



عمادة البحث العلمي
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

<http://journals.sustech.edu/>



كلية الدراسات التجارية
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

دور نظام الرقابة الداخلية فى تحسين الأداء الإدارى المالى فى مؤسسات التعليم العالى (دراسة حالة بعض الجامعات السودانية 2012م)

آدم البشير المبارك إدريس

مصطفى نجم البشارى على

جامعة إفريقيا العالمية- الادارة المالية

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية

المستخلص :

هدفت الدراسة إلى معرفة دور نظام الرقابة الداخلية فى تحسين الأداء الإدارى المالى فى مؤسسات التعليم العالى بالتطبيق على بعض الجامعات السودانية . استخدم الباحث المنهج الوصفى التحليلى فى وصف الظاهرة محل الدراسة ، وكذلك أداة الاستبانة فى جمع معلومات الدراسة التحليلية بالإضافة إلى برنامج التحليل الاحصائى SPSS . من أهم النتائج التى تحصل عليها الباحث عدم الاختيار السليم للعاملين فى مؤسسات التعليم العالى وفقاً للخطط المرسومة ، يوجد بعض الضعف فى الأداء لعدم وجود التأهيل والتدريب للعاملين ، ولا توجد معايير واضحة لتقييم العاملين مما يؤثر سلباً على أدائهم ، ولا توجد أجهزة حديثة لتصحيح الانحرافات والأخطاء فى حينها ومعالجتها فى الوقت المناسب . يوصى الباحث بمراعاة الاختيار السليم للعاملين وفقاً للخطط الموضوعية والسيرة الذاتية للعامل المختار ، وتكثيف الجهود للتأهيل والتدريب الدورى للعاملين كل فى موقعه وما يتناسب مع وظيفته ، ويجب تقييم العاملين وفقاً لمؤهلاتهم وأدائهم ومنحهم الأجور والحوافز المجزية بمستوياتهم المختلفة حفزاً للأداء فتحقق أهداف المؤسسة ، وتوفير الأجهزة الحديثة المواكبة للتطور والأدوات الجيدة المعينة لأداء العمل .

ABSTRACT:

The research aimed to find out the impact of the internal control system on improving the administrative and financial performance at higher education institutions, case study of some Sudanese universities. The researcher used the descriptive analytical method to describe the phenomenon under study, as well as the questionnaire tool in the collection of the study analytical information; in addition to the SPSS program. The research main results showed that the selection of employees at higher education institutions did not take into consideration the designed plans; also there are some weaknesses in the employees performance due to the lack of training programs; in addition to that there are no clear criteria for evaluating employees, which negatively affects their performance; and there are no modern devices for immediate correction of deviations and errors and tackling them in a timely manner. The researcher recommended taking into account the proper choice for

employees in accordance with the set plans and their CVs; as well as intensifying the efforts directed for the rehabilitation and training regular employees at their respective locations and commensurate with their jobs; also, the evaluation of employees should be done according to their qualifications and performance besides providing them with rewarding wages and incentives according to their different levels of experience in order to stimulate performance, which is the fundamental goal of the institution; and finally the provision of modern equipment that may help them in performing their job.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية - تحسين الاداء الاداري والمالي - مؤسسات التعليم العالي .

المقدمة :

إنّ دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء الإداري المالي لأيّ مؤسسة من الأهمية بمكان حيث تُعتبر الرقابة الإدارية الحلقة الأخيرة من حلقات العملية الإدارية ولا شك أنّها الحلقة الأهم والتي من خلالها يتمّ التأكد من أنّ عمليات الأداء تسير بالصورة المطلوبة ، كما يتم من خلالها تقييم الأداء وإدراك أيّ ثغرات أو اختلاف في عمليات التنفيذ ، ومن ثم يتم دراسته ومعالجته (اسماعيل ، 2010م) . ومؤسسات التعليم العالي هي من أهمّ المؤسسات حيث تُخرج الأجيال المثالية التي يعتمد عليها في بناء المجتمعات المثالية ، وهذا بدوره يحتاج لاهتمام خاص لنظام الرقابة الداخلية المحكم على هذه المؤسسات حتى تُحقق الأهداف التي من أجلها أنشأت ، ونظام الرقابة الداخلية الراشد هو الذي يحمي تلك المؤسسات وأفرادها من الوقوع في الأخطاء والانحرافات وذلك باتخاذ القرارات الحكيمة والحاسمة . لذلك رأى الباحثان أن يتناول دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء الإداري المالي في مؤسسات التعليم العالي لأهميته وإثراء المكتبة العلمية بمثل هذا النوع من الدراسات المهمة التي تفيد طلاب العلم .

مشكلة الدراسة :

تنبور في هذا السؤال : إلى أيّ مدى يحقق نظام الرقابة الداخلية تحسين الأداء الإداري المالي في مؤسسات التعليم العالي ؟

أهمية الدراسة :

تكتسب أهميتها من أهمية الموضوع ، فمؤسسات التعليم العالي تُعتبر حجر الزاوية الأساسية في التنمية البشرية في أيّ بلاد ، وترتبط مخرجاتها إلى حد كبير بعملية التنمية الاقتصادية فيها الأمر الذي يستوجب أن يتسم أدائها بالكفاءة العالية ، ويُعتبر دور نظام الرقابة الداخلية فيها واحداً من أهمّ أوجه الرقابة على الأداء الإداري المالي .

أهداف الدراسة :

إبراز دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق تحسين الأداء الإداري المالي في مؤسسات التعليم العالي، ودراسة مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية المتبع في مؤسسات التعليم العالي ، وإبراز أوجه القصور والخلل في نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء الإداري المالي في مؤسسات التعليم العالي ، واقتراح الحلول لأوجه القصور في النظم الرقابية الإدارية لتلك المؤسسات .

فروض الدراسة :

تعمل هذه الدراسة على اختبار الفروض التالية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام الرقابة الداخلية الكفاءة وتحسين الأداء الإدارى المالى فى مؤسسات التعليم العالى، وهناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام الرقابة الداخلية والعنصر البشرى فى مؤسسات التعليم العالى ، وهناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وإدارة الموارد البشرية فى مؤسسات التعليم العالى .

منهج الدراسة :

تستخدم الدراسة المنهج الوصفى التحليلى حيث يقوم بوصف وتحليل الظاهرة محل البحث وتحليل كافة الجوانب المتعلقة بها تحليلاً دقيقاً لمعرفة دور نظام الرقابة الداخلية فى تحسين الأداء الإدارى المالى فى مؤسسات التعليم العالى . أداة الدراسة :يستخدم الباحث أداة الاستبانة .

حدود الدراسة :

أولاً : الحدود المكانية : مؤسسات التعليم العالى السودانية .

ثانياً : الحدود الموضوعية :

تقتصر الدراسة على دور نظام الرقابة الداخلية فى تحسين الأداء الإدارى المالى فى بعض مؤسسات التعليم العالى السودانية .

ثالثاً : الحدود الزمانية :

تغطى عام 2012م .

مصطلحات الدراسة :

مؤسسات التعليم العالى بصفة عامة المقصود بها الجامعات والمعاهد العليا والكليات الجامعية فى داخل وخارج السودان ، أما مؤسسات التعليم العالى السودانية فيقصد بها تلك المؤسسات التى فى داخل السودان .

هيكل الدراسة :

تشتمل الدراسة على ثلاث محاور : المحور الأول يتناول الإطار النظرى لنظام الرقابة الداخلية (المفهوم ، الأهداف ، المقومات ، المعايير) . المحور الثانى يتناول (أنواع وطرق ووسائل) نظام الرقابة الداخلية . المحور الثالث يتناول (إجراءات الدراسة الميدانية وتحليل البيانات واختبار الفروض) . المحور الأول : الإطار النظرى لنظام الرقابة الداخلية (المفهوم ، الأهداف ، المقومات ، المعايير):
أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية :

يعد نظام الرقابة الداخلية من الأنظمة الأساسية فى أى مؤسسة من المؤسسات أو وحدة من الوحدات سواء كانت عامة أو خاصة حتى تضمن لتلك المؤسسات أو الوحدات بقاءها وذلك بالمحافظة على أصولها المختلفة من مبانى وأثاثات ونقدية وغيرها ، كما أنّ نظام الرقابة الداخلية المحكم الذى ينتهج النظم والأساليب الموضوعية طبقاً للوائح وقوانين تلك المؤسسات والوحدات بالطريقة العلمية السليمة

يساعد في عملية المراجعة ويقلل من الجهد المبذول لمراقبة سير الأداء بالصورة المطلوبة تحقيقاً لأهداف تلك المؤسسات والوحدات واستغلالاً لمواردها بكفاءة عالية الجودة .

مفهوم الرقابة في اللغة :

الرقابة هي (المحافظة والانتظار ، فالرقيب بمعنى الحافظ والمنتظر ، فنقول رقبْتُ الشيء أرقُبُهُ رُقوباً ، ورقبَةً ورقباناً إذا رصدته . والرقيب : الموكل بالضرب ، والرقابة : الرجل الوغد الذي يرقبُ للقوم رحلهم إذا غابوا) (الرازي ، 1926م) . وقوله تعالى [ولم ترقبُ قولى] أى لم تنتظر ، (والترقب : تنتظر الشيء وتوقعه ، والرقيب : الحارس يشرف على رقبة، ويحرس القوم ، والرقيب الحافظ) (الغراهيدى ، 2004م) .

مفهوم الرقابة فى الشرع :

استعمل فقهاء الشريعة الرقابة بمعناها اللغوى فهمي عندهم (المحافظة والانتظار) (السيوطى ، 2008م) من قوله تعالى [كيف وإن يظهروا عليكم لا يرقبوا فيكم إلاّ ولا ذمّة] الآية (8) سورة التوبة ، وفي قوله تعالى [لا يرقبون فى مؤمن إلاّ ولا ذمّة وأولئك هم المعتدون] الآية (10) من سورة التوبة ، فتعنى المراقبة الحفظ والمراعاة كما يقول تعالى [إنّ الله كان عليكم رقيباً] الآية (1) سورة النساء ، (وجاءت الرقابة بمعنى مطلقاً حفيظاً لأعمالكم) (المدنى ، محمد ، بدون تاريخ) ، كما تعنى المراقبة الانتظار فى قوله تعالى [إنا مرسلوا الناقة فتنةً لهم فارتقبهم واصطبر] الآية (27) سورة القمر ، وأيضاً فى قوله تعالى [فخرج منها خائفاً يترقب] الآية (21) سورة القصص ، فمن مجموع هذه النصوص القرآنية تعنى الرقابة (الرعاية ، الحفظ ، الانتظار) (الكفراوى ، عوف ، 1983م) .

مفهوم الرقابة لدى نوى الاختصاص :

اختلف الكتاب فى ماهية الرقابة ولذلك عددت تعريفاتهم لها فقد عرّفت الرقابة من الناحية القانونية بأنها عبارة عن (حق دستورى يخول لصاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة) (هيكل ، بدون تاريخ) ، وتحمل الرقابة معنى (الوصاية من جانب الدولة لفرض حدود وقيود معينة تُؤدى إلى تحقيق أهداف التنظيم الإدارى الذى تتطلبه الدولة) (الكفراوى ، 1983م) . من التعريفات السابقة نجد أنّ الرقابة تميّزت بثلاثة اتجاهات : الاتجاه الأول : يهتم بالجانب الوظيفى للرقابة ويُرَكِّز على الأهداف التى تسعى إلى تحقيقها (فهو يهتم بوجود عمليات معينة يلزم توافرها لإمكان تحقيق الرقابة ويتضمن تحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها) (بدوى ، عبد السلام ، بدون تاريخ) ، وقيل الرقابة بأنها التحقق من أنّ التنفيذ يتم طبقاً للخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة ، فهى عملية اكتشاف عمّا إذا كان كل شئ يسير حسب الخطط الموضوعية ، وذلك لغرض الكشف عمّا يوجد من نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتقادى تكرارها ، وقد جعل الرقابة أحد عناصر أو وظائف الإدارة (التخطيط ، التنظيم ، إصدار التعليمات ، التنسيق ، الرقابة) (Henri Fayol , 1946) والتى هى ضرورية ولازمة ليس فقط للخدمات العامة والمشروعات بل أيضاً لكل جُهد جماعى مهما كان غرضه ، وعلى هذا الأساس قُسمت نظم الرقابة إلى ثلاثة صور :

نظام الرقابة المالية :

غرضه المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف وذلك عن طريق التأكد من اتباع الإجراءات وقواعد العمل المحددة من قبل ، وكذلك التأكد من سلامة تحديد نتائج أعمال الوحدات ومراكزها المالية.

نظام الرقابة على الأداء :

هدفه التأكد من تحقيق الأهداف الموضوعية وعدم الانحراف عن معدلات الأداء المنصوص عليها في الخطة .

نظام الرقابة على الكفاية :

يهدف إلى التعرف على فرض تحسين معدلات الأداء المرسومة وما سيتبع ذلك من إدخال التعديلات في الخطة . الاتجاه الثاني : يهتم بنظام الرقابة من حيث كونه إجراءات ويركز على الخطوات التي يتعين إجراؤها للقيام بعملية الرقابة ، فلإتمام عملية الرقابة يتطلب الأمر (وجود بيانات عن أوجه النشاط المختلفة كشرط أساسى للقيام بالرقابة على أن تُعد بشكل يمكن الاستفادة منه فى متابعة النشاط ومراجعة نتائج الأعمال وفحصها) (بدوى ، بدون تاريخ) . الاتجاه الثالث: يهتم بالأجهزة التي تقوم بالرقابة وتتولى المراجعة والفحص والمتابعة وجمع المعلومات وتحليل النتائج (فالرقابة تعنى هنا أجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات للتأكد من تحقيق الوحدات لأهدافها بكفاية مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة) (بدوى ، بدون تاريخ) ، مما سبق من تعريفات لكلمة الرقابة يرى الباحثان أنّ الرقابة هي أولاً وأخيراً مراقبة الضمير حيث يقول الله تعالى [ما يلفظ من قول إلاّ لديه رقيبٌ عتيد] الآية (18) من سورة (ق) لكى يُؤدى الفرد واجبه على الوجه الأكمل سعياً لتحقيق الأهداف المرجوة منه وفقاً لنظم الرقابة الداخلية فى الوحدات الحكومية وغيرها على اختلاف أنواعها ، وعرفت لجنة الرقابة الداخلية التابعة للهيئة الأمريكية للمحاسبين القانونيين عام 1948م الرقابة بأنها (هي مسئولية الإدارة وتتكون من الخطة التنظيمية والوسائل والأساليب والإجراءات التي تكفل تحقيق مجموعة من الأهداف) (شحات ، 2011م) ، وعرفّ لجنة المنظمات عام 1992م الرقابة الداخلية بأنها (عملية تتأثر بمجلس الإدارة وبالإدارة وبالأفراد الآخرين لتقديم تأكيد معقول عن انجاز مجموعة الأهداف المحددة) (شحات ، 2011م) ، ومن التقارير الصادرة عن الهيئات المعنية بالوحدات الحكومية فإنّ نظام الرقابة الداخلية يُعرّف بأنه (عملية تنظيمية متكاملة تتأثر بإدارة وأفراد الوحدة ، تصمم للتعامل مع مخاطر الوحدة ولتقديم تأكيد معقول بأنه فى سياق رسالة الوحدة ، قد تم لتحقيق الأهداف المحددة لنظام الرقابة الداخلية) (شحات ، 2011م) ، والتعريف الحديث للرقابة الداخلية بأنها (هي جزء من العملية التنظيمية للوحدة تبدأ من وضع التنظيم الأساسى لأى وحدة ثم يتطور بتطور الأحداث والظروف الجديدة المسببة للمخاطر فى تلك الوحدة ، كما تتطور أيضاً بحسب قدرة الإدارة والعاملين بها على الابتكار والتطوير لتمكين الوظيفة الرقابية) (شحات ، 2011م) ، وورد فى معايير المراجعة التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز سنة 1980م أنّ نظام الرقابة الداخلية (هو النظام الشامل للرقابة من مالية أو غيرها التي أنشأتها

الإدارة بهدف تنفيذ أنشطة المشروع وعملياته بطريقة سليمة ومنظمة ، ولضمان الالتزام بالسياسات الإدارية ، ولحماية الأصول ، ولضمان دقة السجلات الحاسوبية لأقصى حد ممكن) (أبو زيد ، 1985م . كما عرّفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين نظام الرقابة الداخلية بأنه (يشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة فى المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات الحاسوبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية) (أبو خالد ، 2010م) . وقد عرّف نظام الرقابة الداخلية بأنه (هو تخطيط التنظيم الإدارى للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول ، واختبار دقة البيانات الحاسوبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية فى طريقها المرسوم) (Zifagoo ، 2007م) ، وعرّفت منظمة المحاسبين والمحاسبين المعتمدين OECCA نظام الرقابة الداخلية بأنه (مجموعة من الضمانات التى تساعد على التحكم فى المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية للإبقاء على الأصول أو نوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المؤسسة ، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة) (Zifagoo ، 2007م) ، مما تقدم من تعريفات لنظام الرقابة الداخلية يرى الباحثان أنّ هناك إجماع على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب فى جميع الأحوال إلى القرارات التى تتخذ ، ومحاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة ، إذ تُبنى هذه الخطة على ضوء تحديد هذه الأهداف ، وعلى الاستقلال التنظيمى الذى يتطلب الفصل بين الوظائف إلا أنّ عمل جميع الوحدات يجب أن يُنسّق بحيث يُؤدى إلى تدفق منتظم للمعلومات .

التطور التاريخى لمفهوم نظام الرقابة الداخلية :

الملاحظ أنّ مفهوم نظام الرقابة الداخلية قد تطور بتطور علم الإدارة والمحاسبة والعلوم الأخرى ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية وأساليبه وازدياد حجم المشروعات والمؤسسات ، وقد مرّ هذا التطور بعدة مراحل هى : المرحلة الأولى : عندما كانت المشروعات السائدة فى ذلك الوقت هى المنشآت الفردية فانصب اهتمام أصحابها على حماية عنصر النقدية وبعض الأصول الأخرى مما حصر تعريف نظام الرقابة الداخلية فى الوسائل التى تحفظ النقدية وهذه الأصول من السرقة والاختلاس . المرحلة الثانية : عندما زاد حجم المشروعات وتعددت عملياتها أدى ذلك لتطور نظام الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التى تساعد على تقليل احتمالات الأخطاء والغش بالإضافة لحماية النقدية والأصول الأخرى ، وسُمى نظام الرقابة الداخلية فى هذه المرحلة بنظام الضبط الداخلى . المرحلة الثالثة : زاد الاهتمام ليشمل تحقيق أعلى كفاءة ممكنة فى استخدام الموارد المتاحة للمنشأة مما أدى لتطور تعريف نظام الرقابة الداخلية ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاية الإنتاجية بجانب الحفاظ على أموال المشروع بصفة عامة وضمان الدقة الحاسوبية للعمليات وهذا هو التعريف الذى استقر عليه اصطلاح نظام الرقابة الداخلية ويعنى (الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس التى تنتبها المنشأة لحماية أصولها وفحص دقة البيانات الحاسوبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاية الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضى

السياسات المرسومة (أبو خالد ، 2010م) . من خلال الدراسة السابقة لمفهوم نظام الرقابة الداخلية يرى الباحثان أنّ مفهوم نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة ذا شقين مرتبطين مع بعضهما البعض ولا يمكن فصلهما ، وكل منهما يؤدي دوره حسب المطلوب وإن اختلفت نصوصهما وصياغتهما وهما : الشق الأول : وهو فيما يتعلق بمفهوم الرقابة بشخصية الشخص الذي يقوم بالرقابة من مراقبته الله عز وجل أولاً بحيث يؤدي واجباته الموكلة إليه على أكمل وجه واضعاً أمامه قول رسول صلى الله عليه وسلم (اعبد الله كأنك تراه فإن لم تكن تراه فإنه يراك) ، وكلنا يعلم بأنّ العمل عبادة فما دام العمل عبادة فلا بدّ من تجويده ولا يمكن تجويده ما لم تكن هناك رقابة ضميرية يحاسب فيها الشخص نفسه بنفسه ويعلم بأنّه مراقب من قبل الله عز وجل أولاً على كل صغيرة وكبيرة عملاً بقول الله تعالى [فمن يعمل مثقال ذرة خيراً يره ومن يعمل مثقال ذرة شراً يره] الآيتين (7 ، 8) من سورة (الزلزلة) ، ويعلم بأنّه أيضاً مراقب أيضاً من قبل من أوكله إليه المسؤولية ثانياً بحيث تتوفر في كل شخص توكل إليه أعباء عمل المراقبة الذاتية والأمانة المهنية في مجال عمله حتى يتحمل المسؤولية كاملة في مراقبته الله تعالى ولمن أوكل إليه المسؤولية فيؤدي واجبه على الوجه الأكمل وبذا تتحقق أهداف المنشأة . الشق الثاني : وهو فيما يتعلق بمفهوم نظام الرقابة الداخلية حسب الاختصاص المهني ، وذلك باعتباره وسيلة من الوسائل أو طريقة من الطرق التي توصل إلى تحقيق الأهداف المرجوة ، وبالجودة المطلوبة وفقاً للسياسات واللوائح والمعايير المرسومة لحفظ ممتلكات وأصول المؤسسة أو المشروع المالية منها وغير المالية من الضياع والغش والاختلاس وعدم تعرضها لأي نوع من أنواع الاحتيال .

ثانياً : أهداف نظام الرقابة الداخلية :

من المفاهيم المختلفة لنظام الرقابة الداخلية يمكننا القول بأنّ أهمّ أهداف الرقابة الداخلية (هو العمل على التأكد من حسن استخدام الموارد المادية والبشرية ، وتحديد ما تمّ تنفيذه عن طريق تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات العلاجية حتى يتمشى الأداء مع الخطط الموضوعية ، كما تسعى إلى ضمان اتخاذ القرارات السليمة على مختلف المستويات الإدارية ، وتنفيذ هذه القرارات بأفضل صورة ، وتعمل على حل المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي والعمل على توفير بدائل بأساليب حديثة لها) (العيسوي ، 1432هـ) . عليه يمكن أن نخلص إلى الأهداف التالية :

التحكم في المؤسسات :

حيث يُعتبر هذا من أهمّ أهداف مجالس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين ، ويحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات والتأكد من أنّ الأهداف المحددة بالخطط العامة تتم وفقاً لما هو محدد لها .

حماية أصول المؤسسات :

يقصد منها الفحص للأصول المختلفة والتأكد من حسن الاستخدام للموارد المادية والبشرية ، ومن مطابقة سجلاتها للواقع من خلال الجرد والتفتيش مما يؤدي إلى الحماية الفعلية لها ، ونجد في هذا المجال حامين : الحماية الأولى مادية : ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن

تتعرض لها من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهيأة خصيصاً لذلك . الحماية الثانية محاسبية : ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام النقدية وإيداعها في البنوك ، واستلام المواد وإدخالها في المخازن ، وعملية الاستثمار وغيرها من الحالات . ضمان الدقة وجودة المعلومات : يُعتبر هذا الهدف من أهم الأهداف على الإطلاق بحيث يوفر سواء للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن طريق تطبيق السياسات الموضوعية ، وبالتالي يمكن اتخاذ قرارات صائبة في معظمها إن لم تكن كلها ، فوجود أي ثغرات في النظام قد تؤثر سلباً على المؤسسات وعلى المتعاملين معها كذلك ، فعدم الدقة وصحة المعلومات المقدمة يؤدي إلى فشل هذه المؤسسات وعدم استمراريتها في المستقبل .

تحسين ورفع الكفاية الإنتاجية والوظيفية :

(وذلك بمتابعة تنفيذ الخطة الموضوعية للتأكد من أنّ التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعية ، ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الوحدات داخل هذه المؤسسات والمشروعات لأهدافها ، والكشف عما يحدث من انحرافات أو قصور وأسباب ذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ، وللتعرف على فرص تحسين معدلات الأداء) (جهاد ، 2011م) ، (والتأكد من سلامة القوانين واللوائح والتعليمات المالية الموضوعية والتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها واكتشاف نقاط الضعف فيها ، واقتراح وسائل العلاج التي تكفل ضبط إيرادات ونفقات المؤسسة أو المشروع وإحكام الرقابة عليها دون تشدد في الإجراءات أو تسبب يؤدي إلى كثرة وقوع حوادث الاختلاس) (Hanson ، 1965م) . يرى دكتور عبد السلام بدوي أنّ أهداف نظام الرقابة الداخلية مهما تنوعت تنحصر في (هدفين رئيسيين) (بدوي ، بدون تاريخ) : الهدف الأول : التحقق من أنّ الموارد قد تحصلت وفقاً للقوانين واللوائح والقواعد المعمول بها ، والكشف عن أي مخالفة أو تقصير . الهدف الثاني : التحقق من أنّ الإنفاق تمّ وفقاً لما هو مقرر له من حُسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها ، والفصل ما بين الوظائف وتحديد الاختصاصات والمهام لكل وظيفة لضمان انسياب العمل وفقاً للخطة المرسومة ، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرار ، وتحديد وتحليل الانحرافات في الأداء الوظيفي وتحديد أسبابها ، وتقديم التوصيات والنهوض بمستوى الأداء ومحاسبة العاملين المسؤولين عن هذه الانحرافات ، والتأكد من أنّ الأهداف المحددة بالخطط العامة قد تمّت وفقاً للخطط والسياسات المرسومة ، وزيادة الكفاية الإنتاجية للمنشأة التي تتمثل في مقدرتها للوصول إلى الأهداف التي حددتها سابقاً في إطار الخطة التنظيمية بأقل جهد وبأقل تكلفة ممكنة.

مقومات ومعايير نظام الرقابة الداخلية :

لكي يتمّ نظام الرقابة الداخلية على أساس سليم ويتمّ الأداء والانجاز على النحو الذي تحدده الأهداف والمعايير الموضوعية ولأجل أن يكون نظام الرقابة الداخلية أكثر فاعلية فلا بدّ من الاسترشاد ببعض المبادئ والمقومات الأساسية له والتي يتمثل أهمّها في الآتي : (الخطة التنظيمية الجيدة ، عناصر

بشرية ملائمة ومؤهلة ، نظام محاسبي متكامل ، الضبط الداخلي الجيد (مكي ، 2007م) . أولاً :
 الخطة التنظيمية : تعتبر الخطة التنظيمية أساس عملية نظام الرقابة الداخلية ويجب (أن تغطي نشاط
 كل من الإدارة العليا والجهاز الوظيفي على كافة المستويات) (أبو زيد، 1985م) ذلك لأن التنظيم الجيد
 يُحدد المستويات المختلفة بدقة ، ويُفوض السلطة بالقدر اللازم للنهوض بالمسؤولية ، (وتتم المحاسبة
 على هذه المسؤولية حيث قد تختلف الواجبات الثانوية Subordinate duties في بعض الأحيان مما قد
 يترتب عليه فتح السبيل أمام إساءة استعمالها من جانب بعض المسؤولين الذين يكون ترتيبهم في السلم
 الوظيفي أعلى من الموظفين المسؤولين عن تلك الواجبات دون أن يملك هؤلاء الموظفين حق المعارضة
 فيما يتلقونه من توجيهات) (أبو زيد ، 1985م) ، وتختلف الخطة التنظيمية من مشروع لآخر ومن
 مؤسسة لأخرى ويجب أن تكون مرنة لمقابلة أى تطوير لذلك المشروع أو المؤسسة في المستقبل ،
 وأن تكون بسيطة وواضحة حتى يتفهما جميع العاملين ، وأن تُحدد بوضوح خطوط المسؤولية
 للإدارات التي يتكون منها المشروع أو المؤسسة ، وقد أجمع الباحثون في التدقيق على (أنه لا بد من
 توفر هيكل تنظيمي إداري جيد في نظام الرقابة الداخلية الفاعل السليم لتحقيق أهدافها بحيث يمثل هذا
 الهيكل الخطط التنظيمية وضرورة الترابط والتنسيق بين الأهداف الرئيسية والفرعية ووضوح خطوط
 السلطة والمسؤولية ومرونة وبساطة هذه الخطط الموضوعية مع الثبات) (بحوث شبكة كويتي ، 1432هـ)
 . يستخلص الباحثان مما سبق أنه من المهم جداً وجود خطة تنظيمية سليمة للمنشآت توضح الهيكل
 التنظيمي لها بالمستويات الإدارية المختلفة ، وتحدد مسؤوليات وسلطات هذه المستويات الإدارية بدقة تامة
 ، وتتوقف هذه الخطة على نوع هذه المؤسسات وحجمها ومدى انتشار أعمالها في مناطق جغرافية
 متباعدة ، واستقلالية مسؤوليات الإدارات المختلفة عن بعضها البعض ، فمثلاً الإدارات التي يُعهد إليها
 بالمحافظة على الأصول المادية تكون مستقلة عن الإدارات التي يُعهد إليها عن الإدارات المحاسبة لها
 ، والتي يُعهد إليها بالمحافظة الأصول النقدية تكون أيضاً مستقلة عنها الإدارة التي تحاسبها ، وذلك
 حتى تتحقق رقابة الإدارة على الإدارة الأخرى للمحافظة على استمرارية تلك المؤسسات وبالتالي لا بد
 من توافر الخصائص السابقة (البساطة ، الوضوح ، المرونة ، اللوائح المنظمة للعمل ، الملاءمة ،
 التكلفة الاقتصادية) (فرحات ، 2008م) في الخطة التنظيمية مع التخطيط السليم لأهداف تلك
 المؤسسات . ثانياً : العنصر البشري المؤهل : (لا بد من اختيار الموظفين بعناية دقيقة ووضعهم في
 المناصب المناسبة التي يُمكنهم تحمل مسؤولياتهم) (فرحات ، 2008م) . يرى الباحث أن اختيار العنصر
 البشري لا بد أن تتوفر فيه الكفاءة والخبرة المهنية والأمانة من واقع سيرته الذاتية حيث أن هذه
 المميزات تلعب دوراً مهماً في إنجاز المهام الموكلة إليه ومبتغيات المؤسسة ، لذلك يعتبر العنصر
 البشري أحد المقومات الأساسية الذي يرتكز عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال ويُراعى في الاختيار ما
 يلي : (الشهادات العلمية التي تؤهله لأداء المهمة ، الخبرة في مجال التخصص التي تمكنه من
 التحكم في وظيفته ، الالتزام بالسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة ، الاهتمام بنظام التدريب
 لتأهيل الكوادر العاملة لتواكب التطورات الحديثة في مجال المهنة) .

ثالثاً : النظام المحاسبي المتكامل السليم :

يُعتبر النظام المحاسبي الجيد من المتطلبات اللازمة لإمداد الإدارة والأطراف الأخرى في داخل وخارج المؤسسة بصفة عامة بالبيانات والمعلومات المطلوبة لتحليل العمليات باعتباره نظاماً للمعلومات (لقد كان النظام المحسبي في الماضي مجرد أداة لبيان طبيعة العمليات ذات الطابع المالي التي يُمارسها المشروع ، وتسجيل هذه العمليات دفترياً وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، ولكن أصبح يُنظر إليه في الحاضر والمستقبل إلى جانب كونه أداة للتسجيل الدفتري للعمليات على أنه نظام لإنتاج العمليات المحاسبية اللازمة ، ويُوفر الأساس المطلوب لاتخاذ القرارات ويساعد في إعداد تقارير متابعة دورية تساعد بدورها على تحقيق رقابة فاعلة) (جهاد ، 2011م) ، ويزداد الدور الذي يؤديه النظام المحاسبي في نظام الرقابة الداخلية ويُصبح أحد مقوماته إذا توافرت فيه الخصائص والمقومات التالية : أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات وعدم الجمود وذلك لتحكم عملية التوجيه المحاسبي بحيث تُعدّ الحسابات والقوائم المحاسبية بشكل يُوضح النتائج المالية والاقتصادية للأعمال والأنشطة التي تمّ انجازها توضيحاً كاملاً . (توافر معايير البساطة والمنفعة) (مكي ، 2007م).

رابعاً : نظام الضبط الداخلي :

(هو خطة تنظيمية لجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام ولا ننسى بأنه وظيفة داخلية تابعة للمشروع) (بحوث شبكة كويتي، 1432هـ). ترجع أهمية الضبط الداخلي إلى احتمال تغير نظام الرقابة الداخلية عبر الزمن ما لم تُوجد آلية للمراجعة المستمرة بقواعد وأسس للضبط الداخلي لمنع التلاعب أو الغش أو التحريف واكتشاف الأخطاء في حينها لتصحيحها ، وتمثل هذه القواعد والأسس في الآتي : (التأمين على الأصول ، استخدام أسلوب نظام الرقابة الحديثة ونظام الرقابة المزدوجة ، نظام التفقيش ، تحديد الاختصاصات) ، وقد قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مقومات نظام الضبط الداخلي إلى الأقسام التالية :

(أ) البيئة الرقابية :

وهي التي اعتبرها المعهد كالمظلة التي تضم تحتها بقية أجزاء النظام وهي تمثل ما يبينته المعايير الدولية (فإذا كانت إدارة المنشأة تعتقد أنّ نظام الرقابة الداخلية هام ، فإنّ كل المسؤولين بالمنشأة يحاولون تنفيذ ومتابعة العناصر الرقابية المصممة وتشتمل البيئة الرقابية على الأعمال والسياسات والإجراءات التي تعكس الموقف المالي للإدارة العليا وموجهي المنشأة وملاكها تجاه الرقابة وأهميتها للمنشأة) (القبناني ، 2007م) .

(ب) الإجراءات الرقابية :

وهي من أهمّ مقومات نظام الرقابة الداخلية الأساسية حسب المعايير الدولية (وتمثل في السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيد على الأعمال الهامة المأخوذة لتحديد المخاطر والوصول إلى أهداف المنشأة) (بحوث شبكة كويتي، 1432هـ) ، والأنشطة الرقابية ترتبط عموماً بالسياسات والإجراءات التي تتعلق (بتقسيم الواجبات ، تشغيل المعلومات ، العناصر الرقابية الفعلية ، فحص الأداء) (القبناني ، 2007م) وتقع عملية تطوير الأنشطة الرقابية المتعلقة بهذه الأشكال من السياسات والإجراءات ضمن

الأنشطة الخمسة التالية للأنشطة الرقابية المتخصصة وهي : التقسيم المناسب للواجبات ، التصديق المناسب للعمليات والأنشطة (وقد يكون التصديق عاماً أو خاصاً ، فيعني التصديق العام الموافقة على كل العمليات التي يراد تنفيذها ، وأما التصديق الخاص فيعني الموافقة على عملية يراد تنفيذها لوحدها) (القباني ، 2007م) ، المستندات والقيود المناسبة ، الرقابة الفعلية على الأصول والقيود ، الاختبارات المستقلة للأداء .

(ج) تحديد الخطر :

(وهو ما تقوم به الإدارة حيث تساعد على تحديد الخطر المناسب لإعداد القوائم المالية المتفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ، وكمثال افتراض أنّ المشروع يبيع البضاعة بسعر أقل من تكلفة المخزون بسبب التغيير التكنولوجي السريع فيكون على المشروع تأسيس العناصر الرقابية المناسبة لاستبعاد خطر الزيادة في تقييم المخزون) (القباني ، 2007م) .

(د) نظام المعلومات والتوصيل .

(هـ) التقييم :

(وتأتي المعلومات المستخدمة في التقدير والتعديل من عدة مصادر شاملة دراسة عناصر وتقارير نظام الرقابة الداخلية المطبقة حالياً وتقارير الاستثناءات عن الأنشطة الرقابية ، وتقارير الجهات الخارجية مثل البنك وسؤال الموظفين والحصول على معلومات من العملاء بشأن تكاليف إعداد الفواتير) (القباني ، 2007م) .

(و) الإشراف والتوجيه :

(ويشمل الإجراءات اللازمة لمتابعة تطبيق مختلف الجوانب الرقابية للتحقق من أنها تعمل حسب ما هو مخطط لها) (فرحات ، 2008م) . يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المراجع عمله ، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحص الأنظمة المختلفة يقوم برسم برنامج المراجعة المناسب ، ومن الوسائل التي يستخدمها المراجع للتعرف على النظام المطبق في المشروع وتقييم مدى كفاءته ما يلي : الاستبيان : وهو يضم استفسارات تحتوى على (الأسس السليمة لما يجب أن يكون عليه نظام الرقابة الداخلية ، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع للإجابة عليها ، وردها للمراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات الواردة إليه عن طريق الاختبار والعينة ، وذلك للحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستخدم ، ويتوقف نجاح هذه العملية على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تحمل إجابتين في وقت واحد ، وتعتبر قائمة الاستبيان من أكثر الوسائل استخداماً بين مراجعي الحسابات) (آية الرحمن ، 2010م) . الملخص التذكيري : يقوم المراجع بوضع قواعد وأسس نظام مراجعة داخلية سليم وذلك دون تحديد أسئلة واستفسارات معينة ، وميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال النقاط المهمة . التقرير الوصفي : يقوم المراجع هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المؤسسة لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة الداخلية والدورة المستندية ، ويخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف والنظم المستخدمة . دراسة الخرائط التنظيمية : (هو أن يقوم المراجع بدراسة الخرائط التنظيمية ومن خلال دراسته يُقيم نظام الرقابة

الداخلية في المؤسسة مستصحباً في دراسته فحص النظام المحاسبي ، وخرائط التدقيق) (المحاسب جهاد ، 2011م) ، ففحص النظام المحاسبي يعنى أن يقوم المراجع بفحص السجلات وأسماء المسؤولين عن انشائها وعهدتها ومراجعتها ، وكذلك المستندات والدورة المستندية ثم يحكم على منانة نظام الرقابة الداخلية في القائم المؤسسة . أما خرائط التدقيق فتعنى العرض البياني لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة في المنشأة فتكون في شكل خريطة تدفق للمعلومات معبراً عنها في شكل رموز أو رسومات بيانية تُبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية ، والمصدر الذى أصدر المستند ، والجهة التى أرسل إليها ، والمستندات التى تُعدّ في كل خطوة ، والدفاتر التى تُثبت بها ، والإجراءات التى تتبّع لمعالجتها وإتمامها ، ويمكن أن يضاف للخريطة رموز توضح الوظائف المعارضة والترخيص بالعملية واعتماده ، وهذه الإجراءات تُمكن المراجع من تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبياً ، كما أنّها تُعطي لمُعدّها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية وتُمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته ، وهى بذلك تتفوق على الوصف التفصيلي المكتوب للنظام وأيضاً على قائمة الاستبيان ، (ويغاب على هذه الطريقة أنّ إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً ، كما أنّها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة فضلاً عن أنّها تُبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تُعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية) (آية الرحمن ، 2010م).

المحور الثانى ويتناول أنواع وطرق ووسائل نظام الرقابة الداخلية :

أولاً : أنواع نظام الرقابة الداخلية :

لقد أعطى الاهتمام المتزايد لتطور مفهوم وأساليب نظم الرقابة الداخلية فى السنوات الحديثة وزيادة حجم المؤسسات والمشروعات بما يستلزم اتباع الطرق الحديثة التى يمكن عن طريقها تحسين كفاءة تلك المؤسسات ، وكذلك لتوفير الحماية الكافية لأصولها ضد الأخطار والغش والتلاعب والاختلاسات وغيرها من الأضرار التى قد تتعرض لها تلك المنشآت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مقصودة أو غير مقصودة ، ومن هنا نبعت فكرة تطور نظم الرقابة الداخلية Internal Control Systems التى تعتبر هى العنصر الأساسى والضرورى والملازم لكافة العمليات ذات الطبيعة المالية ، وتختلف درجة نظم الرقابة الداخلية باختلاف حجم تلك المنشآت وحجم أعمالها التى تقوم بها وامكانية الرقابة المباشرة من ذوى الاختصاص الذين تقع على عاتقهم المسؤولية لهذه المنشآت ولمواكبة التقنية الحديثة . عليه تنقسم نظم الرقابة الداخلية إلى الفروع التالية (أبو خالد ، 2010م) :

(أ) نظام الرقابة الداخلية الإدارية :

وهو وسيلة تستخدمها الإدارة من جملة أساليب أخرى مثل الموازنة التخطيطية والتكاليف المعيارية ودراسة الحركة والزمن وأساليب الرقابة على الجودة وإجراء التحليلات الاقتصادية وإعداد نظام التقارير الدورية لتدفق المعلومات خلال المستويات الإدارية المختلفة وإعداد برامج تدريبية للمساعدة فى انجاز المستويات المحددة ورفع كفاءة الأداء ، وكذلك وضع السياسات الخاصة بقياس الانجاز عن طريق الإشراف الفعلى ، ونظم الرقابة بأنواعها المختلفة تقوم بها الإدارة لتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية الممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية حسب الخطة المرسومة .

(ب) نظام الرقابة الداخلية المحاسبية :

يشمل جميع الوسائل التي تؤدي لدقة وصحة تسجيل وتبويب وتحليل وعرض وتفسير البيانات المحاسبية .

(ج) نظام الضبط الداخلي:

(هو الوسائل والاجراءات المحاسبية والاحصائية والمادية التي تعمل على حماية الأصول من السرقة والاختلاس والضياع وسوء الاستعمال ، كما تعمل على توزيع الواجبات داخل أقسام الحسابات والأقسام الفنية المختلفة فى المنشأة والتي تؤدي إلى ضبط عمليات المنشأة ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة) (الكعبى ، 2010م) .

(د) نظام الرقابة الداخلية الرئاسية :

(ويسمى نظام الرقابة التسلسلية وهو نظام الرقابة الذى يمارسه الرئيس ، الوزير ، الوكيل ، المدير ، وكبار الموظفين حيث يبدأ من الرئيس فى قمة الهرم الإدارى ويتدرج حتى ينتهى بالمستويات الإدارية الدنيا ، وتحدد حسب خطوط السلطة والتسلسل الهرمى فى المنشأة ، فتخول السلطة الرئاسية للرئيس عدد من الاختصاصات التى يمارسها على مرؤسيه وعلى أعمالهم من تعيين وترقية ونقل وتوقيع الجزاءات التأديبية وغير ذلك) (المقرن ، 1426هـ) .

(هـ) نظام الرقابة الوصائية :

وهو نظام الرقابة الذى تمارسه السلطات المركزية على الهيئات اللامركزية المرفقية ، وهى مشروعات حكومية خدمية ذات طابع تجارى لها شخصيتها المستقلة ولها مجالس إدارة مستقلة أيضاً عن الأجهزة المركزية وتتمتع بالاستقلال المالى (لا تحصل على مواردها من ميزانية الدولة وإنما تنتجها ذاتياً) وكذلك تتمتع بالاستقلال الإدارى بحيث لا تخضع لأنظمة الخدمة المدنية فلها أنظمتها الخاصة .

(و) نظام الرقابة المتخصصة :

والمقصود بنظام الرقابة الداخلية المتخصصة (تلك الأجهزة المتخصصة للرقابة داخل المؤسسة لمتابعة ومراقبة بعض الجوانب كالجوانب المالية أو الممتلكات التى تمتلكها المؤسسة ، وقد تتمثل هذه الأجهزة فى المراقب المالى الذى يراقب الإدارة المالية ومدى التزامها باللوائح والضوابط المالية للمؤسسة ، وقد يأخذ هذا الجهاز مسمى آخر بالمؤسسة كأن يسمى قسم المراجعة الداخلية أو قسم المراقبة الداخلية ، وكذلك هناك قسم مراقبة الإنتاج الذى يتولى الرقابة الكمية والنوعية على الإنتاجية) (اسماعيل ، 2010م) ، وأهم الأدوار التى تلعبها أجهزة الرقابة الداخلية فى المؤسسات تتمثل فى الآتى : (المساهمة فى وضع المعايير الرقابية المختلفة ، جمع وتحليل البيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ ومن ثم مقارنتها بالمعايير المحددة مسبقاً ، تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها أى إدراك الخلل والعمل على علاجه ، مواجهة العقوبات التى تعترض التنفيذ بالوسائل والحلول التى تساعد على تجاوزها ، ورفع التقارير الرقابية للمستويات الأعلى للعمل على حل المشكلات وتصحيح الأخطاء) (ناجى ، 2010م) . كذلك أن الرقابة المالية بصفة عامة والداخلية

بصفة خاصة عملية دائمة ومستمرة تدور مع المال العام وجوداً وعدمًا فتختلف أشكالها وتعدد أنواعها وتباين صورها وفقاً للمعايير المختلفة . تقسم نظم الرقابة الداخلية وفقاً لهذه المعايير إلى نوعين أساسيين من وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية (نظام الرقابة المستندية ونظام رقابة الأداء) (الجعوينى ، 1967م) ، فنظام الرقابة المستندية يختص بالرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المالية للتأكد من أن الموارد قد أنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها وأنها سليمة ومطابقة للأرقام الواردة بالسجلات وقد تكون قبل أو بعد الصرف ، فغاية هذا النظام التأكد من سلامة طرق الإنفاق وصحة المستندات ويطلق عليه نظام الرقابة الحسابية Accounting System Control أو نظام الرقابة التقليدية الذى نشأ منذ ظهور حق الشعب فى اعتماد الميزانية وبالتالي مراجعة الحسابات التى تم تنفيذها واعتماد الحساب الختامى لهذا التنفيذ. أما نظام رقابة الأداء) فهو عبارة عن تلك العمليات التى تقيس الأداء الجارى وتقوده إلى أهداف معينة مسبقاً لقياس الأداء الفعلى ، وأسلوباً لمقارنة الأداء المحقق بالهدف المخطط له فعلى أساس نتائج هذه المقارنة يوجه الأداء بحيث يتفق مع الهدف أو المعيار المحدد لهذا الأداء) (حافظ ، 1970م) ، ويمكن تقسيم عمليات نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاث صور من حيث توقيت عملية الرقابة وهى :

(أ) الرقابة المسبقة :

(وهى الموافقة المسبقة من أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بالتصرف فى الأموال وهنا تتم المراجعة والرقابة الداخلية على جانب النفقات فقط حيث لا يتصور أن تتم على تحصيل الإيرادات ولكن يمكن الموافقة على تقدير الإيرادات مقدماً وتوزيعها على بنود المصروفات وقد تمتد إلى أكثر من ذلك فتشمل فحص المستندات والتأكد من سلامتها) (الجعوينى ، 1967م) ، وهى (رقابة مانعة لوقوع الأخطاء والمخالفات المالية فى أكثر الأحيان ، ولذلك يطلق عليها الرقابة المانعة Preventive Control وتتخذ الرقابة قبل الصرف عدّة أشكال فقد تقتصر على مجرد الإقرار المبدئى بصحة عمليات معينة من الناحية القانونية ، وقد تقتصر على الإقرار بأن الارتباط فى حدود الاعتمادات المقررة ولكن تمتد الرقابة السابقة إلى فحص مستندات دفع الالتزام والتأكد من سلامتها قبل التصديق للجهة الإدارية بالصرف) (Burkhead ، بدون تاريخ) .

(ب) الرقابة أثناء التنفيذ :

(وهى رقابة ذاتية تقوم بها أجهزة داخل الوحدة الإدارية أو الاقتصادية للتأكد من أن ما يجرى عليه العمل داخلها يتم وفقاً للتخطيط والسياسات الموضوعية) (خميس ، 1972م) ، وتتميز هذه الصورة بالاستمرارية أو الشمول حيث تبدأ مع العمل وتساير خطوات تنفيذه ومتابعة العمل ، وتتميز هذه الصورة بأنها ما تكاد تكشف عن الانحراف وتصحيحه حتى تعود فنتابع العمل للوقوف على مدى ما حققه هذا التصحيح من نتائج .

(ج) الرقابة اللاحقة :

(تتمثل فى فحص ومراجعة العمليات المالية التى تمت فعلاً للكشف عما وقع من مخالفات مالية ويتسم هذا النوع من النظم الرقابة بالشمول حيث أنه يشمل فحص الحسابات فى مجموعها ويتاح

له الإمام بالعمليات المالية كاملة وإجراء المقارنات بين الحسابات والأنظمة ذات الطابع الواحد) (Burkhead ، بدون تاريخ) ، وعقد المقارنات بين المصروفات والتكاليف فى السنوات المختلفة للتعرف على أسباب الزيادة أو النقصان (فنظام الرقابة اللاحقة يكشف ويحسم كثيراً من الأخطاء التى قد يتعذر كشفها أو لا تظهر على حقيقتها إذا روجعت منفردة وتتضح بعد تجميعها) (إبراهيم ، بدون تاريخ) ، كما (أن هذا النوع من أنظمة الرقابة الذى تقوم به أجهزة الرقابة الخارجية المتخصصة لا ينتقص من سلطة القائمين على أمر الإدارات الحكومية أو الوحدات الاقتصادية بعكس الحال فى نظام الرقابة السابقة الذى يؤدى إلى تدخل هيئة الرقابة فى مستويات الجهات الإدارية وتسلب الأخيرة بعض اختصاصاته وقد يترتب على ذلك بطء فى الإجراءات وتأخير إنجاز العمل) (الجعوينى ، 1967م) ، ومع هذا فإنه يعاب على نظام الرقابة اللاحقة بأنه لا يكشف عن الأخطاء إلا بعد وقوعها فهو لا يحول دون تبديد الموارد أو سوء استخدامها كما قد يطول الفترة الزمنية التى يتم فيها التنفيذ ، وقد يتعاقب الأشخاص الذين تولوه وفى هذه الحالات غالباً ما يصعب تحديد المسؤولية فى كثير مما يكشفه نظام الرقابة اللاحقة من تلاعب أو أخطاء هذا بالإضافة إلى تأخر اكتشاف الأخطاء وغالباً ما يتغير المسؤولون مما لا تجدى معه النصيحة أو العقاب ، (والواقع أن كلاً من نظامى الرقابة السابقة واللاحقة هاماً وضرورياً لمراقبة الأموال العامة فالجمع بينهما يحقق الرقابة الدائمة والمستمرة على الإنفاق العام ويحول دون العبث بموارد المؤسسة أو الدولة) (حافظ ، 1970م) . كذلك نجد أن هناك نوعين من أنواع أنظمة الرقابة هما:

نظام الرقابة الداخلية والخارجية:

فنظام الرقابة الداخلية هو الذى يتم من داخل السلطة التنفيذية للمنشأة نفسها فهو نظام رقابة ذاتية تمارسه الوحدات القائمة بالتنفيذ ومن أنظمة الرقابة الداخلية (المراجعة الداخلية ، الرقابة على مستوى المنشأة ككل ، رقابة الوزير أو المدير ، ورقابة رؤساء الأقسام داخل المنشأة وغير ذلك) . أما نظام الرقابة الخارجية فهو ذلك النظام الذى تتولاه أجهزة خارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية ، وهو فى الغالب الأعم نظام رقابة لاحقة فقد يكون هذا نظام رقابة قضائية أو تشريعية ، فمن أنظمة الرقابة الحكومية (نظام الرقابة التنفيذية وهو نظام الرقابة المباشرة للعمل ، ونظام الرقابة التشريعية وهو نظام الرقابة الذى يسن ويشرع اللوائح التنظيمية للعمل ، ونظام الرقابة الشعبية وهو نظام الرقابة الذى يكون من قبل المواطن لمراقبة موارده وهو نظام رقابة عامة للرقابتين السابقين) (حافظ ، 1970م) .

ثانياً : طرق ووسائل نظام الرقابة الداخلية :

من التعريفات السابقة لنظام الرقابة الداخلية يتضح بأنه يعتمد على مجموعة طرق ووسائل لتحقيق أهدافه وفقاً للأهداف والخطط المرسومة فى المؤسسة أو الوحدة ، فمن هذه الطرق (الخطة التنظيمية التى تستجيب إلى القرارات التى تتخذ ومحاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المنشأة وذلك بالتنسيق ما بين الوحدات المختلفة لتدفق البيانات والمعلومات بالصورة المطلوبة . والطرق والإجراءات وهى التى تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة لنظام الرقابة الداخلية فإحكامها

يساعد على حماية أصول المنشأة وكذلك العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال الأمثل لوسائل الإنتاج والتسويق وتأدية كل ما يخص المنشأة وذلك بغية تحسين أداء المنشأة وتمكينها من تحقيق أهدافها المرسومة . المقاييس المختلفة وهي تستعمل داخل المنشأة لتمكينها من تحقيق أهدافها المرسومة من خلال قياس العناصر التالية : درجة مصداقية المعلومات ، مقدار النوعية المتحصلة من العمليات الفعلية ، احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة) (آية الرحمن ، 2010م) . ومن أهم الوسائل الفعالة لنظام الرقابة الداخلية : الموازنات التقديرية التي تُعرّف بأنها (ترجمة خطة العمل خلال فترة زمنية مقبلة في شكل أرقام محددة) (Koontz , O'Donnell, 1998) ، وهذه الأرقام قد تكون قيم مالية أو كميات أو أعداد حسب طبيعة النشاط وتقوم الموازنات التقديرية بدور تخطيطي باعتبارها خطة تفصيلية تعكس أهداف المنشأة وكيفية إنجازها كما تقوم بدور رقابي على الأعمال والأنشطة والأفراد من خلال مقارنة النتائج المحققة مع الأرقام المخططة وتحديد الانحرافات وتعديل الخطط والبرامج وتلافى نواحي القصور والضعف . (وتتعدد الموازنات التقديرية وتختلف باختلاف طبيعة المنشأة ونوع النشاط الذي تمارسه ، فالمنشأة الصناعية تعدّ موازنات تقديرية تختلف عن الموازنات التي تعدّها المنشأة التجارية وكل منهما تختلف موازنتها التقديرية عن المنشأة الخدمية كما أن المنشأة الصناعية نفسها تقوم بإعداد عدّة أنواع من الموازنات التقديرية حسب نوع النشاط ، فمثلاً تعدّ موازنة تقديرية للمبيعات وأخرى للمخزون السلعي وأخرى للإنتاج وهكذا) (العاز ، 1984م) .

شروط نظام الرقابة الداخلية باستخدام الموازنات التقديرية :

(أيُّ كانت طبيعة المنشأة ونوع الموازنة التقديرية المُعدّة فلا بدّ من توافر بعض الشروط فيها لنجاح نظام الرقابة الداخلية من أهمها أن تستخدم كأداة رقابية وليس كبديل للإدارة ، وأن تلقى قبول ودعم ومساندة الإدارة العليا ومشاركة كافة المديرين الملتمزمين بالموازنات التقديرية في إعدادها ، وأن تكون مرنة وبسيطة غير غارقة في التفاصيل ، وأن تتوفر للمديرين بيانات عن الأداء الفعلي والمخطط لإدارتهم تسمح لهم بالتعرف على سير الأمور واتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب) (كلاب ، 2004م) .

ومن أهم عيوب نظام الرقابة الداخلية باستخدام الموازنات التقديرية :

كثرة التفاصيل التي تتضمنها وتغطيتها لمجالات عديدة مما يجعلها معقدة ولا تحقق الغاية المقصودة منها إضافة إلى زيادة تكلفتها بشكل غير مبرر يتناقض مع مبدأ الاقتصاد الذي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية ، وقد تتضمن أهدافاً تتعدى أهداف المنشأة مما يجعلها محبطة للمنفذين ويؤدي إلى عدم تنفيذها أو عدم الالتزام بها في أغلب الأحيان ، وقد تُخفي عجز وعدم كفاءة الإدارة وذلك إذا ما استمرت في الاعتماد على معايير قديمة بصورة مستمرة دون تغيير أو تعديل يتوافق مع الواقع . عدم المرونة وما يحدث من نتيجة التقديرات التي تتضمنها حيث تُعدّ في ضوء احتمالات محددة قد لا تُحقق فعلاً في المستقبل مما يفقدها فاعليتها فيكون هذا العامل السبب

الرئيس في البحث عن وسائل وأدوات رقابية أخرى تتغلب عليه وتحد من آثاره السلبية وهو ما تمّ ترجمته على أرض الواقع من خلال انتقال المنشآت إلى استخدام أنواع أخرى من الموازنات التقديرية (توفيق ، 1974م) ومنها (الموازنة التقديرية المرنة وبموجبها تحدد التقديرات عند كل مستوى من مستويات النشاط وليس عند مستوى واحد كما هو الحال في الموازنات التقديرية الثابتة (الغاز ، حمدي ، 1984م) . الموازنة التقديرية البديلة (هي صورة معدلة من الموازنة التقديرية المرنة تُعدّ لمواجهة المواقف والأحداث البديلة وبموجبها تكون التقديرات مقيدة ببدايل محددة) (أبو رمان ، 2009م) . الموازنة التقديرية الإضافية (تُعدّ بعد الموازنة التقديرية الأساسية وذلك بإضافة موازنة تقديرية لكل شهر على أساس التنبؤ بحجم ومستوى النشاط لأعمال هذا الشهر) (توفيق ، 1974م) .

ايضا من الوسائل الرقابية : المراجعة الداخلية : التي حظيت باهتمام كبير حتى وُصفت بأنها (بؤرة النظام الرقابي باعتبار أنها أحد الأدوات الرقابية من ناحية ، كما أنها أداة لقياس مقدرة وفاعلية الأدوات الرقابية الأخرى) (توفيق ، 1974م) ، وعُرّفت بأنها (مراجعة يقوم بها شخص أو جهاز داخل المنشأة يتبع لإدارتها) (السقا ، 1997م) ، وعُرّفت بأنها (وظيفة تقييم مستقلة يقوم بها المشروع لفحص وتقييم أنشطته التي تقدم داخله) (السقا ، 1997م) ، وعرفها معهد المراجعين في الولايات المتحدة الأمريكية في نشرة مسؤوليات المراجع الداخلي بأنها (نشاط تقييمي مستقل يستهدف مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها باعتبارها أساس لخدمة الإدارة ، وهي رقابة إدارية تختص بقياس فعالية الوسائل الرقابية الأخرى وتقييمها) (القباني ، 2007م) ، ويرجع دور المراجعة الداخلية لعدد من الحدود أهمها (توفر المراجعين ذوى الكفاءة والخبرة إذ ينبغي للمراجع أن يكون مطلعاً ومُلمّاً إماماً كاملاً بجميع نشاطات المنشأة وإجراءاتها ولوائحها ونظمها والأسس والاعتبارات التي وُضعت عليها البرامج والميزانيات وذلك وفقاً للأسس والقواعد الفنية لأنظمة المحاسبة وأنظمة التكاليف وأن تتوفر فيه درجة الاستقلالية وغير ذلك من مواصفات مهنة المراجعة) (The Institute of Internal Auditors , 1957) .

أيضاً من وسائل وطرق الرقابة : المحاسبة : فهي وسيلة للتصوير الدقيق لعمليات المنشأة فإهمالها من قبل الإدارة يؤدي إلى إهمال إجراء القيود المحاسبية في مواعيدها وعدم إقفال الحسابات وبالتالي حرمان الإدارة من تملك معلومات شاملة وصحيحة وكثيراً ما نجد أن الاختلاسات أو ضياع بعض الأصول لا تظهر إلا بعد مرور وقت طويل بسبب الإهمال في استخدام المحاسبة . ومن أهم خصائص المحاسبة (التنظيم : بمعنى وجود نظام موثّق ودليل عمل يُحدد إجراءات القيد والتسجيل وصلاحيات وطرق التعديل وغيرها) (المريض ، 1991م) . ومن وسائل الرقابة الداخلية التقارير الإدارية التي تُعدّ من أهم الوسائل استخداماً خاصة في المنشآت الكبيرة وذلك لتقييم الأعمال وأداء العاملين بها في مختلف المستويات الإدارية وعادة ما تُرفع الإدارة العليا بشكل دورى وحتى تحقق هذه التقارير الغرض منها وتكون وسيلة رقابية فعّالة يجب مراعاة بعض الاعتبارات أهمها (أن تكون منتظمة وبصفة دورية يومية أو أسبوعية أو شهرية ، وتكون

موضوعية وخالية من التحيز الشخصي والمحاباة ، وتتضمن مقارنة للفترة المختصة مع الفترات السابقة ، وتكون مركزية وشاملة ، ويكون عرضها بسيطاً وسهلاً ، ويكون لهذه التقارير مردوداً إيجابياً عن طريق منح حوافز مادية ومعنوية ، ولا تقتصر على بيان نواحي القصور والضعف فقط بل يجب أن تشمل على مقترحات لتطوير ومعالجة الانحرافات)(حيو ، 1991م) . من الوسائل الرقابية أيضاً المشاهدة الشخصية : وهي أحد الوسائل التي ينفرد بها نظام الرقابة الداخلية دون غيره بحكم طبيعته ، وهي تتم عادة بواسطة الرؤساء والمديرين فى المستويات الإدارية المختلفة من خلال مراقبتهم عن كثب لأعمال مرؤوسيهم أثناء تنفيذ الأعمال مما يتيح الفرصة للتعرف على طريقة الأداء وتصحيح الأخطاء والانحرافات فور وقوعها ، كما أنها توفر معلومات للإدارة لا يمكن أن توفرها الوسائل الرقابية الأخرى (فالمدبر الذى يعتمد على كل الوسائل الرقابية الأخرى وهو جالس فى مكتبه لا يتوقع منه القيام بمهمة الرقابة بدقّة وكفاءة باعتبار أنّ مشكلة الرقابة هى فى الأساس مسألة قياس الأنشطة التى يقوم الأفراد)(توفيق ، 1974م) . ومن الوسائل الرقابية الشكاوى والتظلمات : (رغم ما قد تحمله الشكاوى والتظلمات من تحفظات إلاّ أنّها تبقى أحد الأدوات الرقابية التى يجب أن تُولىها الإدارة عناية خاصة ، فمن خلالها يمكن كشف الكثير من الانحرافات والتصرفات السلبية غير التقليدية التى يمارسها المرؤوسين ، والتعرف على ضعفهم وقصورهم يسهم فى تحقيق رقابة فاعلة)(عبد الرحمن ، 1967م) . ومن الوسائل الحوافز والجزاءات : (فيعتبر منح الحوافز للأفراد الأكفاء والأعمال المميزة من ناحية ، وتوقيع الجزاءات على الأفراد المخالفين والمهملين من ناحية أخرى هو من أهمّ الوسائل الرقابية غير المباشرة التى تحقق الأهداف المطلوبة ، ومن هنا فإنّ وجود نظام كُفء للعقاب والثواب ويطبق تطبيقاً سليماً من شأنه أن يُؤدى إلى زيادة المحافظة على المال العام وحمائته)(الكفراوى ، 1983م) . ومن الوسائل النظم والتعليمات واللوائح : (تُعتبر النظم والقواعد التى تتضمنها القوانين والأنظمة والتعليمات واللوائح من أهمّ الوسائل التى تقوم عليها العملية الرقابية خصوصاً فى القطاع الحكومى حيث يتوجب على الموظفين الالتزام بها ويُعتبر الخروج عنها مخالفة تستوجب المساءلة)(الكفراوى ، عوف 1983م) . من الوسائل أيضاً الكشوف الاحصائية والرسوم البيانية : ويتمثل هذا الأسلوب فى عرض نشاط المنشأة فى شكل رسوم بيانية أو كشوف احصائية توضح مستويات التقدم والانحرافات التى تحدث فى مستويات الأداء الفعلى للمنشأة وذلك لتمكين الإدارة من المقارنة بين الإيرادات والمصروفات من فترة لأخرى لوضع الخطط والسياسات اللازمة لمواجهة ما تراه من ضعف أو خلل فى جانب من الجوانب المالية أو التشغيلية ووضع الحلول لها ، ويُعتبر هذا الأسلوب من الأساليب المفضلة لدى رجال الأعمال والمديرين لأنه يعكس بصورة سريعة نتائج الأعمال ويبيّن اتجاه المنشأة ونتائج أعمالها ، كما يتيح فرصة المقارنة بين كثير من البنود ولعدة فترات أو سنوات مما يساعد على تكوين صورة واضحة عن نقاط القوة والضعف فى أداء المنشأة ومجالات التقدم المستقبلية .

المحور الثالث يتناول إجراءات الدراسة الميدانية وتحليل البيانات واختبار الفروض :

أولاً : إجراءات الدراسة الميدانية :

يتناول الباحثان في هذا المحور وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعها في تنفيذ هذه الدراسة والتي تشتمل على وصف وعينة مجتمع الدراسة ، وطريقة إعداد أدواتها ، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها ، وطريقة تطبيقها والمعالجات الاحصائية التي تمّ بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج ووصفاً لمنهج الدراسة .

أولاً : مجتمع وعينة الدراسة :

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها الاستبانة ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة ، ويتكون المجتمع الأصلي من الإداريين من ذوى الاختصاص والمحاسبين والمراجعين الداخليين والخارجيين والكتبة في جميع مؤسسات التعليم العالى . أما عينة الدراسة فقد تمّ اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة ، حيث قام الباحثان بتوزيع عدد (60) استبانة استبان على المستهدفين الذين أعادوا جميعهم الاستبانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة . للخروج بنتائج دقيقة بقدر الامكان حرص الباحثان على تنوع عينة الدراسة والتي اشتملت على (الأفراد من مختلف الفئات العمرية ، والمؤهلات والتخصصات العلمية والمهنية ، والمراكز الوظيفية ، وسنوات الخبرة) .

ثانياً : أداة الدراسة :

هى الوسيلة التي استخدمها الباحثان في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة ، وقد اعتمد الباحث على الاستبان كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة ، واحتوى الاستبان على قسمين رئيسيين : القسم الأول : تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة وهى (العمر ، المؤهل العلمى والمهنى ، ونوع التخصص ، والمركز الوظيفى وسنوات الخبرة) . القسم الثانى : احتوى على عدد (15) عبارة طُلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إجاباتهم عما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكتر الخماسى المتدرج الذى يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) ، وقد تمّ توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة البالغة (3) وبواقع (5) عبارات لكل فرضية .

ثالثاً : ثبات وصدق أداة الدراسة :

للتأكد من ثبات وصدق استبان الدراسة وصلاحيه عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحثان بعرضه على عدد من المُحكّمين الأكاديميين والمتخصصين في مجال الدراسة من مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية والمهنية ، (ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعى لمعامل الثبات ، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح ، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له) (عبد الدائم ، 1984م) .

رابعاً : الأساليب الاحصائية المستخدمة :

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها تمّ استخدام (الأشكال البيانية ، التوزيع التكرارى للإجابات ، النسب المئوية ، معامل ارتباط بيرسون ، معادلة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات ،

الوسيط ، اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات) ، وللحصول على نتائج دقيقة بقدر الإمكان تمّ استخدام البرنامج الاحصائي SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences ، كما تمّت الاستعانة بالبرنامج Excel لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة .

خامساً : تطبيق أداة الدراسة :

قام الباحثان بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان بتوزيعه على عينة الدراسة وكان عددهم (60) فرداً ، وتمّ تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض ، حيث تمّ تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5 ، 4 ، 3 ، 2 ، 1) على الترتيب وتمّ تفرغ البيانات في الجداول ، وتمّ إعداد الأشكال البيانية اللازمة لها ، وهذه عينة من اجابات المبحوثين على عبارات الاستبانة :

الفرضية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام الرقابة الداخلية الكفاء وتحسين الأداء الإداري المالي في مؤسسات التعليم العالي (دراسة حالة بعض الجامعات السودانية) . العبارة الأولى : يساعد الإشراف الإداري المالي في مؤسسات التعليم العالي العاملين على تجويد أدائهم .

جدول رقم (1): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى من الفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة
أوافق بشدة	34	56.7%
أوافق	15	25.0%
محايد	4	6.7%
لا أوافق	2	3.3%
لا أوافق بشدة	5	8.3%
المجموع	60	100%

المصدر : إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية ، 2012م

يتبين من الجدول رقم (1) أنّ عدد (34) فرداً من عينة الدراسة وبنسبة (56.7%) وافقوا بشدة على أنه يوجد نظام رقابة داخلية في مؤسسات التعليم العالي يساعد الإشراف الإداري المالي فيه العاملين على تجويد أدائهم ، كما وافق (15) فرداً بنسبة (25.0%) على ذلك ، و (4) أفراد بنسبة (6.7%) محايدين ، ولم يوافق (2) فرداً بنسبة (3.3%) على ذلك ، كما لم يوافق بشدة (5) أفراد بنسبة (8.3%) على ذلك ، عليه فإنّ جملة الموافقين بلغت (81.7%) وهذه نسبة جيدة تشير إلى تحقق هذه الفرضية .

الفرضية الثانية : هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام الرقابة الداخلية والعنصر الإنساني في مؤسسات التعليم العالي (دراسة حالة بعض الجامعات السودانية) : العبارة الرابعة : يُوجّه ويُعلم الإشراف الإداري المالي في مؤسسات التعليم العالي العاملين الأداء الجيد .

جدول رقم (2): التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة من الفرضية الثانية

النسبة	العدد	الإجابة
66.7%	40	أوافق بشدة
20.0%	12	أوافق
5.0%	3	محايد
6.7%	4	لا أوافق
1.6%	1	لا أوافق بشدة
100%	60	المجموع

المصدر : إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية ، 2012م

يتبين من الجدول رقم (2) أنّ عدد (40) فرداً من عينة الدراسة بنسبة (66.7%) وافقوا بشدة على أنّه يوجد نظام رقابة داخلية فى مؤسسات التعليم العالى يُوجّه ويُعلّم الإشراف الإدارى والمالى فيه العاملين الأداء الجيد ، كما وافق على ذلك (12) فرداً بنسبة (20.0%) ، وهناك (3) أفراد بنسبة (5.0%) محايدين ، ولم يوافق (4) أفراد بنسبة (6.7%) ، كما لم يوافق بشدة (1) فرداً بنسبة (1.6%) ، عليه فإنّ جملة الموافقين بلغت (86.7%) وهذه نسبة جيدة تشير إلى تحقق هذه الفرضية. الفرضية الثالثة : هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وإدارة الموارد البشرية فى مؤسسات التعليم العالى (دراسة حالة بعض الجامعات السودانية) : العبارة الثالثة : تُوجد أجهزة حديثة لدى نظام الرقابة الداخلية فى مؤسسات التعليم العالى لتصحيح أو وقف الانحرافات فى الوقت المناسب حتى تتم المعالجة فى أقصر وقت ممكن .

جدول رقم (3): التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة من الفرضية

الثالثة

النسبة	العدد	الإجابة
58.3%	35	أوافق بشدة
15.0%	9	أوافق
16.7%	10	محايد
3.3%	2	لا أوافق
6.7%	3	لا أوافق بشدة
100%	60	المجموع

المصدر : إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية ، 2012م

يتبين من الجدول رقم (3) أنّ عدد(35) فرداً من عينة الدراسة وبنسبة (58.3%) وافقوا بشدة على أنّه توجد أجهزة حديثة لدى نظام الرقابة الداخلية فى مؤسسات التعليم العالى لتصحيح أو وقف الانحرافات فى الوقت المناسب حتى تتم المعالجة فى أقصر وقت ممكن ، كما وافق على ذلك (9) أفراد بنسبة (15.0%) ، وهناك (10) أفراد بنسبة (16.7%) محايدين ، ولم يوافق (2) فرداً بنسبة (3.3%) ، كما لم يوافق بشدة (4) أفراد بنسبة (6.7%) ، عليه فإنّ جملة الوافقين بلغت (73.3%) وهذه نسبة جيدة تشير إلى تحقق هذه الفرضية .

النتائج :

من خلال استعراض الدراسة توصل الباحثان إلى عدّة نتائج أهمّها : لا يتم الاختيار السليم للعاملين في مؤسسات التعليم العالي وفقاً للخطط المرسومة . يوجد بعض الضعف في الأداء نسبة لعدم الاهتمام بالتأهيل العملي والتدريب للعاملين . لا توجد معايير واضحة لتقييم العاملين مما يؤثر سلباً على أدائهم. توجد أجهزة حديثة لتصحيح الأخطاء ووقف الانحرافات في الوقت المناسب لمعالجتها .

التوصيات :

فوفقاً لنتائج الدراسة يوصى الباحثان بالآتي : لا بدّ من مراعاة الاختيار السليم للعاملين وفقاً للخطط المرسومة مع مراعاة السيرة الذاتية للعامل المختار . تكثيف الجهود للتأهيل العلمي والتدريب الدوري للعاملين كلّ في موقعه وما يتناسب مع وظيفته . يجب تقييم العاملين وفقاً لأدائهم ومنحهم الأجور والحوافز المجزية بمستوياتهم المختلفة حفزاً للأداء فتتحقق أهداف المؤسسة . توفير الأجهزة الحديثة المواكبة للتطور والأدوات الجيدة المعينة لأداء العمل .

المراجع :

1. زكى مكي اسماعيل ، 2010م ، نظم الرقابة الإدارية ، سلسلة العلوم الإدارية (9) ، شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، السودان ، الخرطوم ، ص161.
2. محمد بن أبى بكر بن عبد القادر الرازى ، 1926م ، مختار الصحاح ، المطبعة الأميرية ، ص252.
3. الخليل بن أحمد الفراهيدى ، 2004م ، كتاب العين ، مكتبة لبنان ناشرون ، بيروت ، ص308.
4. الإمام جلال الدين محمد بن أحمد والإمام جلال الدين عبد الرحمن بن أبى بكر السيوطى ، 2008م ، تفسير الجلالين ، حققه الدكتور فخر الدين قباوة ، كتاب الشعب ، مكتبة لبنان ناشرون ، بيروت ، الطبعة الأولى ، ص78.
5. فضيلة الشيخ محمد محمد المدنى ، دعائم الاشتراكية فى الإسلام ، بحث فى كتاب الإسلام دين الاشتراكية ، دار القومية للطباعة والنشر ، القاهرة ، ص62،65.
6. عوف محمود الكفراوى ، 1983م ، الرقابة المالية فى الإسلام ، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع ، جمهورية مصر العربية ، الإسكندرية ، ص12.
7. السيد خليل هيكل ، الرقابة على المؤسسات العامة الإنتاجية والإستهلاكية ، رسالة دكتوراة ، مصر ، جامعة الإسكندرية ، صص70،176.
8. عوف محمود الكفراوى ، مصدر سابق ، ص172.
9. عبد السلام بدوى ، الرقابة على المؤسسات العامة ، رسالة دكتوراة ، لا يوجد تاريخ النشر ، مكتبة الأنجلو المصرية ، مصر ، جامعة الإسكندرية ، ص88.
10. Henri Fayol, General and Management, Pitman and Co.London, 1946, P.107.
11. عبد السلام بدوى ، مصدر سابق ، صص87،88.
12. عبد السلام بدوى ، نفس المصدر ، ص91.

13. جمال شحات ، مفهوم الرقابة الداخلية ، [http : // alphabet agama : com ? p = 29055](http://alphabetagama.com?p=29055) ، أبريل 2011م ص1.
14. جمال شحات ، المصدر السابق ، ص1
15. جمال شحات ، المصدر السابق ، ص2
16. جمال شحات ، المصدر السابق ، ص2
17. حسن محمد حسين أبو زيد ، دراسات فى المراجعة ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية ، دار الثقافة العربية ، 3 شارع المبتديان بالسيدة زينب ، مصر ، القاهرة ، 1985م ، ص162.
18. أبو خالد الوليد ، موقع الذى فى دى العربى ، الرقابة الداخلية ، موقع المحاسبين السودانيين ، قسم المحاسبة ، مراجعة وتدقيق الحسابات ، 30 أكتوبر 2010م ، ص1 .
- Http: // DVD 4 Arab . Maktoob. Com / show thread.
19. Zifa goo ، نظام الرقابة والمراجعة الداخلية ، منتدى المحاسبين العرب ، المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية ، بحث منشور 24 أغسطس 2007م ، ص1.
- Http: // www. Acc 4 Arab. Com / acc / show thread. Pup? t = 1840
20. Zifa goo ، المصدر السابق ، ص3.
21. أبو خالد الوليد ، مصدر سابق ، ص2.
22. محمد أسامة العيسوى ، الرقابة الداخلية من أفضل الدوائر فى وزارة النقل والمواصلات (ال فلسطينية) ونسعى لتطويرها .
- Http.ps/are/?view=79Yocy
- On3Du69tjVnyumluljfxPKNuunzXKRpKQN7UeiSTDRG,4/7/1432,p,l.
23. جهاد ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، منتديات عالم المحاسبة وتدقيق الحسابات ، 30 أغسطس 2011م
- [http://www.world-world of accounting acc. Net/vb/ show heard .php? T=423](http://www.world-worldofaccountingacc.Net/vb/showheard.php?T=423)
- 31/10/2009,p.2
24. Hanson, Public enterprise & Economic Development , Rout ledge & Kegen Paul , London, 1965 ,p. 378
25. عبد السلام بدوى ، مصدر سابق ، ص165.
26. سالم توفيق سالم مكى ، مقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد ، منتدى المحاسبين العرب ، المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية ، المراجعة ، 13/7/2007م ، ص1.
- Http: //www. Acc 4 Arab. Com./acc/ showerhead .Php? T=3850
27. حسن محمد حسين ، مصدر سابق ، ص165.
28. حسن محمد حسين ، المصدر السابق ، ص165.
29. بحوث شبكة كويتى ، أبحاث الدراسات التجارية والصناعية ، الرقابة الداخلية ، 20/10/1432هـ ، ص2

<http://www.Kuwaite.com/ab7ath/show.php?Ba7thid=28>

30. أحمد نبيل فرحات ، ورقة علمية عن مقومات نظام الرقابة الداخلية ، المنتدى العربي لإدارة الموارد البشرية ، الهياكل التنظيمية ، 20/1/2008 ، ص2. [http://www.hdiscussion.com/hr.1025,htm](http://www.hdiscussion.com/hr.1025.htm)
31. أحمد نبيل فرحات ، المصدر السابق ، ص3.
32. جهاد ، مصدر سابق ، ص3
33. سالم توفيق سالم مكي ، مصدر سابق ، ص4.
34. بحوث شبكة كويتي ، مصدر سابق ، ص2.
35. ثناء على القباني ، المراجعة ، الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم ، الإبراهيمية ، مصر ، الإسكندرية ، 2007م ، ص237.
36. بحوث شبكة كويتي ، مصدر سابق ، ص2.
37. ثناء على القباني ، مصدر سابق ، ص239.
38. ثناء على القباني ، المصدر السابق ، ص241.
39. ثناء على القباني ، المصدر السابق ، ص237.
40. ثناء على القباني ، المصدر السابق ، ص246،247.
41. أحمد نبيل فرحات ، مصدر سابق ، ص1.
42. آية الرحمن ، تقييم نظام الرقابة الداخلية ، منتدى المحاسب العربي ، محاسبة ، مالية ، إدارة أعمال ، تسويق ، تدقيق ، منتدى المحاسبين الجزائريين ، طلاب المحاسبة المالية ، الجامعات الجزائرية ، العلوم الاقتصادية والبحوث الاقتصادية والكتب ، 26 ديسمبر 2010م ، ص5. [http p : // mouhasaba . 3010 um . org / t 263 – topic.](http://p://mouhasaba.3010.um.org/t263-topic)
43. جهاد ، مصدر سابق ، ص3.
44. منتدى المحاسب العربي ، مصدر سابق ص4.
45. أبو خالد الوليد ، مصدر سابق ، ص3.
46. محمد الكعبي ، أهمية المراجعة الداخلية ، منتدى قسم المحاسبة ، منتدى التكاليف والمحاسبة الإدارية ، ص1. <http://infotechaccountants.com/forums/showthread.php> ، 2010/7/23م ، 4629.
47. سلطان بن عبد العزيز المقرن ، تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي ، دراسة تحليلية وصفية مقارنة ، ديوان المراقبة العامة ، المملكة العربية السعودية ، بحث منشور ، 1426هـ ، ص26.
- [http : // www . cta . faculty : ksu . edu . sa / monirah / doclib / 2.](http://www.cta.faculty:ksu.edu.sa/monirah/doclib/2)
48. زكي مكي اسماعيل ، سلسلة العلوم الإدارية (9) ، نظم الرقابة الإدارية ، السودان ، 2010م ، ص245.

49. زكى مكي اسماعيل ، المصدر السابق ، ص 246.
50. أحمد حافظ الجعوينى ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الأولى 1967م ، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع ، جمهورية مصر العربية ، الإسكندرية ، ص 344.
51. السيد حافظ ، بعض الأفكار عن رقابة الأداء ، محاضرة بجامعة الدول العربية ، 1972/9/24م ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، ص 21.
52. أحمد حافظ الجعوينى ، مصدر سابق ، ص 346.
53. Burkhead ، Government Budgeting ، Op. ، P. 361.
54. محمد عبد المنعم خميس ، علم المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر ، الإسكندرية ، 1972م ، ص 149.
55. Burkhead ، Op . ، Cit ، P. 362 مصدر سابق
56. أحمد إبراهيم ، محكمة المحاسبة الفرنسية وأساليبها فى الرقابة المالية ، مطبوعات جماعة النهضة القومية ، دار الفصول للنشر ، مصر ، القاهرة ، (لا يوجد تاريخ النشر) ، ص 16.
57. أحمد حافظ الجعوينى ، مصدر سابق ، ص 346.
58. السيد حافظ ، مصدر سابق ، ص 25.
59. السيد حافظ ، المصدر السابق ، ص 26.
60. آية الرحمن ، مصدر سابق ، ص 6.
61. Harold Koontz ، and Cyril O'Donnell ، Principles of Management ، New York ، Mc Grow ، Hill Book Company ، 1998 ، P. 651.
62. حمدى مصطفى العاز ، وظائف الإدارة ، دار النهضة العربية ، مصر ، القاهرة ، 1984م ، ص 370.
63. سعيد يوسف حسن كلاب ، واقع الرقابة الداخلية فى القطاع الحكومى ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، قسم الإدارة ، رسالة ماجستير ، 2004م ، ص 63.
64. جميل أحمد توفيق ، مذكرات فى إدارة الأعمال ، دار الجامعات المصرية ، مصر ، القاهرة ، 1974م ، ص 414 ، 416.
65. حمدى مصطفى العاز ، مصدر سابق ، ص 372 ، 373.
66. عبد الله سليمان أحمد أبو رمان ، محاضرات فى المحاسبة الإدارية ، 2009م ، ص 304.
67. جميل أحمد توفيق ، مصدر سابق ، ص 413.
68. جميل أحمد توفيق ، المصدر السابق ، ص 414.
69. السيد أحمد السقا ، المراجعة الداخلية ، الجوانب المالية والتشغيلية ، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية ، الرياض ، 1997م ، ص 27.
70. السيد أحمد السقا ، المصدر السابق ، ص 41.
71. ثناء على القبانى ، مصدر سابق ، ص 17.

72. The Institute of Internal Auditors , Statement of Responsibilities of the Internal Auditor , 1957 .

73. على عبد السلام المريض ، مذكرات حول المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية فى المشروعات العامة ، اللقاء العلمى حول تقويم نظم الرقابة الداخلية فى المشروعات العامة فى طرابلس الجهاز المركزى للمحاسبات بجمهورية مصر العربية واللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية بالجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى ص ص13 ، 22 .

74. حويو ، إبراهيم محمد ، مذكرات حول المقومات الأساسية لنظام متكامل للرقابة الداخلية فى المشروعات العامة ، اللقاء العلمى حول تقويم نظم الرقابة الداخلية فى المشروعات العامة فى طرابلس الجهاز المركزى للمحاسبات بجمهورية مصر العربية واللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية بالجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى ، من 21 إلى 1991/12/28م ، ص ص8 ، 9 .

75. جميل أحمد توفيق ، مصدر سابق ، ص420 .

76. صباح دريم دينا عبد الرحمن ، مبادئ الرقابة الإدارية ، المعايير والتقييم والتصحيح ، دار الزهران للنشر والتوزيع ، عمان ، 1997م ، ص131 .

77. عوف محمود الكفراوى ، مصدر سابق ، ص80 .

78. عوف محمود الكفراوى ، المصدر السابق ، ص81 .

79. عبد الله عبد الدائم ، التربية التجريبية والبحث التربوى ، دار الملايين ، لبنان ، بيروت ، ط21984م ، ص355 .