهم المراجع بصورة مباشرة وإدارة المشروع تهتم بوجـود وسائل قوية للرقابة الداخليـة تؤدي إلى الرقابة على تشغيل المصانع ونشاطات البيع بجانب الرقابة على الوظائف المالية والمحاسبية . والمراجع يهتم أساساً بالرقابة الداخلية ذات الطبيعة المالية والتي تتعلق مباشرة بالسجلات المحاسبية والتقارير المالية ومدى الاعتماد عليهم فمثلا إذا كانت الاجراءات التنظيمية للمشروع هو إعداد مذكرة تسوية البنك مرة كل شهر بواسطة موظف فى المشروع ليس من إختصاصه تحرير الشيكات أو التعامل فى نقدية المشروع ، وهذا التقسيم فى العمل يعتبر رقابة داخليه ماليه ذات أهمية للمراجع ومن جانب آخر فإن المراجع لا يهتم فى أثناء فحصه العادى ينظم الرقابه ذات الطبيعه مثل تلك التى هدفها تحسين كفاية التشغيل سواء فى الإنتاج أو التوزيع .

كمثال للرقابه الداخليـه ذات الطبيعـه الاداريه : التعليمات الكتابيه لادارة الافراد والتى تضع بمقتضاها المستويات المحدده التى تراعى عند إختيار العمال الجدد . وبالرغم من أهمية ذلك لنجاح المشروع إلا أن هذه التعليمات لا تهم المراجع بصورة مباشرة عند تكوين رأيه المهنى فى التقارير الماليه .

ومثال آخر للرقابة الداخلية الادارية طلب مدير المبيعات تقارير دورية من وكلاء البيع المتجولين يظهر فى التقارير عدد الزيارات اليوميـة أو الأسبوعية لكل عميل . وهذا النوع من الرقابه يعتبر مهما فى المحافظه على كفاية البيع إلا أنه ليس له أهمية للمراجع بصورة مباشرة عند مراجعته للتقارير المالية .

فكان الرقابة الداخلية المحاسبية تحوى الخطة التنظيمية للمشروع والتى تتعلق بالاجراءات والطرق التى تتصل بصفة خاصة بالمحافظة على أصول المشروع وبالاحتفاظ بالسجلات المالية وإمكانية الاعتماد عليها . وفى العادة فان الرقابة المحاسبية تشمل طرق تحديد المسئولية ، الإعتماد ، تقسيم العمل بين الاحتفاظ بالسجلات والتقارير المالية والاحتفاظ بالاصول نفسها ، والرقابة المادية على الاصول والمراجعة الداخلية .

أما الرقابة الداخلية الإدارية فانها تحوى الخطة التنظيمية للمشروع والتى تتعلق بالإجراءات والطرق التى تتصل بصفة خاصة بكفاية تشغيل المشروع والتمشى مع سياساته الإدارية ، وبصورة غير مباشرة تتعلق بالنواحى المالية وسجلاتها ، فتشمل الرقابة الداخلية الإدارية عادة أدوات رقابيه مثل التحليلات الإحصائية ، دراسة الزمن والحركة ، تقارير الاداء ، برامج التدريب والرقابه على جودة الإنتاج .

خصائص الرقابة الداخلية :

يجب أن تبرز الخصائص الاساسيه للرقابه الداخليه لان ابراز هذه الخصائص تساعد المراجع عند تقييمه للرقابه الداخليه للمشروع فيستطيع أن يحكم على سلامتها وبالتالى يتخذ قراره بتوسيع أو تضييق نطاق إختباراته ، وغياب الخصائص الاساسيه للرقابه الداخليه تضع المراجع فى موضع الشك من ناحية التنظيم الداخلى للمشروع وبالتالى يحتاج إلى البحث عن أدلة إثبات إضافيه والخصائص الاساسيه لاى نظام مناسب للرقابه الداخليه يتضمن :

أ ـ خطة تنظيمية تكفل حسن سير العمل وانتظامه وذلك بتقسيم العمل وتحديد الإختصاصات والمسئوليات الوظيفيه .

٢ — أن يتم مباشرة تحديد الإختصاصات والمسئوليات فى وضوح تام للقضاء على تداخل الاختصاص وتضاربه .

٣ - وجود إجراءات تسجيلية مناسبة تتيح رقابة محاسبية فعالة على الأصول والإلتزامات وعلى الدخل والمصروفات .

٤ — وجود هيئة من العاملين على مستوى حال من الكفاية .

هذه الخصائص تعتبر أساسية لأى نظام للرقابة مناسب ، وأى إخلال باحداها يؤدى إلى عدم فعالية النظام . فمثلا لا يمكن تقسيم العمل وتحديد الإختصاصات والمسئوليات والإلتزام بها وكذلك لا يستطاع إجراء تسجيل سليم للوقائع المالية بدون وجود هيئة من العاملين على مستوى مرتفع من الكفاية وبالعكس فوجود هيئة على مستوى مرتفع من الكفاية مع عدم وجود تقسيم للعمل وتحديد للاختصاصات تؤدى الى عدم فعالية الرقابة الداخلية.

اولا - خطه تنظيميه

قد تختلف الخطة التنظيمية من مشروع الى آخر الا أنه أى خطة تنظيمية مناسبة يجب أن تكون مبسطه ، ومرنه فأى قرار أو مبدأ لا يعنى جموده بل هو قابل للتعديل والتطوير باستمرار. كما يجب أن تضع حدودا واضحة للسلطة والمسئولية . والعامل الهام فى أى خطة تنظيمية هو الإستقلال التنظيمى لوظائف التشغيل ، والاحتفاظ بالاصول والمحاسبة عنها ، والمراجعة الداخلية . ويتطلب الاستقلال التنظيمى تقسيم الواجبات بطريقة تمكن من جعل السجلات الموجودة بها خارج أى ادارة بمثابة وسيلة الرقابة على ما يجرى فى هذه الإدارة .

وبالرغم من أن الإستقلال التنظيمى يتطلب هذا الانفصال الا أن عمل جميع الإدارات يجب أن ينسق بحيث يؤدى الى تدفق منتظم للعمل مع تحقيق كفاية

عالية له وبجانب المسئولية يجب أن تسير تفويض السلطة حتى تباشر هذه المسئولية وأن تحدد بصورة واضحة فى خرائط تنظيمية. فتمارض الاختصاصات يجب تجنبها .

ثانيا ـ تحديد الاختصاصات والمسئوليات:

يتطلب تحديد الاختصاصات والمسئوليات تقسيم العمل . ويقصد بتقسيم العمل فى هذا المجال وجود أشخاص مسئولون عن المحافظة على ممتلكات وعمليات المشروع وأشخاص لإعداد سجلات وتسجيل هـذه الممتلكات والعمليات . فالشخص المسئول عن المحافظة على أصول المشروع تكون لديه الفرصة فى استخدام هذه الأصول استخداما شخصياً سواء لديه الرغبة أو ليس لديه هـذه الرغبة . وحتى يتمكن من حسن محاسبته يجب أن يحتفظ شخص آخر يسجل عن قيمة وكميات الاصل الذى فى عهدة الاول . فمن الواضح أنه إذا أعطيت مسئولية الرقابة على الأصل والسجل الخاص بهذا الأصل لشخص واحد فأنه يجمع فى يديه الأصل نفسه والحاسبه عن هذا الأصل ، وبالتالى لن تكون عمليه رقابه . وإذا أريد فرض رقابة عليه فيجب أن تعطى لشخص آخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق سجلة .

وكمثل على ذلك المخزون السلعى ، فاذا ترك مسئولية الحفاظ على المخزون السلعى وتسجيله فى سجلات المخازن لموظف واحد معناه أن هذا الشخص يكون فى مركز يستطيع فيه تغطية أى عجز يحدث لاى سبب ، فاذا حدث عجز فى مفرده من مفردات المواد بالمخزن ، فانه يستطيع أن يغطى هـذا العجز بأمر صرف يقيده فى سجل المخازن حتى يتفق الجرد الفعلى مع الرصيد الدفترى أما إذا عهد لشخص من خارج المخازن التسجيل فى سجل المخازن فأن أى نقص فعلى يمكن اكتشافه .

فالتقسيم في العمل في هذه الحالة يمكن من اكتشاف أى اختلاف بين الجرد الفعلى والرصيد الدفترى .

فالقاعدة المهمة هى فصل السجل عن الأصل أى أن يعهد بالمحافظة عن الأصل لشخص أو لأشخاص وأن يعهد بالسجلات لشخص واحد أو عدة أشخاص . والمقصود هنا أن السجل يكون خارج الإدارة نفسها التى تتولى الحفاظ على الأصل .

وتحديد المسئولية يعنى أن كل عضو فى المشروع يعلم نطاق العمل الذى يقوم به وأنه مسئول عن عمله فقط وعنه يسأل فلن يكون للرقابة الداخلية أى مفعول إذا كان المسئول عن الخطأ يستطيع أن يتملص منه ويلقيه على غيره . وبتحديد المسئولية يعرف كل فرد فى المشروع أنه مسئول عن الدقة فى عمله المعين ويراعى الدقة فى تنفيذها لأنه على يقين بان أى خطأ فى عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره .

المسئولية هنا تنقسم إلى :

أ — مسئولية المحافظة على الأصول والممتلكات والسجلات .

ب — مسئولية أداء العمل المنوط به الشخص المعين .

وكمثل لو افترض أن شخصاً مسئولا عن التوقيع على الشيكات وأن عليه أن يفحص المستندات المؤيدة لصرف الشيك قبل توقيع الشيك . ففى هذه الحالة عليه مسئولية فحص الفاتورة ، وتقرير استلام البضاعة ، وأمر الشراء وأى مستندات أخرى تثبت صحة الصرف ، كما أن عليه أن يتأكد من صحة اعتماد هذه المستندات ، وتوقيعه على الشيك معناه انه تأكد من جميع الأدلة المصاحبة

لإصدار الشيك ، فاذا تساهل المسئول فى تنفيذ أى خطوة من الخطوات السابقة لأى سبب سواء لثقته فى مرؤوسيه أو لعدم وجود وقت كاف بسبب ضغط العمل أو بسبب الاهمال أو التكاسل فانه لم يتقبل المسئولية فى أداء العمل المنوط به وهذا مما يضعف الرقابة الداخلية .

ومن الواضح أنه ليس المهم هو تحديد المسئولية لكل فرد من أفراد المشروع بل الاهم هو اقتناع كل منهم بأهمية العمل الموكول إليه ومعرفته له واحترام هذه المسئولية . ومما يساعد على ذلك اشتراك المختصون والمسئولون بصفة مباشرة فى وضع القواعد التى تتصل بعملهم .

ثالثا — وجود اجراءات تسجيليه على الاصول والخصوم والدخل والمصروفات :

وينقسم كلامنا تحت هذا العنوان إلى الآتى :

أ — الحماية المادية للاصول .

ب — وجود مايثبت القيام بالعمل .

جـ — مراجعة العمل الذى تم .

د — الدقة الحسابية .

١ — الحمايه الماديه للاصول :

لابد أن تعمل إدارة المشروع على حماية اصولها وسجلاتها حماية فعالة . ويقصد بالحماية المادية المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية للاصول . وللحماية من العوامل الجوية تؤخذ كافة الاحتياطيات الفنية اللازمة لاستبعاد تأثير العوامل الجوية على الأصول كاعداد المخازن

فى صورة ملائمة وحماية المواد من التفاعل الذاتى . أما لحماية الأصول ضد السرقة أو الحريق فتلجأ المشروعات فى هذا السبيل إلى التأمين عن ممتلكاتها ضد أخطار السرقة والحريق لتؤمن المنشأة ضد خسارتها من خيانة الأمانة والاخطار .

وفى هذا السبيل يفرق بين الحماية المادية والحماية المحاسبية . وتعنى الحماية المادية منح الاصول الحماية الكافية والتى بمقتضاها تستبعد أى خسارة أو تلف أو سرقة مثل استعمال مخازن بها الوسائل الكافية للمحافظة على المخزون ، واستخدام الخزائن الحديدية للاحتفاظ بالأصول القابلة للضياع ، واستخدام حراس ليليين . ويقصد بالحماية المحاسبية ارتباط السجلات بالتحركات الفعلية للاصول على ان تحتوى جميع تحركات الأصل حتى يمكن متابعته ، ومثل على ذلك ان اذونات صرف المخزون يجب تسجيلها فى الحال بالسجلات كذلك الاضافات الجديدة مع التأكد من حين إلى آخر يتساوى الأرصدة الدفترية مع الكميات الفعلية (الجرد المستمر) . والحماية المحاسبية تعتمد على الحماية المادية فبدون مراقبة تحركات الأصول لا يمكن ان تتفق السجلات مع الكميات الفعلية .

ب - ترك ما يثبت القيام بالعمل :

ويعنى بهذا أن من يقوم بأى عمل يجب ان يترك على هذا العمل ما يثبت قيامه به (كالإمضاء او الختم الخ) فقد يقوم شخص مسئول عن مراجعة الأسعار والعمليات الحسابية فى فواتير الشراء بهذا العمل آلاف المرات خلال السنة وحتى تحدد مسئوليته فى قيامه بهذا العمل لابد أن يترك على الفاتورة ما يثبت أنه قام بمراجعتها وذلك بالتوقيع عليها بما يفيد ذلك أو أن يقوم بتحرير مذكرة أو أن يترك ختما يخصص لذلك . وما نقصده هنا ترك ما يثبت القيام بالعمل هو أنه يجب أن يظهر تسجيل على المستند أو العملية كاثبات بأن العمل قد تم فى حدود مسئولية الذى قام به .

ج ـ مراجعة ما تم من عمل :

إن مراجعة العمل الذى تم ذات أهمية من وجهة نظـــر الرقابة الداخلية . فالعامل النفسي له أثر فى هــذا المجال حيث أن الفرد الذى يعلم أن هناك من سيراجع عمله سوف يقوم بهذا العمل وهـو حريص على أن لا يقع فى أخطـاء وبطريقة جدية ومرضية بخلاف الشخص الذى يعلم أنه ليس هناك من سيراجع عمله . ويقصد بالمراجعة هنا التأكد من دقة العمـل الذى تم أو التأكد من أن الشخص قد قبل مسئولية العمل الذى أنهه عن طريق توقيعه عليه .

د ـ الدقه الحسابيه :

هناك وسائل تؤدى إلى الدقة الحسابية، فالقيد المزدوج فى حد ذاته واجراءاته تمكن من الدقـة الحسابية لو روعيت هذه الاجراءات . فاستعمال دفاتر الأستـاذ المساعدة ودفاتر القيـد الأولى والحسابات الاجمالية كل هـذه تساعد على التحقق من الدقة المحاسبية للسجلات كما أن وجود الآلات المحاسبية واستخدامها يساعد على منع وتقليل الأخطاء الحسابية .

رابعا ـ هيئة من العاملين على مستوى من الكفايه :

لاريب أن العامل البشرى فى أى مجال له المكانة الأولى فى تسيير أى نظـام ومن المعترف به أن وجود هيئة من العاملين مدربة وذات كفاية عالية هو أساس للرقابة الداخليـة السليمة كما هو أساس لأى نظام . فبدون العـــاملين المدربين والحريصين عند أداء أعمالهم وكذلك هؤلاء الملتزمين بسياسة وتعليمات إدارة المشروع لا يمكن أن نحصل على نظام جيد للرقابة الداخلية . وبجـانب ذلك فان النقص فى هيئة العاملين فى أى مشروع لا يحقق لها النظام الفعال للرقابة الداخلية بسبب صعوبة تقويم العمل بالصورة التى تمكن من تحقيق الضبط الداخـلى .

البيان المحاسبي : Accounting structure

حتى يعطى النظام المحاسبي رقابة داخلية مالية يجب أن يحوى الآتى :

أ — خريطة محاسبية مقسمة طبقاً للمسئوليات الفردية للمشرفين وذوى المناصب الرئيسية .

ب — مجلد يضم السياسات والاجراءات المحاسبية .

جـ — موازنه تخطيطية رئيسية تضم تفاصيل التنبؤات لنشاطات المشروع مع تقرير سريع يحتوى على تحليل للانحرافات التى حدثت عند التطبيق الفعلى مقارنة بالمستويات الموضوعة .

د — نظام التكاليف .

هـ — نظام سليم لحفظ المستندات والعقود والوثائق .

أ - خريطة محاسبيه Chart of Accounts

يقصد بالخريطة المحاسبية قائمة بكل الحسابات التى تستعمل فى المشروع مع شرح تفصيلى لغرض ومحتويات كل حساب فى دفاتر الاستاذ ، وقد تستخدم بعض المشروعات مرجع للحسابات يشتمل على وصف مفصل ومشروح للعمليات التى تجعل مدينة للحساب وتلك التى تجعل دائنة .

ويتوقف عدد الحسابات التى تستخدم على أى مدى تستخدم الحسابات فى مراقبة مسئوليات الافراد عن المحافظة على الاصول ، وعن اكتساب الدخل . وعن صرف المصروفات . وفى هذا ينظر إلى خريطة الحسابات على أساس أنها حسابات مراقبة لمسئوليات الأفراد سواء مشرفين أو عاملين فمثلا فى حالة صندوق المصاريف النثرية تكون أموال الصندوق فى عهدة شخص .

ويخصص حسابات التسجيل المعاملات عن طريقة إذا استخدمت الحسابات كمقياس للمسئوليات وهذا المبدأ المتعلق بربط الحسابات بالمسئوليات الفردية لا ينطبق فقط على المحافظة على الأصول بل أيضاً للرقابة على الدخل والرقابة على المصروف . فكل مسئول عهد إليه الحصول على دخل معين أو صرف مصروف فى حدود معينة يجب أن يرتبط به حساب لقياس الأداء .

ونجد أن هذا المبدأ قد روعى عند وضع النظام المحاسبى الموحد فى حدود وجود حساب عام وحساب مساعد وحساب فرعى وحساب جزئى وحساب تحليلى .

ب ـ مجلد يضم البيانات والاجراءات المحاسبيه :

ويعنى بوجود مجلد للسياسات والاجراءات المحاسبية هو وجود نظام موحد للطرق اللازمة للتسجيل والتحليل للعمليات . وهذه الاجراءات توضع كتابة فى مجلد يأخذ طابع الأوراق السائبه . وأن يعدل فيه من آن لآخر لما يظهره التطبيق . ومن الواضح أنه يوضح الاجراءات المحاسبيه بصورة مكتوبة وواضحه . فان السياسات التى تضعها إدارة المشروع يمكن تطبيقها بكفايه وبصورة دائمه . فالتوحيد فى معاملة العمليات المتشابهه مهم لإنتاج السجلات الدقيقه والتقارير السليمه . ولن يتأتى هذا التوحيد فى معامله العمليات المتشابهه إلا إذا كانت هذه المعاملات واضحه للعاملين جميعاً .

جـ ـ الموازنات التخطيطيه :

وتعتبر الموازنات التخطيطيه خطه رقميه مستقله لجميع نواحى نشاطات المشروع .

فالموازنة تضع أهدافاً محدده للمشروع وبالتالى تمد الإداره بمقياس الأداء الفعلى وترتبط الموازنات التخطيطيه بوجود نظام معيارى للتكاليف حيث أن كلاهما يهتم بوضع أنماط محددة سلفاً وبالتحليل المستمر للانحرافات بين الانماط والأداء الفعلى . فالموازنات التخطيطية أداة للرقابة حيث أنهـــا تضع المعايير وخلال العـام يتم إعداد تقـارير لجميع أوجـه الإداء تقـارن بين الأداء الفعـلى وأرقام الموازنة ويصاحب هـــذه التقارير تفسير للانحرافات التى ظهرت عند التنفيذ وتحديد المسئولون عن هذه الانحرافات .

د ـ نظام التكاليف :

هناك هدفان رئيسيان لأى نظام للتكاليف على الأقل :

١ ـــ الرقابة على الأداء التشغيلى فى المصنع بوجود معايير للاداء ، ومقياس للتنفيذ وتحليل للانحرافات .

٢ ـــ استخـدام البيانات لتسعير المخزون وتـكلفة المبيعات لغرض أعـداد تقارير الدخل والمركز المالى .

ووظيفة التكاليف الرقابية تمكن من إعداد التقارير للادارة العليا للمشروع لقياس الأداء الفعلى للانتاج ونتائج هذا الأداء وتحليل الانحرافات . كما تمكن التقارير الأدارة من اتخـاذ قراراتها فى تسعير الانتاج والتوسع وغير ذلك من القرارات الإدارية . ولا تقتصر تقارير التكاليف على تلك المقدمة إلى الإدارة العليا بل أيضاً يتطلب الأمر تقديم تقارير إلى المستويات الإدارية الأخرى مثل مديرى المصانع عن الأداء التشغيلى بكل تفاصيله حتى يتمكن المشروفون من وضع يدهم على عوامل الاسراف وعدم الكفاية فى التشغيـل الذى يواجهونه .

هـ ـ نظام حفظ المستندات

يشمل النظـــام السليم لحفظ المستندات ترقيمها وحفظها وصيانتها، ولاريب أن الرقابة الداخلية السليمة تعتمـد على وجود نظام سليم لترقيم المستندات وحفظها سواء اكانت هـذه المستندات صـــور مستندات داخلية أو مستندات خارجية .

وقد راعى النظام المحاسبي الموحـد والمطبق فى الوحـــدات الاقتصادية فى جمهورية مصر العربية هذه المبادىء فنجد أن النظام عمـل على توحيد :

أ ـــ السنة الماليـة .

ب ـــ الدليل المحاسبي .

جـ ـــ الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية.

د ـــ الحسابات والقوائم الختامية .

هـ ـــ الموازنة التخطيطية .

كما تشمل كل ذلك فى مجلد واحد يشمل الدليل المحاسبي وشرح له وتعاريف واصطلاحات محاسبية ـ القوائم للحسابات الختامية والموازنة التخطيطية ومعدلات الاهلاك وأسس وقواعـد الرقابة المالية ـــ ولهـــذا سنفرد جانبا من كلامنا للرقابة الداخلية فى النظام المحاسبي الموحـد ـــ والحسابات الاجمالية كل هـــذه تساعد على التحقيق من الدقه الحسابية للسجلات كما أن وجود الآلات المحاسبية واستخدامها تساعد على منع وتقليل الأخطاء الحسابية .

الرقابة الداخلية فى النظام المحاسبى الموحد :

أفرد النظام المحاسبي الموحد في الملحق رقم ٢ أسسا وقواعد الرقابة المالية . وقد راعى النظـام فى هـذا الشأن الزام جميع الوحـــدات الاقتصادية باصدار القواعـد التنظيمية اللازمة لضمان حسن سير العمـــل وتحديد الاختصاصات

والمسئوليات . غير أن الأسس التى وضعها النظام تركها استرشادية حيث أن لكل وحدة أن تأخذ ما يلائم ظروفها مع عدم الاخلال بأسس الرقابة ذاتها .

وفى هذا المجال وضع النظام أسساً وقواعد للرقابه المالية وأعطى هذه الرقابة أهمية أساسية لإدارة الوحدة الاقتصادية إدارة سليمة . وظاهر أن النظام المحاسبى الموحد أفرد أهمية خاصة للرقابة من ناحيتها المالية والتى قصد بها فى هذا المجال القواعد التالية :

١ — القواعد المالية .
٢ — قواعد المشتريات .
٣ — قواعد المخازن .
٤ — قواعد المبيعات .

وفى ظل هذه القواعد العامة ، ترك الحرية للوحدات الاقتصادية فى وضع اللوائح والتفصيلات التى تنظم اجراءات العمل وسيره وتحقيق الرقابة السليمة فى حدود الاهداف التالية والتى استهدفها النظام .

أ — الإلزام : إلزام الوحدات على كافة مستوياتها باصدار القواعد التنظيمية اللازمة والتى تكفل حسن سير العمل وانتظامة وتحديد الاختصاصات والمسئوليات .

ب — الوضوح : أن تكون القواعد التنظيمية واضحة من ناحية تحديد الاختصاصات والمسئوليات للقضاء على أى تداخل فى الاختصاصات أو تضارب بينها .

جـ — المرونة : أن إقرار أى مبدأ لا يعنى جموده إذ أنه قابل للتعديل والتطوير باستمرار فى ضوء التطبيق العملى وما يظهر من معوقات .

د — الشمول : فالقواعد التنظيمية لا تكفى وحدها وأنه يجب أن تستكمل الوحدات تنظيماتها الإدارية بما يؤكد جدوى وضع القواعد التنظيمية .

هـ — الاشتراك : يجب أن يشترك مسئول ومختص عن الشئون المالية والمحاسبية والمخزنية وشئون المشتريات والمبيعات بصفة مباشرة عند وضع القواعد التى تتعلق بعملهم وأن يكون لها حق متابعتها والاطمئنان إلى حسن تنفيذها .

المراجع والرقابه الداخليه

أوضحنا فيما سبق ازدياد أهمية اعتماد مراقب الحسابات (المراجع) على وجود وتطبيق نظام فعال للرقابة الداخلية . وترجع هذه الأهمية التى يبديها المراجع نحو الرقابة الداخلية إلى اتخاذ قراره بالذى تمتد إليه نطاق مراجعته واختباراته للسجلات المحاسبية حتى يستطيع أن يبدى رأيه المهنى على القوائم المالية للمشروع ،

فمن المستحيل أن يقوم المراجع بفحص جميع عمليات المشروع وحتى جانب كبير منها نظرا لضخامة هذه العمليات المالية وكبر حجمها فى المشروعات الكبيرة والتى تولى تسجيلها وتحليلها جهاز كبير من العاملين فى المشروع ، ومن أجل أن يتمكن من التحقق بكفائة فى خلال فترة زمنية محددة من سلامة وصحة البيانات فى المشروع فان الأمر يستلزم منه أن يدرس الرقابة الداخلية بالمشروع ليتمكن من الحكم على فاعليته فى إنتاج البيانات المتضمنة فى التقارير المالية . وقراره المبنى على فحص الرقابة الداخلية سيوجه نطاق مراجعته من ناحية فحص الحسابات المستفيض أو عن طريق أختيارات لهذه الحسابات وأيضاً النواحى التى تتطلب فحصاً مستفيضاً أكثر من غيرها .

وإذا وضح له أن الرقابة الداخلية مناسبة ، فان المـــراجع يقوم باختيار العينات بغرض فحصها وأختبارها ، وهذا الأسلوب الحديث فى المراجعة يستند أساساً إلى الافتراض بأن فحص جانب من القيود والبيانات المتعلقة بها سيظهر نفس الصفات التى ستظهر لو تم فحص كامل لها فسيؤخذ من كل نوع من العمليات أو الحسابات عينة ممثلة تكون جانبا منفصلا لها على أن تفحص . فمثلا يقوم المراجع بفحص عينة من المتحصلات النقدية ومن حسابات العمـلاء ومن عمليات البيع وعمليات الشراء وكذلك عينات من السجـــلات والاجراءات المحاسبية . ويحدد عدد الأخطاء المكتشفة فى هذه العينات وطبيعتها وفاعلية الرقابة الداخلية فى التطبيق كما ستحدد للمراجع مدى أمتداد نطاق مراجعته حتى يتأكد من عدم وجود الأخطاء المحتملة أو أكتشاف هذه الأخطاء .

وفحص الرقابة الداخلية فى المشروع وبخاصة تلك الرقابة المالية يعتبر واجباً على المراجع أن يقوم به ، فهى تمثل مستوى أساسى من مستويات عمله الميدانى وفى فحصه يقوم باستطلاع وسائل واجراءات الرقابة الداخلية الإدارية لمساعدته فى تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة وعلى هذا فان المراجع يهمه :

١ ــ معرفة واجبات أعضاء المشروع ومسئولياتهم وحدود اختصاصاتهم .

٢ ــ معرفة مدى أمكانيات توصيل كل عامل فى المشروع إلى ممتلـــكاته بدون رقابة .

٣ ــ معرفة مدى عمل كل فرد فى المشروع وعلاقة سلامة التقارير المالية بهذا العمل .

٤ ــ أكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكان إخفائه وكشفه .

ولكى يدرس المراجع الرقابة الداخلية فعليه أن :

أ — يحصل على وصف تفصيلى بالرقابة الداخلية المتبعة بتقديم تقرير إليه من المشروع .

ب — أستخدام أدوات الاستقصاء للحكم على فاعلية الرقابة.

ح — أختبار التطبيق الفعلى للرقابة .

وفيما يلى سنقوم بدراسة وسائل الاستقصاء التى يستخدمها المراجع فى سبيل تقييمه للرقابة الداخلية فى المشروع .

تقييم الرقابه الداخليه

أولا : أن الطريقة التقليدية لتقييم الرقابة الداخلية فى المشروع هى مدخل الاستقصاء عن طريق الاسئله Questionnaire approach وتتلخص هذه الطريقة فى الاستقصاء عن طريق إعداد قائمة نموذجية بأسئله وافية عن الاجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة (مثل عمليات النقدية ، وظيفة الشراء . وظيفة البيع .. الخ) . وتصاغ الأسئلة بعناية ويكون هدفها الاستفسار عن النواحى التفصيلية المتبعة فى المشروع بالنسبة لاجراء عملياته وتأدية وظائفه .

وتوضع الاستقصاءات النموذجية عن الرقابة الداخلية فى صورة أسئلة مبنية على أفتراض أن بعض الاجراءات المطبقة بصورة عامة فى المشروعات مهمة فى تحقيق رقابة داخلية فعالة . وكمثال لاجراء مطبق بصورة عامة هو إيداع المتحصلات النقدية اليومية كاملة فى البنك ومثل آخر مطابقة أرصدة الدفاتر المساعدة بحساب الرقابة لها . كما أن الافتراض الآخر فى هذه الاستقصاءات هو أن المشروع كبير إلى الحد الذى يسمح بأستخدام عدد كبير من العاملين يمكن من تقسيم العمل بينهم وعلى هذا فان هذا الاستقصاء يكون قليل الاهمية

عند استخدامه فى المشروعات الصغيرة أو متوسطة الحجم . وفى هذه الحالة يطلب تقرير وصفى مفصل بالرقابة الداخلية فى المشروع بدلا من الاستقصاء عن طريق الأسئلة .

وتقييم الرقابة الداخلية بالإستقصاء يتم فى بدء قيام المراجع بمراجعته إذا كانت مستمرة من بداية العام لأن بهذا يتمكن المراجع أن يحدد برنامجه الذى سيسير عليه فى المراجعة من حيث تحديد مدى ونطاق اختباراته . فاذا كانت نتيجة تقييمه لاختباراته أن الرقابة الداخلية موجودة ومطبقه فى كل مجالات العمل بالمشروع فانه يستطيع أن يقصر نطاق أختباراته على عينات ممثلة أما إذا أسفر تقييمه عن وجود ثغرات فى الرقابة فانه يركز بمراجعة مستفيضة فى الجوانب التى بها ثغرات . وما يهم المراجع هو وجود رقابة داخلية وتطبيق هذه الرقابة بصورة فعلية . فتقييمه للرقابة الداخلية ينبعث من الشواهد التى يجمعها بنفسة وليس عن طريق الاجابات التى يحصل عليها من المشرفين أو غيرهم .

ففى العاده تقدم قائمة الأسئلة النموذجية للمدير المالى حيث يتولى الاجابة على الأسئلة الواردة بها ويعيدها للمراجع . وأن لا يقتصر عمل المراجع على فحص الاجابات التى تلقاها بل يجب أن يقوم باختبار الرقابة الداخلية نفسها أثناء التنفيذ ليحكم على كفائتها لأغراض الرقابة .

نموذج قائمة الاستفسارات :

نتيجة للخبرة فى أستخدام قوائم الاستفسارات فانه قد تم تطويرها بحيث تحقق المستويات التالية فى طرح الأسئلة :

أ — مراعاة التفرقة بين أسباب القصور البسيطه وتلك الجسيمة فى الرقابة الداخلية .

ب — مراعاة احتوائهـــا على وصف تفصيلى لنواحى الضعف فى الرقابة الداخلية حتى تمكن المراجع من كتابة خطاب تفصيلى لعمله فيما يتعلق بنواحى الضعف هذه .

— مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة فى الاجابة على كل سؤال والتحقيقات التى تمت للتأكد منها .

وفى صفحة ١٤٠ نموذجا لقائمة استفسارات عن أوراق الدفع ، وحسابات الموردين والمشتريات .

ويلاحظ أن تصميم هـذا النموذج يسمح فى حالة الحصول على رد بالنفى تقييم الوضع بين ما إذا كان جسيما أو بسيطا وهذا متروك المراجع لتقييمه حسب فحصه وحكمه الناتج من هذا الفحص . كما أن خانة الملاحظات تستعمل فى حالة الاجابة بالنفى لوضع تفاصيل كافية تمكن المراجع عند تحرير خطابة للعميل من الحصول على المعلومات الكافية .

كما أن خانة الملاحظات تستعمل لوضع مصادر المعلومات سواء بالاختبار أو المشاهدة والتى قام بها المراجع .

وهناك اعتراضات توجه إلى هذه الطريقة التى تستعمل فى تجميع المعلومات لغرض تقييم الرقابة الداخلية وتتلخص هذه الاعتراضات فى :

١ — احتمال نقل الاجابات من قائمة الاستقصاء عن السنة الماضية كاجابات لها عن العام تحت المراجعة .

٢ — وضع الاجابة «بنعم» أو «لا» بصورة روتينية بدون دراسة حقيقة للمشاكل التى تبرزها هذه الأسئلة .

٣ — معاملة الأسئلة الواردة فى القائمة كنهاية بدلا من اعتبارها وسيلة التصحيح .

ولهـذا الأسباب اتجه المراجعون إلى استعمال طريقة أخرى وهى التقرير الوصفى للرقابة الداخلية المتبعة .

اسم الشركة : _____ مكتب : _____

المـــدة : _____ الفـــرع : _____

الأسئلة	الاجابة				
	لاينطبق	نعم	لا ـ نطاق الضعف بسيط (٢) جسيم (١) (١)	(٢)	ملاحظات
١ ـ هل الشخص أو الإدارة المسئولة عن اعتمادات مستندات الدفع مستقلة عن :					
أ ـ إدارة الشراء					
ب ـ الأشخاص الآخرين الذين طلبوا صرف المصروف .					
ج ـ أمين الخزينة أو المسئولين عن توقيع الشيك لجميع المشتريات (على الأقل ما يزيد عن مبلغ صغير) .					
٢ ـ هل تحرر محاضر استلام مكتوبة لجميع المواد والبضاعة المستلمة ؟					
٤ ـ هل محاضر الاستلام تحت الرقابة عن طريق ترقيمها المسلسل ؟					
٥ ـ هل تعد أرصدة شهرية على الأقل لدفاتر أستاذ الدائنين وتقارن بحساب مراقبة الدائنين؟					

٦ ـ هل تقارن كشوف الحسابات الواردة من الدائنين مع حساب الدائنين ؟

٧ ـ هل تعامل المبالغ المدفوعة مقدما للدائنين كحسابات مدينة ؟

٨ ـ فى حالة الاتفاق على ارسال البضاعة مباشرة إلى العميل . هل الاجراءات المتبعة تضمن ان فاتورة البيع أرسلت لهذا العميل ؟

٩ ـ مردودات المشتريات تراقب بصورة تضمن تحميل البائع بقيمتها .

١٠ ـ هل هناك سجل لأوامر الشراء المنفذة وتلك التى لاتزال مفتوحة ؟

١١ ـ هل سجل أوراق الدفع مناسباً لكى يسمح :

أ ـ بترصيد التفاصيل ومقارنتها بحساب المراقبة

ب ـ أحتساب الفائدة المستحقة الدفع .

١٢ ـ هل يتطلب الأمر توقيع واحد على الأقل من مدير مسئول على أوراق الدفع ؟

إعداد :
توقيع :
التاريخ :

روجع :
التوقيع :
التاريخ :

ثانيا ـ التقرير الوصفى للرقابة الداخليه المتبعة

وتعتمد هذه على أن يقوم مساعدو المراجع بوضع تقرير يصف النواحى المتكاملة للرقابة الداخلية فى المشروع تحت الفحص يتضمن شرحا لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بالمشروع ، وتقسيم المسؤليات ، وكمثال لتحصيل النقدية ، فان المراجع يقوم بفحص وشرح النقاط الخـــاصة بتحصيل النقدية فى الصورة التالية :

١ ـ فتح وتوزيع البريد الوارد .

٢ ـ إعـــداد سجل مستقل لتسجيل النقدية الواردة والشيكات للمقارنة بالتسجيلات التى يسجلها أمين الخزينة .

٣ ـ من يقوم بتسجيل دفتر النـــقدية الواردة والمهام الأخرى الموكوله إليه بتأديتها .

٤ ـ سرعة تسجيل النقدية الواردة وايداعها كامله بالبنك .

٥ ـ استخدام دفتر ايصالات مسلسل الترقيم لتحرير استلام النقدية الواردة عن طريق الخزينة ، مع الصور اللازمة .

٦ ـ الرقابة على المبيعات النقدية ، مبيعات الخـــردة ، مبيعات المعدات والأدوات والفوائد والتحصيلات المتنوعة الأخرى .

٧ ـ المتحصلات من العملاء عن طريق المندوب أو وكلاء البيع .

٨ ـ إمكانية توصل أمين الخزينة إلى دفاتر الأستاذ سواء العامة أو المساعدة.

ويحتوى الوصف الكتابى لهذه البنود التعريف بالموظف الذى يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ العمل . ويلاحظ هنـــا أن الاجـابة بنعم أو لا مستبعد ولذلك

فان ميزة هذه الطريقة هو استبعاد الاعتراضات المواجهة للطريقة السابقة . وبانتهاء كتابة التقرير عن الرقابة الداخلية يتمكن المراجع من تقييم الاجراءات المتبعة فى الرقابة الداخلية . فالنظام الضعيف يتمثل في عدم وجود تقسيم كاف للعمل والمثل على ذلك قيام موظف واحد بعمل أمين الخزينة وعمل ماسك الدفاتر . أما الرقابة الداخلية القوية أو المناسبة فتتطلب أن يعهد إلى إدارات منفصلة وظائف مثل تداول النقدية ، وحسابات العملاء ، ومسك الدفاتر والحسابات العامة ، وحسابات الدائنين وأجور العاملين .

وهناك طرق أخرى يلجأ إليها المراجعون لتأكد امكانية فحصهم الجيد للرقابة الداخلية .

ثالثا الملخص التذكير Descriptive Memoranda

ويشمل هذا الملخص الذى يعده المراجع على بيان تفصيلى للاجراءات والوسائل التى يتميز بها أى نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعدى المراجع عند تقييمهم للرقابة الداخلية فى المشروع . فكأن الملخص هو إطار عام يجرى فى نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة تجرى فى نطاقها الفحص ويقتصر عليها و بذلك لا يغفل أى نقطة رئيسية فى الرقابة الداخلية . ومما يعيب هذه الوسيلة هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابى لنتائج الفحص ، كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد فى اجراءات فحص الرقابة حيث أنه متروك لمساعدى المراجع حرية انتخاب اجراءات الفحص التى يرونها .

الاثار المترتبه على نتيجه تقييم الرقابه الداخليه :

أشرنا فيما سبق إلى أن تقييم الرقابة الداخلية للمشروع يمثل عاملا مهما من وجهة نظر المراجع فى تحديد نطاق عمله الميدانى Field work حتى يحقق

المستوى المطلوب فى تنفيذه . فدراسة وتقييم الرقابة الداخلية تمكنه من اتخاذ قراره عن مدى الاعتماد عليه وتحديد أو توسيع نطاق الاختبارات التي تحدد اجراءات المراجعة كما أوضحنا أيضاً أن تقييمه للرقابة الداخلية هو عمل أساسى وأولى قبل أن يبدأ فى مراجعته ولهذا يجب أن يتم فى خلال السنة وقبل نهايتها حتى يستطيع أن يضع برنامج مراجعته ومن المستحسن أن يقوم المراجع بفحص الرقابة الداخلية فى فترات دورية على أن يتضمن عند اجراءها عنصر المفاجأة بحيث لا يجعل أهدافه فى الفحص ظاهرة أمام العاملين بالمشروع . وإذا إسفرت نتيجة تحرياته واختباراته عن أى شك فى جانب من جوانب الرقابة بالمشروع فعليه أن يتوسع فى اختباراته حتى يزيل الشك أو أن يتتبع وينقصى ما قد يوجد من خطأ أو تلاعب . ونجد أن ذلك يتوقف على الحكم الشخصى للمراجع ، فعليه أن يدرس الموقف ويقرر سواء عدم الاهمية وصرف النظر أو التوسع فى الاختبارات وفى هذا السبيل الأخير عليه أيضاً أن يقرر ما إذا كان التوسع فى الاختبارات يكون فقط فيما يتعلق بالعمليات المكتشفه نفسها أو أن يتوسع فى الاجراءات الخاصة بجميع العمليات حتى يقتنع بأن ضعف احدى الحلقات فى النظام يؤثر على الرقابة الداخلية ككل .

المراجعة الاختباريه Test Checking

يقصد بالمراجعة الاختبارية قيام المراجع باختيار عينات فى فحصه لعمليات المشروع وحساباته تمهيدا لإبداء رأيه عن التقارير المالية للشروع . وكما أسلفنا القول فان الرقابة الداخلية فى المشروع عليها معول كبير فى اعتماد المراجع على المراجعة الاختبارية حتى أنه أصبحت الحالات الاستثنائية هى التى يتم فيها المراجعة الكاملة المستفيضة . فعادة فحص عينة من العمليات وما يتعلق بها من بيانات وحسابات تظهر نفس الصفات التى تظهرها العمليات

الكامله من هذا النوع . وتبنى المراجعة الاختبارية على أساس الغرض الرئيسى للمراجعة وهو التحقق من سلامة وصحة التقارير المالية وما تظهره من نتائج ومراكز . وتستند المراجعة الاختبارية على : —

١ — كبر وضخامة حجم عمليات المشروع وتكررها اليومى على مدار السنة ، وتولى تسجيلها وتحليلها جهاز كبير من العاملين فى المشروع ، ومما يجعل مراجعة كل تلك العمليات من مراجع خارجى شبه مستحيلة إذا روعى وقت المراجع المحدد وتكاليف المراجعة الباهظة فى ذلك المجال .

٢ — أن مسئولية دقة السجلات والبيانات المتعلقة بها تقع أساسا على عاتق إدارة المشروع ويجب أن تتخذ الاجراءات الكفيلة بتحقيق رقابة داخلية قوية .

٣ — اختبار عينات ممثلة للمجموعة بحيث أن فحص العينة يكفى لابراز الخصائص الأساسية التى يتميز بها المجموع الذى انتخبت منه العينة .

وعندما يواجه المراجع بموضوع الاختبار فانه يواجه بثلاث مشاكل رئيسية : —

أ — كيفية اختيار المفردات التى ستحتويها العينة .

ب — تحديد حجم العينة ذاتها .

جـ — كيفية تقييم نتائج فحص العينة .

ولحل هذه المشاكل يجب أن يحدد نوعية الرقابة الداخلية المطبقة والظروف التى اكتشفها أثناء قيامه باجراءات المراجعة ، وطبيعة العمليات التى يفحصها وحجمها ، وأخيرا مستوى العاملين فى تسجيل هذه العمليات .

وهناك مدخلين رئيسيين فى تحديد كيفية اختيار العينة ، وحجم العينة

وتقييم النتائج وهما مدخل الحكم الشخصى Judgement Basis أو مدخل العينات الاحصائية Statistical Sampling ومدخل الحكم الشخصى يعتبر الطريقة التقليدية للمراجعة الاختبارية وتتم باحدى الطرق التالية :

أ — فحص العملية الأولى من كل عشر عمليات متتالية حسب ترتيب تسجيلها الدفترى إذا كان قد قرر فحص ١٠ ٪ من العمليات مثلا .

ب — فحص وحدة متكاملة من العمليات المتتالية كعمليات البيع فى خلال شهر معين أو شهور معينه منتخبه بطريقة عشوائية .

حـ — فحص كل المفردات التى تزيد مبالغها عن قيمة معينه تحدد بمعرفة المراجع بمراعاة ظروف المشروع وتطبيق الاختبار على باقى المفردات التى تقل قيمتها عن هـذا الحد .

أما مدخل العينات الاحصائية فهو يعتمد على جداول احصائيه فى اختيار العينه طبقاً للمستويات التى يضعها فى تحديد حجم العينه ونتيجتها كممثلة للمجموعة ككل وفى سبيل ذلك يجب على المراجع أن يحدد مقدماً :

١ — تعريف الهدف وطبيعه الاختبار .

٢ — تحديد طريقه اختيار العينه التى سيستخدمها .

٣ — احتساب حجم العينه .

٤ — انتخاب العينة (وهذه تتم فقط بطريقة عشوائية) .

٥ — تقييم نتائج العينه .

وحتى تتم دراستنا للرقابه الداخلية فانه يتحتم أيضـــاً أن تدرس المراجعه الداخليه كاحدى الوسائل الفعالة لتحقيق رقابه داخليه قوية .

المراجعه الداخليه : Internal audit

كان لكبر حجم المشروعات واعتراف الإدارة فى المشروعات بأهميه الرقابه الداخليه أثر فى نمو المراجعة الداخلية كناحيه من نواحى تحقيق الرقابه. ويمكن تعريف المراجعه الداخليه من الناحية الوظيفية بأنهـــا ، نشاط تقييمى مستقل داخل المشروع بغرض فحص وتحقيق النواحى المحاسبية والمالية وغيرها من النواحى التشغيلية للمشروع كأساس لخدمه إدارته ، فهى تعتبر رقابه لخدمه الإدارة تعمل على قياس وتقييم فاعليه وسائل الرقابه المختلفه . فكان خدمات المراجعه الداخليه للادارة هى خدمات وقائيه من حيث التأكد من وجود الحمايه الكافيه للاصول ، وكذلك حمايه السياسات الإداريه ضد الانحراف عند التطبيق كما أنها تقدم خدمات إنشائيه حيث تطمئن وجودها وفاعليتها الإدارة نحو البيانات والمعلومات المقـــدمة إليها ، كما أنها تقترح التحسينات على الأنظمه الموضوعه داخل المشروع .

ولقد ظهرت المراجعه الداخليه بعد وجود المراجعه الخارجيه بوقت طويل وكان العامل الرئيسى فى ظهورها كبر حجم المشروعات وإستخدامها لهيئه كبيرة من الموظفين وكذلك إنتشار المشروعات ذات الفروع المتعددة . وبسبب أن التلاعب والأخطاء فى التسجيل هى مسئوليه إدارية أولا وتعتبر من المشاكل الرئيسيه لإدارة المشروع كان لابد من وجود أداة داخل المشروع تعمل على منع وإكتشاف الأخطاء وقت حدوثها . وكانت هذه الأداة فى صورة إدارة

للمراجعه داخل المشروع تعمل على أساس تخصيص وقت أفرادها لمراجعه جميع العمليات قبل اعتمادها وبذلك أمكن تحقيق المزايا التاليه : —

١ — أن المراجع الداخلى بسبب وجوده كل الوقت فى المشروع ومعاصرته لمشاكله يستطيع أن يلمس كل نواحيه ونشاطاته وإجراءاته والمشاكل المترتبة على ذلك .

٢ — أن المراجعة الداخلية تتم بصورة منتظمة وعلى مدار السنة بدلا من مرة واحدة سنوياً فى حالة وجود مراجع خارجى .

٣ — أن المراجع الخارجى يتحقق أساساً من سلامه المركز المالى وصحة النتائج فهو لن يستطيع أن يعطى الوقت الكافى لاكتشاف الأخطاء والتلاعب وإنما يلجأ إلى الاختبارات فى مراجعته . ولهذا فان إدارة المراجعة الداخلية تقوم بمراجعه كامله لكافة العمليات وعن طريق الفحص المستقل داخل المشروع، وعلى هذا فهى تعتبر رقابة لخدمة الإدارة حيث تعمل على قياس وتقييم فاعلية الرقابه الداخليه .

اغراض المراجعه الداخليه

إن الغرض الرئيسى للمراجعه الداخليه هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المشروع على تأديه مسئولياتهم بطريقه فعالة وذلك بتزويدهم بتحاليل موضوعيه للبيانات وبتقارير صحيحة عن نشاط المشروع بوجه عام . فكان صفة الشمول هنا من صفات المراجعة الداخلية فهى تختص بأى نشاط من أنشطة المشروع فى النواحى التى ترى الإدارة جدواها فى سبيل إخلاء مسئولياتها مثل :

١ — فحص وتقييم قوة وكفاءة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية ونواحى تشغيل المشروع .

٢ — التأكد من التمشي مع السياسات والخطط والاجـــراءات الموضوعة داخل المشروع ومدى هذا التمشي .

٣ — التحقق من وجود حماية كافية لاصول المشروع ضد الفقد أو الخسارة أو السرقة .

٤ — الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبيه والاحصائية التى تتولد داخل المشروع .

٥ — تقييم عمل الافراد ومقدار تحملهم لمسئولياتهم .

وعلى هذا فيمكن تلخيص أغراض المراجعة الداخلية فى : الفحص ، والتقييم ومراقبة التنفيذ .

اولا — الفحص

إن نشاط المراجع الداخلى فيما يختص بالفحص فانه يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الاصول والتحقق من التقارير المالية . وتظهر فاعلية إدارة المراجعة الداخلية فى المنشآت ذات الفروع حيث يقوم المراجع الداخلى بزيارة هذه الفروع نظراً لبعدها عن المركز الرئيسى والإدارة المركزية للمشروع مما يقتضى فحص سجلاتها ورقابة أصولها ، وقد لا يتمكن من تطبيق رقابة داخليه بالفروع نظرا لصغرها ولعدم جدواها أقتصاديا وعلى هذا فان على الإدارة المركزية أن تتأكد من أن المسئوليات الملقاة على مديرى الفروع فيما يختص بالحفاظ على الاصول والتسجيل الدفترى قد نفذت بصورة سليمة . وكأمثلة للمراجعة الداخلية فى هذا المجال عد النقدية ومراجعة مذكرات التسوية والتأكد من أرصدة العملاء ومقارنة الجرد الفعلى بالدفترى ومقارنة سجلات الاصول مع الاصول ذاتها . وحتى لو كان التسجيل فى المركز الرئيسى فانه يجب التحقق من تمشي البيانات

المسجلة مع ماهو موجود فعلا من حيث الأصول فى عهدة مديرى الفروع .

ويمتد الفحص والتحقق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المشروع، حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة فى هذه التقارير لتيسير النواحى التشغيلية فى المشروع واتخاذ القرارات اليومية التى لن تكون سليمة إلا إذا كانت مبنية على تقارير صحيحة .

وأمثلة الفحص الذى يقوم به المراجع الداخلى هى : مقارنة أرقام التقارير بالمعلومات المستمدة منها ، والتأكد من القيود ، مراجعة العمليات الحسابية ، أختبار صحة توزيع المصروفات ، مراجعة جميع صور وكعوب الشيكات والايصالات والتأكد من تسلسلها ، فواتير المبيعات ، أوامر الشراء، الاشعارات المدينة والدائنة والتحقق من حسابات مراقبة أجمالى العملاء والموردين ، كذلك التحقق من التقارير الاحصائية التى تعتمد مباشرة على معلومات من دفاتر الأستاذ العام مثل تقارير عن عمر أرصدة حسابات العملاء . وهذه التقارير تفيد الإدارة فى الحكم على مدى نشاط إدارة الائتمان والتحصيل . وتقدير الديون المشكوك فى تحصيلها وتقرير أى تغير فى سياسة المنشأة فيما يختص بالمنطقة المعينة . وتحقق المراجع من عمر هذه الأرصدة يعطى الادارة ثقة فى التقرير المقدم إليها عن هذه الأرصدة والذى سيكون أساساً لقراراتها. وأمثلة أخرى للتقارير الاحصائية التى يراجعها المراجع : أوامر العملاء التى لم تنفذ ، عدد الأوامر التى نفذت، عدد اشعارات الشحن التى أستلمت وكياتها ، أوامر التشغيل التى لم تنفذ ، تغيب العمال ، تقارير حوادث العمل .

ثانيا - التقييم

أن فحص السجلات المحاسبية والتقارير يتيح للمراجع الداخلى مقدرة

الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقط الضعف فيه وعلى هذا يستطيع أن يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة .

وتقييم نظام المراجعه الداخلية من وجهة نظر إمكان النظام المحاسبي أن يمد الإدارة .

١ — بالمعلومات الكافية والدقيقة .

٢ — المحافظة على موارد المنشأة من الضياع أو السرقة أو الاختلاس أو الإهمال .

٣ — المراقبة على جميع الخطوات التشغيلية .

٤ — تقييم الكفاية المحاسبية من وجهة نظر :

أ ـ فاعلية الأجراءات المتبعة .

ب ـ أستعمال الآلات المحاسبية .

ح ـ الاستعمال الاقتصادى للمكان المشغول .

د ـ كفاية هيئة الموظفين .

• — تقييم العمل لجميع إدارات التشغيل من وجهة نظر :

أ ـ التنظيم الإدارى .

ب ـ السياسات الموضوعة ومدى تنفيذها .

ح ـ الإجراءات التنظيمية ومدى أتباعها .

وعلى هذا فإن عمل المراجع الداخلى يمتد إلى جميع نشاط المشروع إلا أنه قد يقابله مسائل فنية خارج نطاق معلوماته يستطيع أن يستعين فيها بالفنين فى هذه الناحية من داخل المنشأة أو خارجها .

والتقييم يجعل المراجع الداخلى لا يقتصر على نطاق الرقابة المحاسبية والمالية والتى فى العادة تحدد المراجع الخارجى عمله بها وإنما إلى نطاق الرقابة الإدارية عامـــة .

٣ ـ مراقبة التنفيذ

إن تكون السياسات الموضوعة والاجراءات التنظيمية والرقابية ذات قيمة إلا إذا أتبعت فعلا . وعلى هذا فان من أغراض المراجعة الداخلية مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعة . ويكون سبيله فى ذلك الملاحظة والسؤال وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم .

مكان المراجع الداخلى فى التنظيم الوظيفى للمنشأة

لا يتمتع المراجع الداخلى بمسئولية مبـــاشرة على هيئة الموظفين بالمنشأة والذين يراجع عملهم ، فهو مستقل فى مراجعة جميـــع السياسات والخطط والاجراءات والسجلات ولكن فحصه لا يبعد المسئولية عن الأشخاص الذين قاموا بهذه الأعمال .

والمراجع الداخلى مستقل لأن أستقلاله يحقق أغراض المراجعة الداخلية وهذا الاستقلال فى ناحيتين :

أ ـــ مكانه فى التنظيم الوظيفى للمنشأة وتعضيـــد الإدارة له يحققان له الاستقلال فى عمله وإمكان تحقيق الأغراض الموكول إليه بها . وعلى هذا فان رئيس إدارة المراجعة الداخلية يجب أن يكون مسئولا أمام المستويات العليا للادارة نظراً لأن عمله وما سيكتشفه أثناء تأديته له يهم الإدارة العليا للمشروع.

ب ـــ أن المراجع الداخلى سيقوم بفحص وتقييم السجلات والإجراءات والنشاط المشروع فيجب أن لا يعهد إليه بأى عمل يتعلق بالتسجيـــل أو الإجراءات .

المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

يقوم المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بالعمل في نفس الميدان ولهما غرض واحد في العمل على :

١ — وجود نظام فعال للضبط الداخلي لمنع أي خطأ أو تلاعب .

٢ — وجود نظام محاسبي فعال يمد بالمعلومات الضرورية التي يمكن من إعداد تقارير صحيحة .

وبالرغم من أنهما يعملان في نفس الميدان إلا أن هناك إختلافات جوهرية في عملهما ← عملهما

١ — نطاق العمل : أن نطاق عمل إداره المراجعة الداخلية تحدده إداره المنشأه نفسها فبقدر المسئوليات التي تعهد بها الإدارة العليا للمشروع للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله . في حين أن عمل المراجع الخارجي لا يحدده إلا المسئولية الملقاة عليه سواء بالقانون أو بأمر التعيين .

٢ — طريقة العمل : أن طريقة عمل المراجع الداخلي تسهم نحو التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ بحيث يوصل إلى تقديم معلومات للادارة عن الفترة ذات نتائج سليمة وحقائق دقيقة . أما طريقة عمل المراجع الخارجي فيحكمها واجباته ومسئولياته نحو التأكد من الحسابات المقدمة للساهمين أو أصحاب رأس المال وأنها تظهر الربح والخسارة الصحيحة عن المدة والمركز المالي السليم في نهاية المدة .

٣ — المسئولية : مسئولية المراجع الداخلي تكون أمام الإدارة ، في حين أن مسئولية المراجع الخارجي تكون مباشرة للساهمين أو أصحاب رأس المال وعلى هذا يعتبر المراجع الداخلي موظفاً بالمنشأة وليس مستقلا كالمراجع الخارجي .

وبالرغم من هذه الاختلافات الجوهرية فى العمـــل بين المراجع للداخلى والخارجى فان طريقتهما فى العمل لا تختلف من حيث :

١ ✓ — فحص نظام الضبط الداخلى سواء فى قوة النظام وفى كفاية تطبيقه .

٢ ✓ — فحص وتحقيق السجلات المحاسبية والتقارير .

٣ ✓ — التحقق من الأصول والالتزامات .

٤ ✓ — الملاحظة والاستفسار وعمل المقارنات الاحصائية وأى وسائل أخرى لزيادة التحقق .

والجدول الآتى يعطينا بصورة واضحة الاختلافات بين المراجع الخارجى والمراجع الداخلى :

المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
١ — يقوم بها موظف بالمنشأة	١ — يقوم بها شخص مهنى مستقل بعقد وكالة .
٢ — هدفه الأول خدمة الإدارة	٢ — هدفه الأول هو خدمة طرف ثالث (المساهمين مثلا) لإعطائه معلومات معتمد عليها .
٣ — فحصه للعمليات والرقابة الداخليه يهدف إلى التحسينات والتمشى مع السياسات الموضوعه والاجراءات التنظيميه وغير محدودة بالمسائل الماليه .	٣ — فحصه للعمليات والرقابة الداخلية لغرض تحديد مدى مراجعته ودقه المعلومات الماليه والمحاسبيه

٤ — عمل المراجع الداخلى منصب على اكتشاف ومنع الاخطاء والغش	٤ — عملة الفرعى هو أكتشف ومنع الأخطاء والغش فى حدود ما تتأثر به التقارير المالية .
٥ — مستقل عن إدارات الحسابات والتكاليف والخزانة ولكنه يخدم رغبات وحاجات عناصر الإدارة الأخرى	٥ — مستقل عن الإدارة فى الواقع وفى اتجاه مراجعاته
٦ — فحصه مستمر على مدار السنة	٦ — فحصه البيانات المؤيده للتقارير المالية على فترات وفى العادة مرة فى السنة .

التعاون بين المراجع الخارجي والداخلي

من الواضح من الاستعراض السابق للمراجعة الداخلية التشابة بين الوسائل التى يعمل بها المراجع الخارجى والمراجع الداخلى . وعلى هذا فان التعاون لازم بينهما حيث يوفر عمل المراجع الداخلى عناء تعدد العمل بالنسبة للمراجع الخارجى فاذا أطمأن المراجع الخارجي إلى أن المراجعة الداخلية كافية وأنها تعطى جانباً من العمل الذى يقوم به فانه يستطيع أن يقلل من مدى فحصة للتفاصيل والتشاور بين الاثنين يوفر عليه كثيرا من العمل . وفيما يلى أمثله من التعاون بينهما :

١ — يستطيع المراجع الخارجى أن يعتمد إلى حد كبير على قرار المراجع الداخلى بفاعلية نظام المراقبة الداخلية .

٢ — يستطيع المراجع الداخلى أن يساعد المراجع الخارجى فى كثير من أعمال الجرد المفاجىء مثل الجرد المفاجىء النقدية ، زيارة الفروع سواء بمفردة أو مع المراجع الخارجى .

٣ — يستطيع المراجع الداخلى أن يعد للمراجع الخارجى الأدلة التى يتطلبها فى مراجعته وخصوصا فى نهاية العام مثل الإرسال فى طلب التأكيدات من العملاء عن أرصدة حساباتهم ، التحقق من الأصول مثل البضاعة بالمخزن ، إعداد أوراق العمل التى قد يحتاجها المراجع الخارجى لملفه الدائم .

واعتماد المراجع الخارجى على المراجعة الداخلية تحدده اعتبارات يجب أن تأخذ فى الحسبان مثل :

١ — مدى خبرة ومؤهلات رئيس إدارة المراجعة الداخلية وموظفيه .

٢ — مدى كفاية المراجعة الداخلية وللحكم على ذلك عليه أن يدرس البرامج الموضوعة للمراجعة الداخلية . وتقارير المراجعة الداخلية وأوراق العمل وأن يعمل الاختبارات التى يراها مناسبة .

٣ - المسئولية الموكول بها لرئيس إدارة المراجعة الداخلية ومستوى الادارة المسئول أمامها .

ثالثا ـ الضبط الداخلى

تكلمنا فيما سبق عن المراقبة الداخلية على اعتبارها النظام الموضوع لمراقبة النواحى المالية والادارية وغيرها للمشروع . وعن المراجعة الداخلية وبجالها مراقبة تنفيذ نظم المراقبة الداخلية عامة . أما المراجع الخارجى فنطاق عمله محدود بالتأكيد من صحة ودقة التقارير المالية وسلامة المركز المالى للمنشأة

ويهمه فى هذا السبيل التحقق من وجود نظام للمراقبة المالية يساعده فى التخفيف من عمليات المراجعة التى يقوم بها . ويطلق على ناحية الرقابة الداخلية المالية الضبط الداخلى .

وسنعالج أنظمة الضبط الداخلى لكل ناحية من نواحى نشاط المنشأة عندما ندرس المراجعة المستندية التى يقوم بها المراجع نظرا للاتصال الوثيق بين الفكرتين من وجهة نظر المراجع . ولقد سبق أن عرفنا الضبط الداخلى بأنه تقسيم للعمل بحيث لا يترك لشخص واحد المحاسبة عن الأصل وتسجيل تحركات الأصل ، وكذلك لا يجمع شخص واحد بين التقييد والترحيل ، وأيضاً لا يقوم شخص واحد بالترحيل والتأكد من هذا الترحيل عن طريق الاجماليات ، فأى نظام للضبط الداخلى يجب أن يكون مبنياً على تقسيم العمل ، وتحديد المسئوليات واستعمال الاجماليات .

وسنقتصر فى هذا المجال على تحديد المجالات المالية المختلفة التى يتطلب فيها ضبطاً داخلياً .

اولا ـ مراقبة العمليات النقدية : اى المقبوضات والمدفوعات النقدية او الشيكات ويتضمن ذلك

١ ـ مراقبة البريد الوارد الذى يحتوى على شيكات أو حوالات أو نقدية مرسلة للمنشأة .

٢ ـ مراقبة البريد الصادر الذى يحتوى على نقدية مرسلة للغير .

٣ ـ مراقبة حركة الخزينة وجردها بين حين وآخر .

٤ مراقبة المعاملات مع البنك من واقع كشوفات الحسابات المرسلة من البنوك .

٥ ـ المتحصل النقدى من المبيعات والنظام الموضوع لذلك .

٦ — مراقبة المتحصل من العملاء تسديدا لحساباتهم الآجلة .

٧ — مراقبة المتحصل من العملاء بواسطة الغير (محصلين أو وكلاء ... الخ) .

٨ — مراقبه خزينة المصاريف النثرية .

٩ — مراقبة استعمال طوابع البريد والدمغة وغيرها من الاستمارات ذات القيمة .

١٠ — مراقبة صرف الأجور والمرتبات .

١١ — مراقبة المشتريات النقدية .

١٢ — مراقبة نظام اعتماد الصرف .

ثانيا — مراقبة التقييد الدفترى

أ — فى دفاتر القيد الأولى .

ب — فى دفاتر الأستاذ .

جـ — الحسابات الاجمالية وكشوفات التسوية وغيرها .

د — المستندات التى تخرج من المنشأة والتى ترد إليها .

ثالثا — مراقبه المخازن

١ — البضاعة الداخلة والخارجة .

٢ — التقييد الدفترى .

٣ — مراقبة التسعير .

٤ — الجرد الفعلى .

٥ — مطابقة الجرد الفعلى بالجرد الدفترى .

رابعا ـ مراقبه حسابات التكاليف

١ — مراقبة التكاليف المباشرة من أجور ومواد ومصاريف .

٢ — مراقبة توزيع المصروفات الإضافية .

٣ — مراقبة الميزانيات التقديرية .

٤ — مراقبة التكاليف النمطية وإيجاد الانحرافات .

خامسا ـ مراقبه نظم الشراء والبيع

أ — نظم الشراء

١ — نظام الشراء والعقود بملفات الموردين

٢ — مراقبة اعتماد المشتريات وتمشيها مع سياسه المنشأة .

٣ — أسعار المشتريات وكيفية أختيارها .

ب — نظم البيع .

١ — أسعار البيـــع .

٢ — عقود البيـــع .

٣ — إرسال البضاعة إلى العملاء فى مواعيدها

٤ — الائتمان عند البيع الآجل .

٥ — فواتير المبيعات وأذونات التصدير .

سادسا ـ مراقبه العمليات الحسابيه

١ — استخدام الآلات الحاسبة .

٢ — العمليات الحسابية المتعددة .

٣ — كشوف الانتاج .

٤ — الأجور والمرتبات والمخازن .