

أهمية دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية لأغراض التخطيط والإشراف في التدقيق الخارجي (بحث تطبيقي في فندق أربيل الدولي)

الاستاذ المساعد
د. سيروان كريم عيسى
قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعه صلاح الدين/ أربيل

المدرس المساعد
شيرزاد احمد مصطفى
قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعه صلاح الدين/ أربيل

المستخلص

عند إجراء عملية التدقيق للبيانات المالية لأي منظمة، يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على معلومات كافية عن طبيعة نشاط المنظمة الخاضعة للتدقيق وذلك من خلال دراسة وتقويم نظام المعلومات الخاص بالمنظمة وأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة والمتمثلة بالرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية فضلاً عن إجراءات الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي.

ويهدف البحث إلى تحديد أهمية دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية لأغراض التخطيط والإشراف للتدقيق الخارجي لمنظمات الأعمال بشكل عام والفنادق السياحية بشكل خاص وذلك لتحديد:

- مدى ملائمة إجراءات الضبط الداخلي لطبيعة نشاط المنظمة محل موضوع التدقيق.
- مدى التزام العاملين في المنظمة بتطبيق هذا النظام الرقابي مع ما هو مخطط له.

أولاً: منهجية البحث

إن أهمية وجود نظام للرقابة الداخلية في المنظمات بشكل عام والفنادق السياحية بشكل خاص موضع اهتمام كل من مراقب الحسابات والإدارة العليا لما لهذا النظام من أهمية في تنظيم الإجراءات والأسس المتبعة للتأكد من دقة

العمليات الحسابية لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات وحماية موجودات الفندق من السرقة أو التلف أو الضياع فضلا عن رفع كفاءة أداء العمل الفندقي.

أ: مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في وجود قصور لأهتمام مراقبي الحسابات في تقويم نظام الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال بشكل عام وفي النشاط الفندقي بشكل خاص مما يؤثر على عملية توفير الأساس المناسب للتخطيط والإشراف الذي يقوم بها مراقب الحسابات وبشكل سلبي وكذلك من أجل الوقوف على مواقع القوة والضعف في هذا النظام للمنظمة محل التدقيق.

ب: أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في الآتي:

١- بيان أهمية دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الفنادق السياحية من قبل مراقب الحسابات لإعداد خطة التدقيق وضمان التوجيه والإشراف الملائم على المساعدين له.

٢- دراسة واقع وسائل وأساليب الرقابة الداخلية المطبقة في فندق أربيل الدولي عينة البحث للوقوف على نقاط القوة والضعف فيها كونها المرتكز الأساسي الذي يركن اليه مراقب الحسابات.

ج: أهداف البحث:

يهدف البحث الى تحقيق الأهداف التالية:

١- معرفة مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في فندق أربيل الدولي وذلك لضمان دقة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها كل من الإدارة ومراقب الحسابات في آن واحد.

٢- بيان طبيعة النظام المحاسبي المطبق في الفندق عينة البحث ومدى أهمية تقويم نظام الرقابة الداخلية على عملية التدقيق بشكل عام وعمليتي التخطيط والإشراف بشكل خاص.

٣- معرفة مدى مواءمة الإجراءات والاسس المستخدمة لدراسة أهمية نظام الرقابة الداخلية في التخطيط والإشراف في التدقيق الخارجي لمتطلبات المعايير الدولية.

د: فرضیات البحث:-

ضوء أهداف البحث المتمثلة في أهمية دراسة وتقويم واقع نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر مراقب الحسابات لعمليتي التخطيط والإشراف، عليه يستند البحث إلى الفرضيتين الآتيتين:

١- إن إلزام مراقب الحسابات بالمعايير المتعلقة بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية سوف يؤدي إلى معرفة نقاط القوة والضعف في المنظمة محل التدقيق.

٢- إن قيام مراقب الحسابات بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية بما يتناسب وطبيعة المنظمة المراد تدقيق حساباتها سوف يؤثر بشكل إيجابي في عملية التخطيط والإشراف للتدقيق الخارجي.

ه: مجتمع البحث:

تم اختيار فندق أربيل الدولي بأعتباره أحد المنشآت السياحية البارزة في إقليم كوردستان - العراق بشكل عام وفي محافظة أربيل بشكل خاص والذي يتم تدقيق حساباته من قبل مراقب حسابات (المدقق الخارجي)، وتم الإعتماد على التقارير المالية للسنوات (٢٠٠٧ - ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩).

ثانياً . مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها وأنواعها:

أ: مفهوم الرقابة الداخلية:

تطور مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة لعوامل عدة كان من أهمها كبر حجم المنظمات وتعدد عملياتها، واضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى الإدارات الفرعية في المنظمة فضلاً عن حاجة الإدارة والجهات الخارجية إلى بيانات دقيقة لأوجه نشاط المنظمة وكذلك التطور الكبير الذي حصل في إجراءات التدقيق، إذ تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى التدقيق الإختباري معتمداً على أسلوب العينات الإحصائية (عبدالله، 2004 : 228).

وتعددت التعريفات التي تناولت الرقابة الداخلية بتعدد مراحل تطورها التي مرت بها وبتعدد المعرفين لها، وعليه سيعتمد الباحثان آراء بعض المنظمات والهيئات الدولية التي تطرقت إلى مفهوم الرقابة الداخلية وعرفته كالآتي:

عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين عام ١٩٩٨ ضمن الفقرة الثامنة من المعيار الدولي للتدقيق رقم (٤٠٠) تحت عنوان (الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر) بأنها "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنظمة لمساعدتها قدر

الامكان في بلوغ هدفها المتمثل في ضمان التنفيذ العملي المنظم للعمليات، بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية وحماية الموجودات واكتشاف مواضع الاحتيال والاطفاء وضمان دقة السجلات المحاسبية واكتمال وتوفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب (المطارنة، ٢٠٠٦: ٢٠٧).

وعرف مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي عام ٢٠٠٠ وفق دليل التدقيق العراقي رقم (٤) الرقابة الداخلية بأنها " تتمثل في أنواع السياسات والاجراءات المتخذة من قبل الإدارة والتي تكفل تحقيق أهداف المنظمة وتضمن التنفيذ العملي للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء وصحة القيد واكتمال السجلات وتهيئة البيانات المطلوبة والحصول عليها في الوقت المناسب (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، ٢٠٠٠: ٢).

ويرى الباحثان أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات تتخذها الإدارة العليا في المنظمة للتأكد من التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعية والمحافظة على الموجودات واكتشاف ما يحدث من الأخطاء فضلاً عن تحديد الانحرافات إن وجدت ودراسة اسبابها لغرض معالجتها وضمان دقة السجلات المحاسبية وتوفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها.

ب . أهداف الرقابة الداخلية:

من خلال التعريفات الواردة حول الرقابة الداخلية نلاحظ أن الأهداف المراد تحقيقها من وجود الرقابة الداخلية متعددة ولكن يمكن حصرها بالآتي:

حماية الموجودات:

إن حماية موجودات المنظمة يتم من خلال فرض حماية مادية و محاسبية لجميع عناصر الموجودات ([http:// mohasaba.3oloum.org](http://mohasaba.3oloum.org))، وإن عدم وجود نظام كفوء للرقابة قد يعرض موجودات المنظمة لكثير من المخاطر مثل السرقة والضياع (الصحن وآخرون، ٢٠٠٦: ١٥٢).

دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها:

تعني دقة البيانات، ان تكون المعلومات كاملة و واضحة وان تعكس وضع المنظمة الحقيقي وان يتم تقديم هذه المعلومات بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب (قاسم، ٢٠٠٤: ١٠١)، وإن كلاً من إدارة المنظمة والأطراف الخارجية تعتمد على البيانات المحاسبية الى حد كبير وإن كانت درجة اعتماد الإدارة على هذه البيانات تقتضي أن تكون هذه البيانات تفصيلية ومبوبة طبقاً

لمراكز المسؤولة، وإن مثل هذه التفصيلات غير مطلوبة من قبل الأطراف الخارجية (عثمان، ١٩٨٨: ٤٥-٤٤).

الإلتزام بالتشريعات والسياسات والإجراءات المرسومة:

ويتم ذلك من خلال تحقيق الإلتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والتعليمات الموضوعية من قبل الإدارة أو الأجهزة الحكومية أو الرقابية التي تخضع لها المنظمة فضلاً عن تخفيض احتمال أي مخالفة لتعليمات و لوائح أو نظم خاصة بالمنظمة (الدهراوى وسرايا، ٢٠٠٩: ٢٣٨).

الارتقاء بالكفاءة الانتاجية:

يعد الاهتمام بالكفاءة الانتاجية وزيادتها وتطويرها من الأهداف الرئيسة لإدارة المنظمة إذ يمكن للرقابة الداخلية المتبعة أن تلعب دورها في هذا المجال عن طريق تحقيق العلاقة بين المدخلات والتشغيل والمخرجات (الخفاجي، ٢٠٠٩: ٢٤).

الحد من الاخطاء والغش والمخالفات:

ويعني استباق ومنع حدوث الأخطاء والانحرافات وأعمال الغش والاختلاس والتزوير، واكتشاف ما يقع منها أولاً بأول، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها (كلاب، ٢٠٠٤: ٤٦).

وتقوم الرقابة الداخلية بتنفيذ مهامها من خلال ثلاث أنواع رئيسة للرقابة وهي الرقابة الوقائية (المانعة) و الرقابة التحذيرية (الكاشفة) فضلاً عن الرقابة العلاجية (التصحيحية) (Romney & Steinbart, 2003:210).

ومما تجدر الإشارة اليه، أن أهداف الرقابة الداخلية في المنظمات السياحية ومنها الفنادق لا تختلف من حيث المنظور العام عن ماتم ذكره سابقاً، إلا أنه للفنادق سمات خاصة بطبيعة عملها وتتطلب المزيد من الرقابة، وهذه السمات هي: (أبوغزالة: ١٩٩٠: ٣٩)

- أ- إن حجم النقد المتداول كبير ويقوم بتداولها عدد كبير من الموظفين.
- ب- إن أصناف المأكولات والمشروبات وأنواع الأدوات المتنقلة تميل إليها نفوس العاملين، كما إنها سهلة التصريف.
- ج- إن الحاجة إلى التسجيل الفوري في قائمة حساب النزيل قد تؤدي إلى تحقيق خسارة نتيجة خطأ في احتساب قيمة المبيعات.

ج : أنواع الرقابة الداخلية:

اختلفت وجهات نظر الكتاب والمنظمات المهنية ذات الصلة بمهنة التدقيق حول تحديد أنواع الرقابة الداخلية على الرغم من وجود التشابه فيما بينها، فنرى أن المعيار رقم (٤٠٠) قسّم الرقابة الداخلية الى نوعين وهما (الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية).

أما دليل التدقيق رقم (٤) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقية فقد قسمها إلى أربعة أنواع هي (الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية ، الضبط الداخلي، جهاز التدقيق الداخلي).

وفيما يلي توضيح لكل نوع من الانواع الاربعة المذكورة أعلاه:

١. الرقابة المحاسبية:

وتتمثل بالخطّة التنظيمية وكافة الطرائق والإجراءات التي تعنى وترتبط مع حماية الموجودات و مصداقية السجلات بشكل رئيسي ، Fess & Warren (289: 1987)، وعرف مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية، الرقابة المحاسبية بأنها عبارة عن " الخطّة التنظيمية والوسائل والإجراءات التي تتعلق بصفة أساسية في المحافظة على موجودات الوحدة الاقتصادية ومدى الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية " (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية، ٢٠٠٠: ٢).

وعرفت لجنة معايير التدقيق المنبثقة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA الرقابة المحاسبية بأنها " الخطّة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تتعلق بالمحافظة على الموجودات وتوفير الدقة في السجلات المحاسبية ومن ثم توفير توكيدات معقولة.

(SAS NO1, Paragraph 320.28).

الرقابة الادارية:

تشمل الخطّة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من إجراءات ومقاييس تتعلق بتفويض سلطة اعتماد المعاملات، والتي تعد من مسؤوليات الإدارة نحو تحقيق أهداف المنظمة كنقطة بداية في وضع الرقابة المحاسبية على المعاملات (موسكوف وسيمكن، ٢٠٠٢: ٢٩٨).

وعرف مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية الرقابة الإدارية بأنها عبارة عن "مجموعة من النظم والأساليب التي تساعد في فحص وتقويم جميع نواحي النشاط بهدف تشخيص المشكلات الإدارية ومعرفة نواحي القصور

والأخطاء التي تقود إلى اقتراح الحلول المناسبة بهدف تحقيق الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية" (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية، ٢٠٠٠: ٢).

الضبط الداخلي:

عرف مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية الضبط الداخلي بأنه " مجموعة من الإجراءات والوسائل التنظيمية والمحاسبية التي تهدف الى ضبط عمليات المنظمة ومراقبتها بصورة تلقائية ومستمرة وذلك بأن يراجع عمل شخص ما بواسطة شخص آخر لضمان حسن سير العمل، ومنع وقوع الأخطاء والتلاعب أو اكتشافها بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية، ٢٠٠٠: ٣)، ويهدف الى إيجاد مجموعة من الاجراءات والوسائل والأساليب المحاسبية و التنظيمية التي تسيطر بشكل مباشر وتلقائي ومستمر على عمليات المنظمة (الصبان وآخرون، ١٩٩٦: ٤١).

جهاز التدقيق الداخلي:

اعتبر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية جهاز التدقيق الداخلي بأنه "جهاز تقويمي ضمن تشكيلات المنظمة و احدى وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تقوم الإدارة بإنشائه للقيام بخدماتها ولطمأنتها على أن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر" (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية، ٢٠٠٠: ٣).

وعرفه معهد المدققين الداخليين بأنه "نشاط تقويمي مستقل في داخل المنظمة يقوم بأمتحان وتقويم الأنشطة كلها" (جمعة، ٢٠٠٠: ٩١).

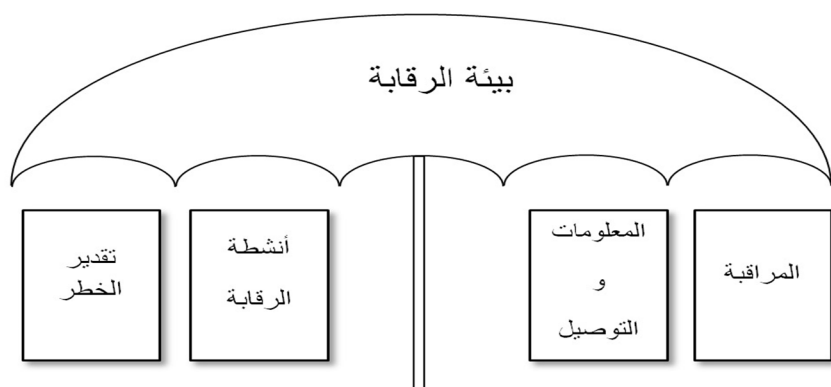
ويمكن إيجاز اهداف جهاز التدقيق الداخلي بالآتي (جربوع، ٢٠٠٩: ١٢٨):

- أ- التأكد من اتباع السياسات والإجراءات الموضوعية ومدى الالتزام بها.
- ب- تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية.
- ج- المحافظة على أموال وموارد الوحدة وحمايتها من الاختلاس وسوء الاستخدام.
- د- التحقق من دقة البيانات المحاسبية فضلاً عن رفع الكفاءة الانتاجية من خلال تقديم الاقتراحات المناسبة لغرض التعديلات والتحسينات الملائمة.

ثالثاً . مكونات الرقابة الداخلية ومقوماتها

أ . مكونات الرقابة الداخلية:

لتحديد إطار نظام الرقابة الداخلية الذي يحقق أهداف المنظمة حدد المعيار الأمريكي (SAS78) الصادر من المعهد الأمريكي (AICPA) عام ١٩٩٥ بعد إجراء تعديلات على المعيار رقم 55 SAS)) بالاستناد الى التوصيات الصادرة عن لجنة دعم المنظمات ((COSO في عام ١٩٩٢ خمسة مكونات لنظام الرقابة الداخلية وهي (بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، المعلومات والاتصال، أنشطة الرقابة، و مراقبة الأداء). (Gelines & Sutton, 2002: 219) ، والشكل رقم (١) أدناه يوضح هذه المكونات.



الشكل (١)

مكونات الرقابة الداخلية

(Source: Arans at ol., 2005: 274)

والآتي توضيح لمكونات نظام الرقابة الداخلية وفق المعيار (SAS 78):

١. بيئة الرقابة:

تعد بيئة الرقابة بمثابة المظلة للمكونات الأخرى، فبدون وجود بيئة رقابية فعالة لن ينتج عن العناصر الأربعة الأخرى للنظام رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن وجودها، ويهتم مراقب الحسابات أساساً بأنواع الرقابة التي تصمم لمنع واكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية (Arens & Loebbeck, 2000: 292).

وتمثل بيئة الرقابة الاتجاه العام والادراك، وتصرفات مجلس الإدارة بخصوص نظام الرقابة الداخلية وأهميتها في المنظمة (لطي، ٢٠٠٧: ٢٥٩). ويرى البعض أن هناك سبعة عناصر تستخدم كمؤشرات لقياس نجاح بيئة الرقابة و تتمثل بالنزاهة والقيم الأخلاقية ومشاركة مجلس الإدارة و لجنة التدقيق فضلاً عن تحديد الصلاحيات وتفويضها (Arens, 274: 2005,elder&beasley).

٢. تقدير المخاطر:

قد تواجه المنظمة مخاطر عديدة سواء كانت هذه المخاطر من داخل المنظمة أو خارجها. (التميمي، ٢٠٠٤: ٨٧)، وتقوم المنظمات في الوقت الحاضر بتطبيق نظام التقييم الذاتي للرقابة والمخاطر (Control and Risk Self-Assessment) ويعمل هذا النظام من خلال تحديد المخاطر المتعلقة بأوجه النشاط داخل المنظمة، ويتولى المسؤول المباشر للنشاط أو الوحدة تقييم هذه المخاطر ورفع تقارير دورية لمجلس الإدارة (أحمد، ٢٠٠٩: ٢٥).

٣. المعلومات والاتصال:

يشير مصطلح المعلومات والاتصال في العلوم المحاسبية الى النظام المحاسبي، وهو يعبر عن "مجموعة من العمليات والإجراءات التي يتم بموجبها معالجة المعلومات والبيانات المطلوبة لتحقيق أهداف الإدارة ويتضمن ذلك مسك السجلات وإجراءات العمل المحاسبي المتبع في إعداد وتحليل المعلومات واحتسابها وتصنيفها وترحيلها وتلخيصها وإعداد التقارير عنها" (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية، ٢٠٠٠: ١).

٤. أنشطة الرقابة:

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات وتعليمات الإدارة، فضلاً عن التأكد من أن التصرفات الضرورية قد تم أخذها بنظر الاعتبار عند التعامل مع المخاطر وتحقيق أهداف المنظمة (التميمي، ٢٠٠٤: ٨٧-٨٨).

ويتم تصميم الأنشطة الرقابية بشكل يؤدي الى منع الأخطاء واكتشافها في البيانات والمعلومات المحاسبية من جانب فضلاً عن توثيق المعلومات المالية وتقوية نظام المعلومات المحاسبية من جانب آخر (Arens , Elder & Beasley, 274: 2005).

٥. مراقبة الأداء:

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر أو الدوري للتأكد من فاعلية أداء الرقابة الداخلية والتي تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وإمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة (أرينز ولويك، ٢٠٠٥: ٣٨٩).

ب . مقومات نظام الرقابة الداخلية:

إن لنظام الرقابة الداخلية مقومات مرتبطة ببعضها ويستند إليها لضمان نجاحه وليزيد من فعاليته وأن يعمل بكفاءة، وقد اجمع الكتاب والباحثون في الرقابة والتدقيق على أنه لا بد من توافر المقومات الرئيسة التالية في أي نظام سليم للرقابة الداخلية:

١. هيكل تنظيمي كفوء:

إن وجود هيكل تنظيمي كفء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال (المطارنة، ٢٠٠٦: ٢٠٩) ويراعي في وضعه تسلسل الاختصاصات، وتوضيح الإدارات الرئيسة مع تحديد السلطات والمسؤوليات لهذه الإدارات بدقة تامة (عبدالله، ٢٠٠٤، ٢٣٠) ويعرف الهيكل التنظيمي بأنه " الإطار الذي يحدد التركيبة الداخلية للمنظمة، ويبين التقسيمات التنظيمية و الوحدات الفرعية التي تنفذ مختلف الأعمال والأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق أهداف الوحدة فضلاً عن توضيح العلاقات بين أقسامها وخطوات السلطة وشبكات الاتصال بينها (Kell & Boyton, 1992: 242).

٢. النظام المحاسبي السليم:

مما لا شك فيه أن إرساء نظام جيد وفعال للرقابة الداخلية يتطلب توفير نظام محاسبي سليم يكفل المحاسبة على مختلف أنشطة الوحدة الاقتصادية ومن ثم إعداد حساباتها الختامية وقائمة مركزها المالي (الميزانية العامة) فضلاً عن فرض الرقابة على العمليات.

ومما يجب الإشارة إليه بهذا الخصوص أن الفنادق في العراق ملزمة في الوقت الحاضر بتطبيق تعليمات النظام المحاسبي الموحد الخاص بالمنظمات السياحية (ومن ضمنها الفنادق) والتي تقتضي إعداد مجموعة من القوائم والتقارير المالية والكشوفات المرفقة بها حسب صيغة معينة يجب على الفنادق إتباعها والعمل بها من جهة أخرى ومراعاة الخصائص المميزة للنشاط الفندقي (خوشناو، ٢٠٠٣: ٥٨).

٣. كفاءة الموظفين:

تعتمد فاعلية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين من حيث وضع الموظف المناسب في المكان المناسب (المطارنة، ٢٠٠٦: ٢١١)، و بالرغم من وضوح خطوط السلطة والمسؤولية وصحة توزيع الوظائف طبقاً لنظام الرقابة الداخلية، إلا أن هذا النظام قد لاينجح في تحقيق أهدافه نظراً لعدم كفاءة أو أمانة العاملين بالوحدة في تأدية المسؤوليات الموكلة لهم (توماس و هنكي، ٢٠٠٣: ٣٧٩).

٤. الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات:

ويتم ذلك من خلال مراعاة تقسيم الواجبات بين الدوائر المختلفة داخل المنظمة بحيث لا يستأثر شخص واحد بعملية ما من أولها لآخرها أى إنشائها والاحتفاظ بالموجودات المترتبة عليها والمحاسبة عنها بكونه يشكل خطراً على الوحدة بوجود تلاعب أو اختلاس (عبدالله، ٢٠٠٤: ٢٣٢).
وتأسيساً على ماتقدم، يرى الباحثان أن توافر المقومات الاساسية لتفعيل الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال تعد الخطوة الأساسية لكفاءة عمل الرقابة، ونتيجة للتطور التكنولوجي السريع في مجالات الحياة بشكل عام ومجال المحاسبة بشكل الخاص فكان لابد من أن تتأثر وحدات الرقابة الداخلية لمنظمات الأعمال بهذا التطور التكنولوجي في مجال حوسبة العمل المحاسبي الذي لابد ان يصاحبه تطور في كيفية أداء الرقابة الداخلية في ظل البيئة الجديدة.

رابعاً . أهمية دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية لعملية التخطيط والاشراف التدقيق الخارجي
التخطيط لعملية التدقيق الخارجي:

إن من مسؤولية مراقب الحسابات إعداد خطة التدقيق و مناقشة أجزائها أو بعض إجراءاتها مع إدارة المنظمة وذلك لغرض تطوير فاعلية عملية التدقيق وكفاءته فضلاً عن تنسيق إجراءاتها مع أعمال موظفي المنظمة (دليل تدقيق رقم/ ٢٠٠٢ : ٢).

ويعد التخطيط عملية مستمرة ومتكاملة ومترابطة قبل وخلال فترة التدقيق ويهدف إلى وضع خطة عامة لنطاق العمل التدقيقي المتوقع فضلاً عن برنامج التدقيق لتحديد طبيعة التدقيق المطلوب وتوقيته ومداه مع ضمان إجراء

التغييرات على الخطة والبرنامج كلما دعت ظروف العمل الى ذلك نتيجة ظهور أمور مستجدة اثناء التنفيذ (القريشي، ٢٠١١: ١٦٠).

الإشراف على المساعدين:

إن الإشراف على المساعدين يعتبر من الأمور الضرورية لكي يتفهم القائمون بالعمل على مختلف مستوياتهم أهداف عملية التدقيق والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٣: ١١٥). وعلى الرغم من عدم تناول أى من معايير التدقيق الدولية الصادرة عن لجنة التدقيق الدولية موضوع إشراف مراقب الحسابات على عمل المساعدين القائمين بعملية التدقيق، إلا أن دليل التدقيق المحلي رقم (٦) والمتعلق بتخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها قد أشار إلى هذا الموضوع من خلال الفقرات الآتية (دليل تدقيق رقم ٦، ٢٠٠٢: ٣):

أ- يجب أن يتوفر الإشراف المباشر والمستمر على المساعدين ومراقبي الحسابات الآخرين والخبراء الذين قد يستعان بهم في كل مراحل التدقيق وذلك لتأمين تحقيق أهداف التدقيق فضلاً عن قناعة مراقب الحسابات بكفاءة ما يتم إنجازه من قبلهم.

ب- الإشراف الملائم من بداية التخطيط حتى اتمام مهمة التدقيق وإعداد التقرير.

ج- إسناد مهام العمل قياساً على قدرات المساعدين وكفاءاتهم.

د- توثيق أعمال المشرفين على العمل المنفذ في أوراق العمل.

هـ - قيام المشرف على العمل بتقديم تقرير خاص في الوقت المناسب يوضح فيه مدى توافق العمل مع الخطط الموضوعة فضلاً عن مدى الالتزام ببرنامج التدقيق.

و- مدى إبداء العناية المهنية اللازمة في تنفيذ العمل.

أهمية دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في عملية التخطيط

والإشراف

وبناءً على ماورد في النشرة رقم (٧٨) من معايير التدقيق، على مراقب الحسابات أن يقوم بالتوصل إلى فهم نظام الرقابة الداخلية، ويجب أن يكون مستوى هذا الفهم كحد أدنى كافياً لتخطيط التدقيق على نحو ملائم (أرينز ولوبك، ٢٠٠٥: ٣٩٢).

أما عن تحقيق مراقب الحسابات مستوىً من الفهم للمكونات الخمس لنظام الرقابة الداخلية، فقد حدد المعيار الدولي رقم (٣١٥) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين مستوى الفهم بالنسبة إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية بالآتي (فرج، ٢٠٠٦: ١٠٣-١٠٦):

- مستوى الفهم بالنسبة إلى بيئة الرقابة.
- مستوى الفهم بالنسبة إلى تقدير الخطر.
- مستوى الفهم بالنسبة إلى المعلومات والاتصالات.
- مستوى الفهم بالنسبة إلى أنشطة الرقابة.
- مستوى الفهم إلى المتابعة.

خامساً: الجانب التطبيقي

دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية وأساليبه المستخدمة في فندق أربيل الدولي

لكي يتم التوصل إلى تقويم مبدئي و مناسب لنظام الرقابة الداخلية المعتمد في فندق أربيل الدولي، يتعين على مراقب الحسابات الخارجي الحصول على معرفة كافية عن بيئة الرقابة الداخلية والتركيز على جوهر السياسات والإجراءات الرقابية من خلال جمع معلومات تفصيلية عن مختلف نشاطات الفندق وعن الدورة المستندية لكل نشاط.

وتأسيساً على ماتقدم قام الباحثان بتقسيم النظام إلى أنظمة فرعية لكل نشاط بما يتلاءم وطبيعة نشاط الفندق، عليه تم تحديد أنشطة الفندق ومن ثم نظم الرقابة الداخلية فيها بالآتي:-

١. المتطلبات العامة والأساسية فيما يتعلق بالرقابة الإدارية والمحاسبية.
٢. التدقيق الداخلي.
٣. النظام المحاسبي (الإجراءات).
٤. المدفوعات النقدية.
٥. المقبوضات النقدية.
٦. المشتريات والمخازن.
٧. المبيعات (الإيرادات).
٨. الرواتب والاجور.
٩. وسائل الرقابة لنظام المعلومات المحاسبي المحوسب.

وقد تم تقسيم نظام الرقابة الداخلية في الفندق إلى مجموعة من النظم بشكل يمكن إعتبار كل منها نظاماً مستقلاً نسبياً عن الآخر لغرض دراسة وتقويم كل جزء للتوصل الى رأي فيما إذا كان نظام الرقابة الداخلية في الفندق يمكن الاعتماد عليه أم لا، عليه قام الباحثان بجمع الأدلة والقرائن لدعم التقويم المبدئي، وإن الوسائل المناسبة لجمع هذه القرائن هي:

○ انموذجات قوائم الاستبيان.

○ خرائط التدقيق.

○ الملاحظات الشخصية.

ومن خلال هذه المصادر يمكن الوقوف على مدى قوة نظم الرقابة الداخلية وإلتزام جميع إدارات وأقسام الفندق عينة البحث بتنفيذها. ولإنجاز مهمة تقويم نظام الرقابة الداخلية، قام الباحثان بمجموعة من الخطوات وهي:

• تصميم انموذجات لتقويم كل نظام من أنظمة الرقابة الداخلية بما يتفق مع طبيعة نشاط الفندق وفي ضوء فهمه للنظام الرقابي والنظام المحاسبي في الفندق، وإعطاء وزن نسبي لكل سؤال وحسب أهميته بحيث لايزيد على خمس درجات.

• التأكد من صدق الاستبانة وذلك من خلال عرض الفقرات التي تتضمنها على عدد من الاساتذة ومراقبي الحسابات، وقد أخذ بعين الاعتبار ملاحظاتهم وتوجيهاتهم بخصوص إعطاء الصورة النهائية لهذه الاستمارة.

• إختيار عينة من منتسبي الفندق من رؤساء الإدارات على أساس أنها تحقق أفضل الإجابات و في هذا المجال لم يعتمد الباحثان على الكم في توزيع إستمارة الاستبانة بقدر اعتمادهما على أساس النوع وذلك للتوصل الى نتائج دقيقة وعملية في الوقت نفسه، وقد زود المستجيبون بإرشادات حول كيفية الإجابة والهدف منها كما هو موضح ذلك في الملحق رقم (١)، ولتحقيق ذلك فقد حصل الباحثان على اجابات ذوى الخبرة والتأهيل العلمي من مديري ومسؤولي الأقسام الآتية:-

١- إدارة الفندق. ٢- الإدارة المالية. ٣- الرقابة والتدقيق

٤-المشتريات والمخازن. ٥- المبيعات والتسويق.

لغرض التوصل الى درجة (دليل) الفاعلية لكل نظام من أنظمة الرقابة الداخلية فضلاً عن استخراج معدل دليل الفاعلية وملاحظة مقدار التشتت بين إجابات أفراد العينة، إعتد الباحثان على الصيغتين التاليتين:-

$$(١) \text{ دليل الفاعلية} = \frac{\text{مجموع الأوزان النسبية الناتجة من الاختبار الفعلي للنشاط}}{١٠٠ \times \text{مجموع الأوزان للإجابات بنعم أم لا}}$$

$$(٢) \text{ معدل دليل الفاعلية} = \frac{\text{مجموع دليل الفاعلية للأنشطة}}{\text{عددها}}$$

ويوضح جدول رقم (١) دليل الفاعلية (Effectiveness Index) للأشخاص الذين أجابوا على نماذج أسئلة تقويم نظام الرقابة الداخلية في الفندق وكذلك معدل دليل الفاعلية.

الجدول رقم (١)
دليل فاعلية ومعدله الرقابة الداخلية في فندق أربيل الدولي

النشاط دليل الفاعلية لكل نشاط	الأمور العامة لنظام الرقابة الداخلية	معدل فاعلية	معدل فاعلية	معدل فاعلية	معدل فاعلية	معدل فاعلية	معدل فاعلية	معدل فاعلية	معدل فاعلية	معدل فاعلية
١	٧٠	٧٥.٥٧	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨
٢	٧٤.٨٩	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨
٣	٧٨.٤٣	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨
٤	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
٥	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
معدل دليل الفاعلية للنشاط	٨١.٩٠	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨	٧٨.٨٨

وبعد دراسة الجدول رقم (١) والذي يعبر عن واقع نظام الرقابة الداخلية المطبقة في الفندق وإجراءاتها، فإن الباحثان يستندان الى دليل الفاعلية رقم (١) ويبينان عليه نتائج التقويم وعلى النحو الآتي:-

١- كانت نسبة فاعلية نظم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالأمور (المتطلبات) العامة (٨٠%) وهي فعالة ويمكن الاعتماد عليها مع ملاحظة الآتي:-
أ. يجب أن يتم تغيير المواقع بين العاملين من فترة لأخرى وضمن الاختصاص الواحد بحيث يكون كل ستة أشهر على الأقل وبالأخص العاملين في قسم الحسابات.

ب. يجب القيام بإجراء الجرد الفعلي للموجودات الثابتة وبالأخص الأثاث كونه يمثل أكثر أنواع الموجودات القابلة للإندثار في النشاط الفندقية وفي نهاية كل سنة مالية على أقل تقدير فضلاً عن إعادة تقييم تلك الموجودات دورياً وبحضور مراقب الحسابات، إذ لاحظ الباحثان أن جرد تلك الموجودات خلال السنوات (٢٠٠٧، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩) قد تم مرة واحدة، إلا أن هناك رقابة فعالة من قبل قسم إدارة الغرف على الاثاث المستخدم في الغرف.

٢- كانت نسبة دليل فاعلية إجراءات التدقيق الداخلي (٨٥,٩٤%) وهذا يعني أنه يمكن الاعتماد عليها، ولكن من خلال دراسة قوائم الاستبانة لهذا النشاط تبين مايلي:-

أ. ليس بالضرورة أن وجود مراقب الحسابات قد يؤدي إلى رفع كفاءة العاملين في إدارة التدقيق الداخلي.

ب. تبين من خلال اجابات اسئلة قوائم الاستبانة بأن المدقق الداخلي يلتزم بمعايير وارشادات محددة من قبل الادارة العليا دون غيرها من المعايير والارشادات الصادرة عن الجمعيات والمعاهد والمنظمات سواء كانت دولية أم محلية.

ج. يجب قيام إدارة التدقيق الداخلي بمراقبة أرصدة الحساب الجاري في المصرف فضلاً عن تدقيق الكشوفات المستلمة من البنك بدلاً من قيام منتسبي الحسابات بذلك، إذ لاحظ الباحثان أن الفندق يتعامل مع أكثر من بنك تجاري في آن واحد.

٣- كانت نسبة دليل الفاعلية لإجراءات النظام المحاسبي (٧٧,٧٨%) وهذا يعني أنه يمكن الاعتماد عليها مع ملاحظة الآتي:-

أ. يجب قيام إدارة الفندق بالتأمين على ممتلكات الفندق.

ب. لایتم تبادل المهام والوظائف بين منتسبي قسم الحسابات من فترة الى أخرى، ولكن يتم ذلك فقط عند الضرورة.

٤- إن نظم الرقابة الداخلية على أنشطة المدفوعات النقدية وكذلك المقبوضات النقدية والمشتريات كانت نسبة دليل فاعليتها (٨١,٤%، ٨٣,٣٣%، ٨٢,٢%) على التوالي وهي فعالة ويمكن الاعتماد عليها ولكن من خلال ملاحظة قوائم الاستبانة بالانشطة المذكورة اعلاه في الملحق رقم (٢) إذ تبين الآتي:

أ. لم يتم التأمين ضد خيانة الأمانة للموظفين المخولين بأستلام المبالغ (نقدية أم شيكات).

ب. يتم إجراء الجرد الشهري للمخازن وكذلك إجراءاتها بشكل مفاجيء.

ج. بالرغم من إستخدام نظام ((FIDELIO في المكتب الأمامي ونظامي ((SUN SYSTEM والاكسل من قبل حسابات الفندق إلا أنه لم يتم الإستغناء عن بعض السجلات مثل سجل المدفوعات الشهرية وإعداد بعض الكشوفات بالاكسل مثل كشف الايرادات وكذلك اعداد موازين المراجعة الشهرية.

٥- كانت نسبة دليل فاعلية نظم الرقابة الداخلية على نشاط المبيعات (٩٢,٧%) ولكن من خلال الاجابة عن أسئلة قائمة الاستبانة تبين مايلي:-

أ. على الرغم من إجراء مقارنة الإيرادات اليومية مع الموازنة التقديرية من خلال إعداد كشف الإيرادات اليومية من قبل الموظف المختص إلا أنه لم يتم إستخراج نسبة إستغلال الغرف.

ب. هناك قوائم خاصة تقدم لنزلاء الفندق تسجل ارائهم مهما كانت ومن ثم تجرى مناقشة هذه الآراء في أجمعاء شهري للمدير التنفيذي مع مدراء ورؤساء الأقسام وهذا يدل على أن الهدف الرئيسي لإدارة الفندق إرضاء النزلاء أو الضيوف وذلك من خلال تقديم خدمات مختلفة لهم.

٦- كانت نسبة دليل الفاعلية لنظم الرقابة الداخلية على الرواتب والاجور (٧٧,٢٨%) وهي فعالة ولكن من خلال ملاحظة قوائم الاستقصاء تبين مايلي:-

أ. على الرغم من تدقيق قوائم الرواتب من قبل المدقق الداخلي، إلا أنه لا يتم إعداد كشف ملخص بمجمل الاختلافات لتلك الرواتب من شهر لآخر.

ب. يتم سحب الرواتب بشيك من البنك ويجرى توزيعها من قبل قسم الحسابات من دون اشراف التدقيق الداخلي، لأن حضور مدير التدقيق او

المدقق الداخلي أثناء توزيع الرواتب قد يكون له أثراً ايجابياً في منع التلاعب أو حدوث الاخطاء.

ج. يلاحظ بأن مبالغ الرواتب التي لم يتقدم أصحابها لإستلامها تبقى لدى أمين الصندوق لفترة من شهرين إلى ثلاثة أشهر وبعدها تسجل ايراداً بوصول قبض بعد توثيق وارفاق كافة الاوليات لسهولة الرجوع إليها عند المطالبه بهذه الرواتب، ويرى الباحثان أن تعادة هذه الرواتب إلى البنك بعد أسبوع على أقل تقدير وعدم تسجيلها كإيراد للفندق.

٧- كانت نسبة دليل فاعلية نظم الرقابة الداخلية لنظام المعلومات المحاسبي المحوسب (٧٣,٧٠) وهذا يعد فعلاً إلى حد ما ولكن من خلال ملاحظة اجابات اسئلة الاستقصاء تبين مايلي:

أ- لا توجد أساليب للرقابة على مدخلات النظام المحوسب للتأكد من عملية تسجيل العمليات عند حدوثها.

ب- لا تتم إعادة النظر بمدى فاعلية النظام المحاسبي المحوسب المستخدم بين فترة وأخرى، بحجة أن النظام المستخدم باهض الثمن من جهة وإن إدارة الفندق غير مستعدة للاستغناء عنه بسهولة

٨- وبعد عرض تفصيلي لمدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الفندق وتشخيص جوانب القوة وجوانب الضعف فيها، فإن معدل درجة فاعلية لنظام الرقابة الداخلية للفندق عينة البحث بشكل عام بلغ (٨١,٥٦%) وهذا يشير الى أن النظام المطبق فعال ويمكن الإعتماد عليه، وإن مانسبته (١٨,١٤%) تعتبر حالات غير متحققة والتي تمت الإشارة اليها، وإن معالجتها من قبل إدارة الفندق سوف تزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

ومن خلال دراسة طبيعة نشاط الفندق بشكل عام وإجراءات العمل المحاسبي والرقابي بشكل خاص تبين بأن نظام الضبط الداخلي في الفندق كفوء كما أن هناك توزيعاً للأعمال والمسؤوليات والصلاحيات لكل إدارة أو القسم بشكل واضح.

وتأسيساً على ماتقدم فإن قيام مراقب الحسابات بدراسة نظام الرقابة الداخلية للفندق يعد من أحد المراحل الإجرائية للتدقيق الخارجي، وإن إستخدام قائمة الاستقصاء امر مرغوب فيه لغرض فهم النظام ولتذكير مراقب الحسابات بالعديد من نظم الرقابة المختلفة التي يجب أن تكون موجودة من جانب ويوفر وصفاً فعلاً لنظام الرقابة الداخلية من جانب آخر فضلاً عن مساعدة مراقب

الحسابات على التوصل الى مرحلة التخطيط الفعال والكفاء لعملية التدقيق وتحديد برنامج التدقيق الذي يعتبر من الأمور الأساسية في خطة التدقيق ومن ثم تنفيذ مهمة التدقيق والإشراف على القائمين بها.

سادسا: الاستنتاجات والتوصيات

أ. الاستنتاجات

يقدم الباحثان خلاصة من الاستنتاجات النظرية والعملية وهي كالآتي:-
١. من خلال التعريفات الواردة حول مفهوم الرقابة الداخلية تبين أن من أهم الأهداف المراد تحقيقها من خلال وجود نظام للرقابة الداخلية فعال في المنظمة كلاً من:-

- حماية موجودات المنظمة من السرقة وسوء الاستخدام.
- دقة البيانات المحاسبية ومدى امكانية الاعتماد عليها من الاطراف الخارجية والداخلية.
- التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والتعليمات الموضوعة من قبل إدارة المنظمة أو تلك الموضوعة من قبل الاجهزة الحكومية والرقابية ذات الصلة بنشاط المنظمة.
- التشجيع على رفع الكفاءة الانتاجية.
- الحد من وقوع الاخطاء والغش والمخالفات.

٢. إن تقسيم الهيكل التنظيمي للفندق عينة البحث ملائم بشكل كبير لتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات للإدارات والأقسام المختلفة وبما يحقق امكانية الإشراف والمتابعة لمختلف الوظائف والأنشطة التي تمارسها تلك الإدارات والأقسام، إلا أن الملاحظ بأن وظيفة الرقابة والتدقيق الداخلي قد أدرجت ضمن نطاق أنشطة الإدارة المالية وهذا يدل على عدم اعطاء الأهمية المناسبة لوظيفة التدقيق والرقابة الداخلية.

٣. من خلال دراسة طبيعة أنشطة الأقسام في الفندق عينة البحث، يمكن تقسم تلك الأقسام الى نوعين، وهما:

- الأقسام الإيرادية: وهي الأقسام التي تدر أو تحقق إيراد الفندق ومن أهمها (قسم الغرف، وقسم الأطعمة والمشروبات).

• الأقسام الخدمية: وهي الإدارات والأقسام التي تقدم الخدمات المساعدة المكملة للأقسام الإيرادية ومن أهمها (الإدارة المالية، إدارة شؤون الأفراد، التسويق والمبيعات).

٤. إن النظام المحاسبي المتبع في الفندق فعال بكل مكوناته، سواء ما يتعلق منها بالوثائق والانموذجات والإجراءات والبيانات المحاسبية فضلاً عن الدليل بالحسابات والذي يوفر سبل الحماية لموجودات الفندق من خلال أساليب الضبط الداخلي والرقابة الداخلية على جميع نواحي الأنشطة السائدة وذلك من خلال إتباع نظم التقارير المحاسبية التي تساعد في الوقت نفسه في قياس نتيجة نشاط الفندق.

٥. يعمل الفندق عينة البحث على نظام محاسبي محوسب (تمت الإشارة اليه في متن البحث) وهذا يفرض على مراقب الحسابات ومساعديه أن يكونوا على مستوى ملائم من المعرفة والدراية بكيفية التخطيط والإشراف وتنفيذ برامج التدقيق للحد و التقليل قدر الإمكان من مخاطر التلاعب والوقوع في الخطأ المتعمد وغير المتعمد الذي عادة مايصاحب التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية.

٦. أظهر التقويم المبدئي لمدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الفندق عينة البحث نتائج متباينة لمجموعة من الأنشطة المختلفة، فبعد تحليل النتائج حصل بعض الأنشطة على درجات مرضية (٩٢.٧%) للمبيعات، ٨٥.٩٤% لاجراءات التدقيق الداخلي، ٨٣.٣٣% للمقبوضات النقدية، ٨٢.٢% للمشتريات والمخازن، ٨١.٤% للمدفوعات النقدية) بينما حصل بعض الأنشطة ونتيجة للتحليل على درجات متواضعة (٧٢.٢٨% للرواتب والاجور، ٧٠.٨% لنظام المعلومات المحاسبي المحوسب).

٧. على الرغم من كون معدل دليل فاعلية التدقيق الداخلي البالغ (٨٥.٩٤%) والذي يعد من النتائج المتقدمة، إلا أنه يلحظ بأن المدقق الداخلي في الفندق يلتزم بإرشادات تحدد له من قبل الادارة العليا دون غيرها من المعايير والإرشادات مثل (المعايير والإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA)، والمعايير والإرشادات المحلية والدولية الاخرى ذات الصلة بأنشطة التدقيق الداخلي).

٨. كان معدل دليل فاعلية نظام الرقابة الداخلية للضبط الداخلي المحاسبي - الإجراءات (٧٧.٧٨%) الذي يعد جيداً الى حد ما، إلا أنه يلحظ من خلال قوائم الاستقصاء مايلي:

- لم تقم إدارة الفندق بالتأمين على موجودات الفندق.
- لأغراض فرض رقابة داخلية فعالة على أنشطة الإدارة المالية، لم يتم تبادل المهام والوظائف بين منتسبي الحسابات من فترة لأخرى.

ب . التوصيات

يعرض الباحثان ضمن هذه الفقرة ما يعتقدانه مناسباً من التوصيات المتعلقة بالاستنتاجات التي وردت في الفقرة السابقة وكالاتي:-

١. على الرغم من أهمية نتائج دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للتخطيط والإشراف في التدقيق الخارجي، نرى ضرورة إعطاء الأهمية اللازمة من قبل مراقب الحسابات بتلك الأعتبارات ذات الأثر المباشر في عملية التخطيط والإشراف وبالاخص:-

- تحديد الوقت اللازم لأنجاز مهمة التدقيق.
- تحديد عدد المساعدين المؤهلين للمشاركة في تنفيذ برامج التدقيق.
- ٢. ضرورة التزام مراقبي الحسابات بما يتطلبه المعايير المحلية والدولية في دراسة وتقويم نظام الرقابة المحاسبية ونظام الضبط الداخلي لما لهذين النظامين من تأثير واضح في خطوات ومراحل التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذه بشكل أكثر فاعلية.

٣. تعديل الهيكل التنظيمي للفندق من أجل تخصيص إدارة مستقلة للرقابة والتدقيق الداخلي واعداد دليل التوصيف للوظائف والمسؤوليات لاعتماده في التعيين والاشغال وحسب المؤهلات العلمية والعملية وخصوصاً المدققين الداخليين.

٤. ضرورة الأخذ بنتائج دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية من خلال قوائم الاستقصاء من قبل الإدارة العليا في الفندق بهدف معالجة حالات الضعف التي أظهره التقويم المذكور وعلى النحو الآتي:-

- قيام إدارة الفندق بإجراء الجرد الفعلي للموجودات الثابتة في نهاية كل سنة مالية وبحضور مراقب الحسابات، فضلاً عن تقييم تلك الموجودات بشكل

دوري لأن بعضاً منها تستهلك خلال فترات قصيرة وبالأخص موجودات الغرف.

• ضرورة أن تخضع أنشطة التدقيق الداخلي للتقييم سواءً من قبل الإدارة العليا أو من قبل أشخاص أو جهات من خارج الفندق وذلك وبالإستناد الى معيار التدقيق رقم (١٣٠٠) الذي يؤكد على أسلوب المراجعة المستمرة لاداء نشاط التدقيق الداخلي.

• نظراً لخاصية الموسمية التي تتعلق بالنشاط الفندقية، نرى ضرورة مقارنة الايرادات الشهرية مع المصروفات للفترة ذاتها واستخراج النسب وتقديمها للإدارة العليا لدراستها.

٥. من خلال نتائج التقويم لنظام الرقابة الداخلية باستخدام نظام المعلومات المحاسبي المحوسب ولوجود حالات الضعف لذا لا بد من مراعاة مايلي:

• توفير كوادر محاسبية مؤهلة للقيام بإدخال البيانات المحاسبية فضلاً عن التأكد من مدى توافق تسجيل وخرن تلك البيانات بما يتفق مع المبادئ والقواعد المحاسبية.

• المراجعة والمتابعة الدورية لأمن نظم المعلومات المحاسبية المتبعة وأساليب الحماية والإجراءات المتبعة مع الأخذ بنظر الإعتبار بأن طبيعة نشاط الفندق ذات طابع مستمر و على مدار (٢٤) ساعة.

٦. وضع نظام ملائم للحوافز (المادية والمعنوية) للموظفين والعاملين في مختلف إدارات وأقسام الفندق وبما يضمن الالتزام بالسياسات الإدارية والمحاسبية.

٧. العمل على فتح دورات متخصصة لمراقبي الحسابات بإشراف جهات ذات العلاقة بمهنة تدقيق الحسابات في مجال أساليب التدقيق الحديثة في ظل التشغيل المحوسب للبيانات المحاسبية ولاسيما تلك النواحي المتعلقة بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للمنظمة محل التدقيق فضلاً عن أساليب التخطيط والاشراف على عملية التدقيق.

المصادر والمراجع

أولاً: المصادر العربية

١- أبوغزالة، طلال، " المحاسبة في خدمة صناعة الفنادق "، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد الثامن والأربعون، عمان، الأردن، ١٩٩٠.

- ٢- أحمد، رويدة إبراهيم، " تأثير التدقيق الداخلي المستند على المخاطر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته "، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة محاسب قانوني، بغداد، ٢٠٠٩.
- ٣- أرينز، ألفين و لوبيك، جيمس، " المراجعة - مدخل متكامل "، ترجمة محمد محمد عبدالقادر الديسبي و أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض. المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٥.
- ٤- التميمي، هادي، " مدخل الى التدقيق - من الناحية النظرية والعملية "، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٤.
- ٥- توماس، وليم و هنكي، أمرسون، " المراجعة بين النظرية والتطبيق " ترجمة أحمد حامد حجاج و كمالدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٣.
- ٦- جربوع، يوسف محمود، " مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق "، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٩.
- ٧- جمعة، احمد حلمي، " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات "، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، ٢٠٠٠.
- ٨- الخفاجي، سعد علي جابر، دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي " بحث تطبيقي في المصرف الزراعي التعاوني، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة محاسب قانوني، بغداد، ٢٠٠٩.
- ٩- خوشناو، نصرت صابر شيخة، " دراسة وتحليل مقومات النظام المحاسبي الفندقي "، بالتطبيق على فندق (جوار جرا) في أربيل، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والأقتصاد، جامعة صلاح الدين، ٢٠٠٣.
- ١٠- الدهراوي، كمال الدين مصطفى و سرايا، محمد السيد، " دراسات مقدمة في: المحاسبة والمراجعة "، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٩.
- ١١- الصبان، محمد سمير، وآخرون، " الرقابة والمراجعة الداخلية - مدخل نظري وتطبيقي "، الدار الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٩٦.
- ١٢- الصحن وآخرون، " أصول المراجعة "، الدار الجامعية للطباعة والنشر، اسكندرية، مصر، ١٩٩٩ - ٢٠٠٠.

- ١٣- الصحن، عبدالفتاح محمد و سرايا، محمد السيد والسوافيري، فتحي رزاق، " الرقابة والمراجعة الداخلية "، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.
- ١٤- العادلي، يوسف عوض، وآخرون، " مقدمة في المحاسبة المالية "، الطبعة الأولى، منشورات ذات السلاسل، الكويت، ١٩٨٦.
- ١٥- عبدالله، خالد أمين " علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية "، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٤.
- ١٦- عثمان، عبدالرزاق محمد، " أصول التدقيق والرقابة الداخلية "، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، ١٩٨٨.
- ١٧- فرج، سهاد صبيح، " دور الرقابة الداخلية في تحديد منهجية التعامل مع مخاطر التدقيق " رسالة ماجستير، كلية الإدارة والأقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٦.
- ١٨- قاسم، عبدالرزاق محمد، " تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية "، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ٢٠٠٤.
- ١٩- القريشي، اياد رشيد، " التدقيق الخارجي - منهج علمي نظرياً وتطبيقياً "، دار المعرب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، ٢٠١١.
- ٢٠- كلاب، سعيد يوسف حسن، " واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي "، دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٤.
- ٢١- لطفي، أمين السيد أحمد، " التطورات الحديثة في المراجعة "، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ٢٠٠٧.
- ٢٢- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية، " دليل التدقيق رقم (٦) "، ٢٠٠٢.
- ٢٣- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية، " دليل التدقيق رقم (٤) "، ٢٠٠٠.
- ٢٤- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " المبادئ الأساسية للتدقيق "، المطابع المركزية، عمان، الأردن، ٢٠٠٣.
- ٢٥- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " مفاهيم التدقيق المتقدمة "، المطابع المركزية، عمان، الأردن، ٢٠٠٣.

- ٢٦- المطارنة، غسان فلاح " تدقيق الحسابات المعاصر"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، ٢٠٠٦.
- ٢٧- معايير التدقيق والنشرات الصادرة من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).
- ٢٨- معايير ونشرات التدقيق الدولية الصادرة من مجلس معايير الدولية (IAASB)
- ٢٩- موسكوف، ستيفن و سيمكن مارك، " نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات"، ترجمة كمال الدين سعيد و احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، السعودية، ٢٠٠٢.
- ٣٠- هلدني، آلان عجيب مصطفى، " دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي " دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كوردستان، بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة قانونية بغداد، ٢٠٠٩.

ثالثاً: المصادر الأجنبية:

1. Arens, Alvin A. Randal, J. Elder, & Mark S. Beasley, " Auditing An Integrated Approach ", Pearson Education, Inc., (10th ed.), 2005.
2. Arens, Aliven A, James K. Lobbeck, " Auditing An Integrated Approach", Prentice- Hall International Inc. (8th ed.), 2000.
3. Fees, Philip E., & Carl S. Warren, " Accounting Principles " South- Western Publishing Co., (15th ed.), 1987.
4. Gelinas Jr., Uiric J. & Steve G. Sutton, " Accounting Information Systems ", South – western, Thomason Learning, (5th ed.), 2002.
5. Kell, Walter, & Boyton, William C., " Modern Auditing ", John Wiley & Sons, (5th ed.), 1992.
6. Romney, Marshall, & Paul steinbart, " Accounting Information Systems", Printice – Hall, Ince, (9th ed.), 2003.

پوخته

له کاتي ئه نجامداني کرداري ووردبيني بؤ داتا داراييه کاني هر پيکخواويک له سهر ژميرياري ياسايي پيويسته زانياري ته و او له سهر سروشتي کاره کاني پيکخواوه که و ه ر بگريټ که کاري ووردبيني بؤ ئه نجام ديدات، ئه مه ش له ريگاي خويندنه وه و ه لسه نگاندي سيستمه مي زانياري تاييه ت به پيکخواوه که و سيستمه مي چاوديري ناوځوي پيړه وکراو که له چاوديري ژميرياري و چاوديري کارگيري پيکه اتوه له گه ل ه موو ئه و ري و شويتانه که بؤ ووردبيني ناوځوي ده گريته بهر.

Abstract

when process of checking financial data holds for any organization, external auditor must gain sufficient information on the nature of activity of the organization that subjects to auditing through study and evaluate special information of organization and internal controlling that follows and represented by accounting and administration control, further to regulate and internal auditing. The research aims to define significance of evaluate internal system control in the side of planning and supervise external audit for business organizations in general and tourist hotels in particular; and to define below:

- * Suitability of internal control process to the nature of organization activity that is subject to auditing
- * The commitment of the staff within organization to apply this auditing system along with what has been planned.

ملحق رقم (١)

تحليل قوائم أسئلة أنموذجية لنظام الرقابة الداخلية

الوزن النسبي لأهمية الأسئلة	الاجابة نعم لا	أولاً: أنموذج تقويم نظام الرقابة الداخلية (للأمور العامة)
٥	نعم	١. هل يوجد هيكل تنظيمي يبين المستويات الإدارية ويوضح خطوط السلطة والمسؤولية.
٥	نعم	٢. هل يوجد تناسق وتوافق بين الهيكل التنظيمي و أهداف الإدارة.
٤	نعم	٣. هل توجد لوائح وتعليمات كاملة ووافية تنظم الأعمال المختلفة.
٤	نعم	٤. هل أن اختصاصات كل إدارة أو قسم في الفندق محددة بطريقة واضحة وملائمة ومبلغه كتابياً للعاملين في داخل هذه الإدارات والأقسام.
٣	نعم	٥. هل يتم تقسيم العمل بين العاملين داخل كل الادارات والأقسام على حدة.
٤	نعم	٦. هل هناك شروط (مؤهلات خاصة وخبرة في مجال العمل) للمتقدمين للوظائف أو شاغليها حالياً.
٣	نعم	٧. هل يتم تغيير المواقع بين العاملين من فترة لأخرى ضمن الاختصاص الواحد.
٤	نعم	٨. هل تستخدم إدارة الفندق نظام الحوافز بما يعزز من وسائل الرقابة الإدارية.
٣	نعم	٩. هل يتم تشجيع العاملين في الفندق على الالتزام بالسياسات الإدارية والمحاسبية المرسومة من قبل الإدارة العليا.
٥	نعم	١٠. هل يوجد وصف للوظائف ولوائح القائمين بها، تبين مايلي: - المسؤوليات والصلاحيات المعطاة

		لكبار المسؤولين في الفندق. - الأشخاص المخولين بإتمام المعاملات وتنفيذها. - الأشخاص المسؤولين عن حيازة الموجودات الثابتة.	
١١.	هل يتم إجراء الجرد الفعلي للموجودات الثابتة للفندق في نهاية كل سنة مالية.	كلا	٥
١٢.	هل تحتفظ إدارة الفندق بسجلات تحليلية للموجودات الثابتة.	نعم	٤
١٣.	هل للفندق سياسة ثابتة لإحتساب الإندثارات على الموجودات الثابتة.	نعم	٥
١٤.	هل تقوم إدارة الفندق بإعادة تقييم لموجوداتها الثابتة دورياً.	كلا	٤
١٥.	هل يحضر مراقب الحسابات (المدقق الخارجي) أو مندوب عنه عملية الجرد الفعلي.	كلا	٥
١٦.	هل يتم اعداد الميزانيات التقديرية (التخطيطية) السنوية	نعم	٣
١٧.	هل يتم تزويد الإدارة بتقارير مالية ر تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع الميزانيات التقديرية كل شهر.	نعم	٤
Total = 70 Actual =56 Eff. Ind 80%			