



بن باديس - مستغانم جامعة عبد الحميد

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم تسيير الهياكل الاستشفائية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم التسيير التخصص: تسيير الهياكل الاستشفائية

# الرقابة الداخلية وانعكاساتها على ضمان موثوقية التسيير في المؤسسة حالة مستشفى مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة:

مداح فتيحة

تحت إشراف:

أ. د عدالة العجال

د. بوشرف جيلالي

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	د.دواح بلقاسم	أستاذ التعليم العالي	مستغانم
مشرفا	د.عدالة العجال	أستاذ التعليم العالي	مستغانم
مشرفا مساعدا	د. بوشرف جيلالي	Docent	مستغانم
مناقشا	د. محمد عيسى محمد محمود	أستاذ محاضراً	مستغانم

السنة الجامعية : 2020/2019



بن باديس - مستغانم جامعة عبد الحميد

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم تسيير الهياكل الاستشفائية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم التسيير التخصص: تسيير الهياكل الاستشفائية

# الرقابة الداخلية وانعكاساتها على ضمان موثوقية التسيير في المؤسسة حالة مستشفى مستغانم

تحت إشراف:  
أ. د عدالة العجال  
د. بوشرف جيلالي

مقدمة من طرف الطالبة:  
مداح فتيحة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	د.دواح بلقاسم	أستاذ التعليم العالي	مستغانم
مشرفا	د.عدالة العجال	أستاذ التعليم العالي	مستغانم
مشرفا مساعدا	د. بوشرف جيلالي	Docent	مستغانم
مناقشا	د. محمد عيسى محمد محمود	أستاذ محاضراً	مستغانم

السنة الجامعية: 2020/2019

# تَشْكُرَات

أشكر الله عز وجل على نعمة وتوفيقه لإتمام هذا العمل.

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر و التقدير  
للأستاذين الدكتور عدالة العجال و الدكتور بوشرف  
جيلالي على توجهتهما القيمة و إرشاداتهما . كما  
أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم  
مناقشة هذه مذكرة

وإلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية  
وعلوم التسيير، قسم تسيير الهياكل الاستشفائية.

## فهرس

بينات
مقدمة عامة
الفصل الأول : مقارنة نظرية للتدقيق
المبحث الأول : التدقيق ، تطور ، تعريفه ، أهدافه
المبحث الثاني : وظائف ومعايير التدقيق
المبحث الثالث : أساسيات التدقيق
الفصل الثاني نظام الرقابة الداخلية
المبحث الأول: إطار نظام الرقابة الداخلية
المبحث الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية ، مقوماته ، إجراءاته
المبحث الثالث : علاقة نظام الرقابة الداخلية بالتدقيق
الخاتمة عامة

# المقدمة العامة

إن نجاح المؤسسة مرهون بوجود إدارة قادرة على اتخاذ القرارات المناسبة و السليمة للوصول إلى الأهداف المسطرة وفق الخطط المرسومة و الموضوعة. إن مستوى أداء المؤسسة يقاس من خلال النتائج التي تحققها ، إلا أن النجاح يجب أن يتم بوجود نظام سليم للرقابة الداخلية .

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم و المحكم للمؤسسة، فالرقابة نقطة الانطلاق التي يركز عليها المراجع عند إعدادة للمرجعة و تحديد الاختيارات، مما يمكن مؤسسة أن تبني عليه معطيات و قرارات مصيرية. فنظام الرقابة الداخلية يظهر جوانب ضعف و قوة التي سوف توليها المؤسسة أهمية في المستقبل.

تقييم نظام الرقابة الداخلية يتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول هذا النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية و فحصة في مرحلة ثالثة، حيث أظهرت الدراسات بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة.

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يسمح بتوليد معلومات ذات موثوقية و معبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة ، و يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة من جهة أخرى .

تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة وظيفة دائمة و مستمرة و عملية ينبغي القيام بها في جميع مراحل تنفيذ خطة العمل لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين و حثهم على أداء العمل بطريقة أفضل .

كما يعتبر التدقيق من أهم أدوات الرقابة الداخلية بصفة عامة و يتوقف على مدى نجاحه و فعاليته إلى حد كبير نجاح و فعالية الرقابة الداخلية لذا وجب تفعيل دور المدقق الداخلي من خلال تتبع جوانب القصور و الثغرات التي تؤدي إلى ضعف الرقابة الداخلية للعمل على رفع كفاءة و تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بصورة سليمة و بها يحقق أهدافها.

#### أهمية الدراسة :

تكتسي الدراسة أهميتها من أهمية نظم الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات ، نظرا لزيادة و اتساع نطاق الأنشطة و البرامج التي تمارسها هذه الأخيرة ، حيث سنحاول من خلال هذه الدراسة تحسين نظام الرقابة الداخلية و التعرض لأهم الأسس العلمية التي من المفروض أن تسند عليها نظم الرقابة الداخلية الفعالة .

#### الإشكالية :

1- ما مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على موثوقية تسيير المؤسسة ؟

#### الفرضيات:

- يعمل التدقيق على اكتشاف نقاط القوة و نقاط الضعف للمؤسسة .
- يساهم نظام الرقابة الداخلية على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة .

أهداف الموضوع:

- تبيان أهمية الرقابة الداخلية
- إبراز نظام الرقابة الداخلية
- انعكاسات الرقابة الداخلية على موثوقية التدقيق
- إظهار علاقة الرقابة الداخلية بالتدقيق

مناهج وأدوات الدراسة

لمعالجة هذا الموضوع ، قمنا باستعمال المنهج الوصفي ، المنهج التحليلي ، والمنهج الاستدلالي. فيما يخص الجانب التطبيقي، استعملنا أداة المقابلة .

النطاق الزمني والنطاق المكاني

بالنسبة للنطاق الزمني ، قمنا باختيار السنة المالية ، أما فيما يتعلق بالإطار المكاني ، لقد تم في مؤسسة عمومية الاستشفائية

مقدمة الخطة:

تمت معالجة هذه الدراسة من خلال فصلين على مستوى الجانب النظري، وفصل يتعلق بالجانب التطبيقي. أما بالنسبة للجانب النظري ، تطرقنا في فصل أول إلى الجانب النظري لعملية التدقيق. وفي هذا الإطار ركزنا على تعريف التدقيق، تطويره و أهدافه. بالنسبة للفصل الثاني ، قمنا بدراسة عملية الرقابة الداخلية ، علاقتها بعملية التدقيق وأثارها على تسيير المؤسسة من جهة ، وموثوقية التدقيق من جهة الأخرى . وأخيرا ، يتعلق الجانب التطبيقي بالدراسة حول المفاهيم على مستوى المؤسسة الإستشفائية "شي غيفارا" مستغانم

# الفصل الأول

## مقاربة نظرية للتدقيق



إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذلك التطور في مجال العلاقات الاقتصادية و توسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة و هيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي ، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذلك النشاطات التي تقوم بها .  
ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد و الموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر ، وعلى هذا الأساس نشأت عملية التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

المبحث الأول : التدقيق ، تطوره ، تعريفه وأهدافه

يعتبر التدقيق أداة مهمة ومحايدة تمارس من طرف شخص آخر مستقل ، تهدف إلى التأكد من القوائم المالية التي تم عرضها موثوقة ، وصادقة وتعتبر عن المركز المالي للمؤسسة ، و بالإضافة إلى تقييمها للأنظمة الرقابة للمؤسسة و التأكد من أنها تخدم أهداف المؤسسة ككل .

المطلب الأول:التطور التاريخي للتدقيق:

يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق إلى إنشاء معهد المدققين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 كخطوة أساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي و اتساع نطاق الانتفاع بخدماته ، وقد عمل المعهد على تدعيم تطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة .

و في عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق صادر عن معهد المدققين الداخليين ، و في عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي الأخيرة .

و في عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه مراجعة للأعمال و السجلات تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا و بواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض و يختلف نطاق و أهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المؤسسات المختلفة و قد تميز في المؤسسات الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية<sup>1</sup>.

و تعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق على صعيد التطور المهني للتدقيق قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق ، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة و اقتراح إدخال متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق و في عام 1977 انتهت اللجان من أعماله و قدمت تقريرا بتاريخ دراستها ، و تم تصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع و الثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 و بحق فإن هذه المعايير التي تم إقرارها في غالبية ممارسي المهنة و روادها ممثلين في معهد التدقيق ا و الجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة مهنة جديدة<sup>2</sup>.

في عام 1996 تم إصدار دليل أخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن معهد المدققين كما تم عام 1999 صياغة دليل جديد لتعريف بالتدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين على أنه نشاط نوعي و استشاري و موضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة و تحسين انجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات الموضوعية و اقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى .

<sup>1</sup> - أحمد حلي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الثانية، 2005، ص6

<sup>2</sup> -هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، دار الأوائل للنشر، الأردن، عمان، الطبعة الثالثة ، 2006، ص7

وفي عام 2001 ثم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق و تم تعريف التدقيق على أنه نشاط تأكيدى مستقل و موضوعي و نشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة و التحسين عملياتها ، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها و إيجاد منهج منظم و دقيق لتقييم و تحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر ، الرقابة ، و التوجيه.

### المطلب الثاني: تعريف التدقيق:

#### التعريف الأول

التدقيق كمفهوم حرفي يقصد به فحص البيانات أو السجلات أو الأرقام بقصد التحقق من صحتها غير أن للتدقيق مفهوما مهنيا يقصد به الفحص الإنتقادي المنظم للبيانات المحاسبية المثبتة في السجلات و الدفاتر و القوائم المالية للوحدة التي تدقق حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها ، وعن مدى دلالة القوائم المالية و الحسابات الختامية التي أعدتها الوحدة عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة و عن مركزها المالي عن فترة التي تناولتها عملية الفحص و التدقيق.<sup>3</sup>

و تأسيسا لما سبق يمكن القول أن التدقيق علم و مهنة متطوران شأنه شأن المحاسبة و قد تطور الاثنان مع التطور الكبير الذي صاحب مرافق الحياة في جميع مجالاتها و بصرف النظر عن طبيعة نشاطاتها.

#### التعريف الثاني

التدقيق هو عبارة عن فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحص إنتقادي منظما ، بقصد الخروج برأي فني محايد من مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة ، ومدى تصويرها أعمالها من ربح و خسارة عن تلك الفترة .

كذلك عرف التدقيق بأنه فحص للدفاتر و السجلات و المستندات لتمكن المدقق من التحقق بأن الميزانية العمومية تمثل بصورة عادلة و صحيحة المركز المالي للمؤسسة.<sup>4</sup>

كما عرف التدقيق على أنه فحص منظم و مستقل للبيانات و القوائم و السجلات و العمليات و الفعالية (المالية و غير المالية) لأي مؤسسة و أن يقوم المدقق بجمع لأدلة و القرائن و تقييمها و إبداء الرأي الفني من خلال تقريره .

نلاحظ أن للتدقيق يؤكد على أن:

المعلومات تحت التدقيق ليس بالضرورة أن تكون معلومات محاسبية و لكن يجب أن يكون هناك قابلية لإثباتها.

<sup>3</sup> - عبد الرزاق محمد عثمان ، أصول التدقيق و الرقابة الداخلية ، دار النموذجية للطباعة و النشر الطبعة الأولى ، ص 11-12

<sup>4</sup> - إيهاب نظمي إبراهيم ، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة و تطور ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، 2009 ص 17

يجب أن تكون هناك أداة لقياس لتلك المعلومات

لا ينبغي أن يكون مهني و لكن يجب أن يتصف بالاستقلالية.

### التعريف الثالث:

التدقيق هي عملية فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فنيا و مستقل و محايد و مستخدم المعلومات ، بقصد جمع و تقييم أدلة و إثباتات موثوق بها ، و إيصال نتيجة الفحص و التحقيق إلى مستخدم المعلومات ، كما تشمل عملية تدقيق تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة وفقا للمعايير مهنة تدقيق المتعارف عليها دوليا ومن خلال تحليل هذا التعريف يتضح أن عملية تدقيق تركز على القيام بعمليات أساسية هي:<sup>5</sup>

#### أ – الفحص :

هو عملية فنية تمكن المدقق من التأكد و الاطمئنان عن صحة و سلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر و السجلات المحاسبية و التأكد من جدية المستندات الداخلية الخارجية التي تم على أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية.

#### ب- التحقق:

يقصد به التحقق من وجود الأصول و ملكيتها و القيم المسجلة في القوائم المالية ، حتى يتمكن المدقق من التأكد و الاطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم الختامية، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد على ثقة ، وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات و القرائن و المعايير المهنية المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات

#### ج- التقييم :

ويقصد به تقييم الأصول و الخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي، في ظل أسس و السياسات و أدلة و قرائن الإثبات الموثوق فيها ، حتى يطمئن المدقق إلى صحة و سلامة عمليات التقييم.

#### د- التقرير:

و يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق و التقييم و الإفصاح عنهما بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدى دقة و عدالة نتيجة الأعمال و المركز المالي في نهاية فترة مالية معينة للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

ومنه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ و معايير و قواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة ، حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن ، كما أن للتدقيق طرقه و أساليبه و إجراءاته التي تنظم عمل مدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و

<sup>5</sup> - محمد فضل مسعد و د خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز العلمية للنشر و التوزيع، عمان الطبعة الأولى 2009

السجلات المالية و للتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة .

### المطلب الثالث: أهداف التدقيق وأنواعه

#### أولاً: أهداف التدقيق

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطوراً ملحوظاً في أهدافها و مدى التحقق و الفحص و كذلك درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية. فقديمًا كانت مهنة التدقيق مجرد وسيلة لتحديد ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء، غش أو تلاعب. أي كان هدفها قاصراً على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر و السجلات وما تحويه من بيانات، و مطابقة القوائم المالية مع الدفاتر و السجلات دون إبداء رأي فني محايد.

لكن هذه النظرة لعملية المراجعة تغيرت عندما قرر القضاء صراحة ، عام 1897، أن اكتشاف الأخطاء و الغش ليس الهدف الوحيد للتدقيق ، و يجب على المدقق أن يبدأ عمله و هو يشك فيما يقدم إليه من بيانات . عليه أصبح في تلك الحقبة الزمنية من واجب المدقق القيام بمراجعة انتقادية منظمة للدفاتر

و السجلات و إصدار رأي فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين ( أو من قام بتعيينه) عن نتيجة فحصه . فأصبحت الأهداف كما يلي :<sup>6</sup>

- التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع و سجلاته و تقرير مدى الاعتماد عليها .
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر و السجلات
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع و تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

أما في الوقت الحالي فقد توسعت أهداف التدقيق في ظل توسع أهداف المؤسسات و هي تشمل:

- تدقيق الخطط و متابعة تقييمها و التعرف على ما حققته من أهداف و دراسة الأساليب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط .
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق.

<sup>6</sup> - غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الثانية 2009 ، ص18

ثانياً: أنواع التدقيق :

كما تعددت تعاريف التدقيق تعدد أنواعها تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها. ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة. و بوجه الإجمال، ويصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى:

أولاً: من حيث القائم بالتدقيق.

يمكن تقسيم التدقيق من حيث القائم بالتدقيق إلى نوعين أساسيين هما:

1- التدقيق الخارجي :

وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج عن المؤسسة حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

2- التدقيق الداخلي:

وهو تدقيق يعتبر حديثاً إذا ما قورنت بالخارجية. فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم على التقييم لخدمة الأهداف الإدارية في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات الحسابية و المالية. و من هنا يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي يمثل إحدى حلقات الرقابة الداخلية و أداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة باستمرار المعلومات فيما يتعلق بالنواحي الآتية:

أ - دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

ب- الكفاءة التي يتم التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.

ج- طرق وفعالية المنهج الذي يعمل بها النظام المحاسبي لكي يعكس بصدق نتائج العمليات.

ولتنفيذ التدقيق الداخلي يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال بحيث يتولى المهام التالية:

- الرقابة قبل الصرف للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي .
  - الرقابة بعد الصرف للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة لها و المرتبطة بأعمال المشروع.
  - التأكد من مدى مساهمة العاملين بالمشروع للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية الموضوعية .
  - التحقق من صحة المعلومات المحاسبية و الإحصائية التي تقدمها الأقسام المختلفة للإدارة العليا.
- إذن من التعاريف السابقة لطبيعة كل من التدقيق الداخلي و الخارجي يتضح أن هناك أوجه تشابه و أوجه اختلاف .

يمكن حصر أوجه التشابه فيما يلي :

- أ- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة .

ب- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للمراقبة الداخلية لمنع أو تقليل الأخطاء والتلاعب و الغش.

أما أوجه الاختلاف يمكن إيجازها فيما يلي:

أ- من حيث الهدف.

ب- من حيث العلاقة بالمؤسسة

ج- من حيث نطاق و حدود العمل

د- من حيث التوقيت المناسب للأداء

هـ- من حيث المستفيدين

جدول رقم 01 أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي

العدد	بيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	1-تحقق أعلى كفاية إدارية و إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء و	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة تقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة

	التلاعب في الحسابات 2-التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات و تنفيذها.		
2	علاقة القائم بعمليّة التدقيق بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة (تابع)	شخص طبيعى أو معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل)
3	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة عمل المدقق ، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على مراجعة عمليات المؤسسة	يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة و المدقق الخارجي و العرف السائد، معايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما تكون الخارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة حجم عمليات المؤسسة محل التدقيق.
4	التوقيت المناسب للأداء	1- يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية . 2- اختيارية وفقا لحجم المؤسسة	1- يتم الفحص بصورة نهائية طول السنة المالية (مستمرة) 2- قد يكون كامل أو جزئي 3- إلزامية وفقا للقانون السائد
5	المستفيدون	إدارة المؤسسة	1- قراء التقارير المالية 2- أصحاب المصالح 3- إدارة المؤسسة

المصدر: حسين دحدوح وحسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، الإطار نظري و الإجراءات العلمية، الجزء الأول ، دار الثقافية للنشر و التوزيع ، عمان، الطبعة الأولى ، 2009، ص53.

ثانيا من حيث الإلزام: سنميز نوعين من التدقيق في هذا البند و هما:<sup>7</sup>

#### 1- التدقيق الإلزامي

وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به ، حيث نص المشرع على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة بهم خلال القانون المعمول به و هذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق . وفي الجوائر نص المشرع

<sup>7</sup>-يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان. الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000، ص09



الجزائري في القانون التجاري وفي مادته رقم (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة .

## 2- التدقيق الاختياري

وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة ، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المعنية بنتائج الأعمال و المركز المالي .

إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جيد . وفي الجزائر نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته ( 584 ) على تعيين مندوب في حالة الاقتضاء إلى ذلك .

ثالثا من حيث الملكية المؤسسة: قد تكون المؤسسة موضوع التدقيق مملوكة ملكية خاصة أو عامة أو مختلطة، ففي هذا المجال يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:<sup>8</sup>

### 1- التدقيق العام

ينصب التدقيق العام على المؤسسات ذات الصبغة العمومية و الحكومية في حد ذاتها ، و التي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية ، و الأموال المستقلة في هذا النوع من المؤسسات لها صبغة المال العام ، وتمتلكها الدولة و لها الرقابة المباشرة عليها و هي إلزامية وفقا للقانون ، ويقوم جهاز الرقابة التابع للدولة بفحص حساباتها و تقديم تقريره السنوي عنها ، وهذا الجهاز متخصص في الرقابة المالية ، و رقابة تنفيذ الموازنة و حسابات الدولة ، و الإدارات العمومية و المؤسسات التابعة لها . ويتبلور دور هذا الجهاز في القيام بالسهر على الأموال العمومية المودعة في خزانة الدولة .

### 2- التدقيق الخاص

هو تدقيق المؤسسات الذي يكون ملكيتها للأفراد مهما الشكل القانوني لهذه المؤسسات (شركات أموال، شركات أشخاص جمعيات، نوادي...) وسمي تدقيق خاص لأن الذي يملك رأس المال عدد من الأفراد إما كبير، متوسط أو محدود كالمؤسسات الفردية.

رابعا من حيث مجال أو نطاق التدقيق: ينقسم التدقيق من حيث مجال أو نطاق التدقيق إلى نوعين:<sup>9</sup>

<sup>8</sup> - مسعود صديقي، أحمد نزار، مراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، الطبعة الأولى، ص 31-32

<sup>9</sup> - محمد سمير صبان الله هلال الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 47-48

## 1-التدقيق الكامل

وهو الذي يخول للمدقق إطارا غير محدود للعمل الذي يؤديه ، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود على نطاق أو مجال عمل المدقق . ويتعين على المدقق في نهاية الأمر إبداء الرأي الفني على مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباره حيث أن مسؤوليته تغطي جميع تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص . وفي هذه الحالة يترك للمدقق حرية تحديد المفردات، التي تشملها اختباره وذلك دون التخلي عن مسؤوليته عن جميع المفردات.

## 2-التدقيق الجزئي

وهو التدقيق الذي يتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال التدقيق ، بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها ، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر . وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدد له دون غيره . ولذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق المدقق و الهدف المراد تحقيقه ، ويتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام بهم لعمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم و معلومات .

خامسا : من حيث التوقيت : ينقسم التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق إلى نوعين :<sup>10</sup>

### 1- التدقيق المستمر:

في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بإجراء عملية التدقيق على مدار السنة . حيث يقوم بزيارات مستمرة و متعددة للمؤسسة و يقوم في نهاية الفترة المالية بتدقيق الحسابات الختامية و كشف الميزانية.

إن هذا النوع هو الذي يصلح في المشروعات الكبيرة وذلك للأسباب الآتية :

- أ- وجود الوقت كاف للمدقق للتعرف على مجريات الأمور في المؤسسة
- ب- اكتشاف الخطأ و الغش في وقت قصير لتوفر الوقت الفحص و الدراسة المتأنية.
- ج- التقليل من فرص التلاعب في الدفاتر وذلك نظرا للزيارات المتكررة من قبل المدقق.
- د- انتظام العمل في الدفاتر و السجلات وإنجاز الأعمال دون تأخير وذلك لما لتردد المدقق المستمر على المؤسسة من أثر.

إلا أنه بالرغم من ذلك هناك بعض السلبيات التي تظهر أثناء تطبيق هذا النوع من التدقيق و هي :

أ-احتمال قيام بعض موظفي المؤسسة بالتغيير بالشطب أو الحذف بالأرقام أو في المستندات و السجلات بعد تدقيقها سواء بحسن نية أو سوء نية بقصد تغطية اختلاس معين باعتبار أن المدقق لا يعود ثانية لتدقيق تلك المستندات و السجلات ، وهنا يستطيع المدقق أن يستخدم رموزا أو علامات أمام الأرصدة التي قام بتدقيقها أو أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات التي انتهى من تدقيقها حتى تاريخ التدقيق .

<sup>10</sup> - عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سابق ، ص16-17

ب- نظرا للزيارات المتكررة إلى المؤسسة يخشى أن تنشأ علاقة بين المدقق وبين الموظفين الأمر الذي يؤدي إلى إحراج المدقق في تثبيت ملاحظاته عند اكتشافه لغش أو الخطأ في دفاتر المؤسسة.

ج- المدقق عند قيامه بالزيارات المتعددة إلى المؤسسة يؤدي إلى إرباك و تعطيل في انجاز موظفي الحسابات لأعمالهم لكن بالإمكان التغلب على هذا عن طريق اختيار المدقق للأوقات التي يراها مناسبة للزيارة.

د- قد تتحول عملية التدقيق إلى عمل روتيني آلي وبإمكان المدقق التغلب على هذا عن طريق إدخال تعديلات في برنامج التدقيق الذي يتصف بالمرونة .

هـ- قد يسهو المدقق عند إنجاز بعض الأعمال التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له للمؤسسة الأمر الذي يتطلب إنجازها، ومن هنا التغلب على هذا عن طريق الرجوع إلى دفتر الملاحظات الذي ثبت ملاحظته وكذلك بالرجوع إلى برنامج التدقيق الذي أشر المرحلة التي وصل إليها في آخر زيارة له .

## 2- التدقيق النهائي

يكلف المدقق للقيام بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها وبعد الانتهاء من إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وذلك لضمان عدم حدوث تلاعب عن طريق تعديل البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقا. وهذا النوع من التدقيق يصلح للتطبيق في المشروعات صغيرة الحجم و المتوسطة حيث يقتصر في أغلب الأحيان على تدقيق عناصر المركز المالي وبخاصة كشف الميزانية، ولهذا يطلق على هذا النوع من التدقيق تدقيق الميزانية.

هذا النوع من التدقيق يعاب عليه ما يأتي :

أ- عدم التمكن من اكتشاف الخطأ أو الغش في حالة وقوعه.

ب- تأخير تقديم تقرير من قبل المدقق وذلك لأن عملية التدقيق تستغرق وقتا طويلا.

ج- التضحية بالدقة في الأداء وذلك لأن تواريخ غلق الدفاتر واحدة في كثير من المشروعات التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها.

## 3- أنواع التدقيق الأخرى

يمكن أن نجد أنواع أخرى للتدقيق كما يلي :

أ - تدقيق القوائم المالية

يتم إجراء عملية تدقيق القوائم المالية فيما إذا كانت شاملة ، موضوعية و صادقة ، تتفق مع معايير محدد مسبقا ، و المبادئ المحاسبية المتعارف عيها ، وتشتمل القوائم المالية بصفة عامة على الميزانية أو كما تسمى المركز المالي ، و جدول حسابات النتائج ، وقائمة التدفقات النقدية ، و جدول تغيرات الأموال الخاصة.<sup>11</sup>

### ب - التدقيق الاستراتيجي

ويدرس هذا النوع من التدقيق الإستراتيجية المتبعة من الطرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد و المسيطر و الغامض ، رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.<sup>12</sup>

### ج - التدقيق الاجتماعي

الهدف الرئيس من التدقيق الاجتماعي وهو جعل المؤسسة أكثر مسؤولية وتميزا بالشفافية .

وتقوم منهجية التدقيق الاجتماعي المبنية على المخاطر كم يلي :

- فحص دقة الحسابات الاجتماعية المعدة من طرف المؤسسة
- تقييم تأثير لتقارير الاجتماعية الصادرة من المؤسسة
- التقليل من التأثيرات الاجتماعية ير المرغوب فيها الصادرة من المؤسسة.

### د - التدقيق البيئي

هو عبارة عن تدقيق التأثيرات المختلفة لنشاط المؤسسة على البيئة ، وكذا تدقيق الإجراءات المتخذة من قبل المؤسسة ممن أجل التقليل أو الحد من التأثيرات السلبية لنشاط المؤسسة على البيئة.<sup>13</sup>

### هـ - تدقيق الإعلام الآلي

وهو التدقيق الذي يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ، ونخص بالذكر هما هو تدقيق الإعلام الآلي، ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة ، وتدقيق البرامج التسييرية المستخدمة و برامج الخبرة ،

و برامج دعم القرار.<sup>14</sup>

## المبحث الثاني : وظائف ومعايير التدقيق

<sup>11</sup> - زين يونس ، عوادي مصطفى ، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية ، مطبعة سخري ، الوادي ، الجزائر ، 2011، ص 15-16

<sup>12</sup> - مسعود صديقي ، أحمد نقار ، مرجع سابق ، ص 29

<sup>13</sup> - مرجع و موضوع نفسهما

<sup>14</sup> - مرجع و موضوع نفسهما

تعرف المبادئ العامة التي تحكم عملية التدقيق بمعايير التدقيق المقبولة و المتعارف عليها ، وهذه المعايير تشمل الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق باستخدام إجراءات التدقيق المناسبة ، التي يراها ضرورية في جميع مراحل عملية التدقيق ، ابتداء من الإعداد لعملية التدقيق و انتهاء بكتابة التقرير ، وتلقى هذه المعايير قبولا عاما ومتعارف عليها بين المحاسبين و المدققين

### المطلب الأول : وظائف التدقيق

بالرجوع إلى التعريف الصادر عن معهد المدققين و الذي بني عليه الإطار الجديد للتدقيق يتضح أن خدمات التدقيق تشمل الآتي:

أولا : خدمات التأكيد : والتي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العلمية أو النظام أو غيرها من الموضوعات ، طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة التدقيق .

ثانيا: خدمات استشارية: التي بطبيعتها توجهات وتنفيذ بناء على الطلب الخاص لعميل المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين للاتفاق مع العميل.

عند أداء الخدمات الاستشارية يجب على المدقق أن يحافظ على الموضوعية و لا يفترض أن المسؤوليات الإدارية قد تم القيام بها بالكامل.<sup>15</sup>

ثالثا: وظائف الفحص: و يعني مفهوم الفحص تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية للتحقق كالاتي:

- دقة و تطبيق الرقابة المحاسبية ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية
- أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها و أنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة و الإهمال
- اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ، و وظيفة التنفيذ و وظيفة المحاسبة.
- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات.

رابعا: وظيفة التقييم: تعد وظيفة التقييم امتدادا لتدقيق الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المؤسسة موضع مراقبة.

ولذلك فإن تحقيق هذه الوظيفة يكون خلال تأسيس برامج للتدقيق من خلال الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية، وبناء على ذلك فإن المدقق يعد في هذه الحالة ممثلا للإدارة العامة وليس ممثلا للإدارة

<sup>15</sup> -خلف الله عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، مؤسسة وراق للنشر و التوزيع، عمان ،

المالية، وذلك يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها ، أو مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.<sup>16</sup>

### المطلب الثاني : معايير التدقيق

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير التي ألفت قبولاً عاماً من قبل الممارسين لمهنة التدقيق، لدرجة أنها أصبحت المرجع الأساسي لكل من مزاولي المهنة و تشتمل ثلاثة معايير هي المعايير العامة (الشخصية) ، معايير العمل الميداني ، معايير إعداد التقارير.<sup>17</sup>

### الفرع الأول المعايير العامة (الشخصية)

#### 1- المعيار الأول : التأهيل العلمي والعملية للمدقق الحسابات

يتطلب هذا المعيار أن يكون المدقق حاصلًا على مؤهل علمي مناسب بجانب حصوله على قدر الكافي من التدريب العملية في ممارسة المهنة ، حتى يستطيع إنجاز العمل الموكل إليه بكفاءة ، الوفاء بأي التزامات أخرى قد تتطلب منه ، وفي هذه الحالة تتطلب مهنة من المدقق أن يكون ملماً ببعض العلوم الأخرى المرتبطة بعمله مثل علوم الإدارة و الإحصاء وغيرها التي يعتمد عليها في القدرة على التحليل و الاستنتاج عند إبداء رأيه فيما يعرض عليه من بيانات و قوائم مالية، وتمثل متطلبات هذا المعيار شرطاً أساسياً للحصول على الترخيص اللازم لمباشرة المهنة ، وتحدد كل دولة الشروط و المتطلبات الأساسية لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة .

#### 2- المعيار الثاني : استقلال (حياد) المدقق

يجب على المدقق أن يكون مستقلاً استقلالاً تاماً في جميع مراحل التدقيق ، بمعنى أن يكون محايداً و أميناً في عمله و موضوعياً غير متحيز خلال تنفيذ عملية التدقيق بحيث يكون :

- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق دون تدخل الإدارة في أي تعديل على هذا البرنامج .
  - الاستقلال في مجال الفحص دون تعرضه لأيّة ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات و الأنشطة و المفردات التي تخضع لعملية الفحص .
  - الاستقلال في مجال إعداد التقارير دون تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص، أو التأثير على الرأي النهائي بالقوائم المالية محل التدقيق.
- كما يمكن تحديد استقلال المدقق في مجالين هما:
- الاستقلال المادي ، بمعنى وجود مصالح مادية للمدقق في المؤسسة التي تقوم بتدقيق عملياتها .
  - الاستقلال الذاتي أو الذهني ، بمعنى استقلال المدقق مهنيًا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل .

#### المعيار الثالث : بذل العناية المهنية المعقولة

<sup>16</sup> - أحمد حلمي جمعة ، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 30-32  
<sup>17</sup> - رزق أبو زيد الشحنة تدقيق الحسابات مدخل معاصروفاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، 2015 ص 121-122

يجب على المدقق بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل التدقيق حتى يبعد نفسه عن مساءلة قد يعترض لها إذا ما قصر في بذل هذه العناية، وفي هذه الحالة يتعين عليه:

- بذل قصارى جهده خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حتى يتمكن من إعداد خطة تدقيق ملائمة.
- بذل العناية المهنية المعقولة خلال الفحص اللازمة لعملية التدقيق، ملتزماً في ذلك بمعايير التدقيق الدولية، و اتخاذ الحذر المهني عند اختيار العينة و جمع الأدلة و تقييمها.
- بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة التقرير، بحيث لا يقوم المدقق بإبداء رأيه إلا بعد تقييم و تحديد النتيجة النهائية بشكل واضح.

#### الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق ، حيث تشمل ثلاثة معايير هي : التخطيط الملئم لعملية التدقيق ،دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، و الحصول على الأدلة إثباتات كافية و ملائمة :

#### المعيار الأول : التخطيط الملئم لعملية التدقيق :

يجب على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق يتم ترجمتها في برنامج التدقيق يمكن تنفيذها عملياً، ويجب أن يوضح هذا البرنامج ما يلي:

- توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة
- تخصيص العمالة (المساعدين و المشرفين) بمكاتب التدقيق من أعمال التدقيق المختلفة.
- الإشراف المناسب على المساعدين و المشرفين على عملية التدقيق .

#### المعيار الثاني : دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب هذا المعيار قيام المدقق بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يتم تطبيقه داخل المؤسسة ، و تحديد ما إذا كان يتم تنفيذه لما هو مخطط بههدف تحديد نواحي القصور به و تقدير المخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الخطأ أو الاحتيال ،مما يساعد في تحديد حجم الاختبارات الأساسية للعمليات ، و تحديد طبيعة و توقيت إجراءات التدقيق .

و قد أشار معيار التدقيق رقم (315) إلى أن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بما فيها فهم المؤسسة ، و بيئتها يساعد المدقق في تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ ،وعلى مستوى البيانات المالية أو على مستوى التأكيدات ، بما يوفر أساساً لتصميم و تطبيق الاستجابات لمخاطر الجوهرية التي تم تقييمها ،وهذا من شأنه يساعد في تخفيض هذه المخاطر.

#### المعيار الثالث: الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة

يتطلب هذا المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة الحصول المدقق الخارجي على أدلة إثبات كافية و ملائمة ، بحيث تساعده في إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة العميل ، كما تدعم الثقة في عدالة هذه القوائم ،ولذلك يجب التوصل إلى الأدلة الجديرة بالثقة من خلال عدة وسائل كما في حالة حصول المدقق على

أدلة داخل المؤسسة مثل : دفاتر الحسابات و مستندات القيد و غيرها ، أو أدلة من خارج المؤسسة مثل : المصادقات و الاستفسارات الخارجية و غيرها .

مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأدلة من خارج المؤسسة تكون أكثر ثقة من الأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة ، وحتى يمكن اعتبار الأدلة الملائمة يجب أن مرتبطة ارتباطا وثيقا بالبند محل التدقيق ، كما يجب الحصول على أدلة كافية من وجهة نظر المدقق و حكمة الشخص ، وعلى هذا الأساس فإن المدقق لا يبدي رأيا إلا بعد التأكد من كفاية الأدلة و ملاءمتها .

### الفرع الثالث: معايير إعداد التقارير

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق ، و هو وسيلة مكتوبة لنقل و إيصال المعلومات و رأي المدقق بشكل واضح و مفهوم و موثوق فيه إلى جميع المستفيدين ، كما يعد وثيقة تمكن قيام المدقق بتنفيذ واجباته .

و أشار المعيار التدقيق الدولي رقم (700) إلى شكل و محتوى تقرير المدقق الذي يصدره في نهاية عمله و يوضح فيه رأيه في القوائم المالية، و يحكم إعداد هذا التقرير وفقا لما جاء بمعايير التدقيق أربعة معايير مهنية يجب الإشارة إليها في التقرير و هي :

#### 1- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عنها

يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى أن القوائم المالية للعميل تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عنها و المقبولة قبولاً عاماً، حيث تعبر هذه المبادئ هي الأساس

الذي يقاس عليه صدق و عرض القوائم المالية

و يقصد بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً أن يتم إتباع تطبيق قواعد و أصول محاسبة في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في عمله ، و التي صادق عليها المختصون في مجال المهنة ، و يعني ذلك التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبة في إعداد و عرض القوائم المالية بما يضمن صدق هذه القوائم ، و خلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات معتمدة أو غير معتمدة

#### 2- مدى ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبة المتعارف عليها:

يجب أن يتأكد المدقق فيما إذا كانت المبادئ و السياسات المحاسبية المتعارف عليها و التي استخدمت في إعداد القوائم المالية قيد التدقيق لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة ، وفي حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ فيجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره .



و يعني ذلك ثبات المؤسسة في إتباع المبادئ و السياسات المحاسبية من خلال الفترات المالية بهدف الإبقاء على سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس المؤسسة عبر السنوات أو بينها وبين المؤسسات الأخرى مماثلة تتبع نفس المبادئ المحاسبية و لعدم إظهار قوائم مالية مضللة في حالة عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ.

### 3- مدى كفاية ومناسبة الإفصاح :

يجب أن تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيراً كافياً مناسباً عما تحويه من معلومات، و بخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح .

ولذلك يجب أن يقرر المدقق مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدي رأيه فيها، و إذا رأى المدقق أن هناك قصور في كم أو نوع أو محتوى هذا الإفصاح فسوف يشير في تقريره إلى ذلك .

### 4- إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب:

يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبراً عن هذه القوائم كوحدة واحدة ، ولا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية ، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المدقق إلى الأنواع التالية :

- رأي نظيف، وفيه يبدي المدقق رأيه بدون أي تعديلات أو تحفظات
- رأي غير نظيف وفيه يبدي المدقق رأيه متضمناً بعض التحفظات
- رأي معاكس ، وفيه يبدي المدقق عكسياً فقط إذا اعتقد القوائم المالية محرفة أو مضللة كلياً ، بمعنى

أنها لا تعتبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

- رأي سلبي (الامتناع عن إبداء الرأي) ، وفيه يمتنع المدقق عن إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية ، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصل المدقق إلى أدلة و قرائن إثبات كافية للإبداء رأيه .<sup>18</sup>

### المطلب الثالث : إجراءات التدقيق

من أجل تحسين فعالية التدقيق و تحسين كفاءته فإن على المدقق أن يتبع بعض الإجراءات المهنية للقيام بعملية التدقيق الجديدة و التي تتمثل كالتالي :

### 1- التأكد من صحة تعيينه مدققاً للحسابات:

ويختلف التأكد من صحة التعيين باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة كما يلي :

- مؤسسات الأشخاص: في هذه الحالة على المدقق أن يحصل على عقد مكتوب من صاحب المؤسسة.
- مؤسسات رؤوس الأموال : إذا كانت المؤسسة جديدة فإن على المدقق الاطلاع على عقد التأسيس و القانون النظامي للمؤسسة ، و أما إذا كانت المؤسسة مستمرة فيمكن للمراجع التأكد من تعيينه بالرجوع إلى قرار الجمعية العامة الذي يثبت ذلك.<sup>19</sup>

فهم مكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى العميل :

<sup>18</sup> - رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2015، ص 124-130

<sup>19</sup> - عماري سمير ، ديلي عمر ، " دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات الحسابية "، ملتقى حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المسائل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، كلية العلوم و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عمار ثلجي، الأغواط 2013، ص 10

و تشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي ( آلية النظم المحاسبية المستخدمة ) و إجراءات نظم الضبط الداخلي و معرفة مدى وضعها موضع التنفيذ و التي من خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات العميل للتدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الانسحاب من المهمة .

**تقويم درجة المخاطر في نظم الضبط الداخلي :**

فإذا اتفق على أن درجة المخاطر عالية في أن تكتشف نظم الضبط الداخلي تلقائياً الأمور المادية التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية تكون مخاطر التدقيق عالية أو عندما تكون درجة المخاطر في التدقيق متدنية يجب فهم نظم الضبط و تحديد الأمور التي تعزز قناعة المدقق لأن درجة المخاطرة هي دون المستوى .

**التدقيق الإخباري**

يستخدم المدقق تقييمه لنظم الضبط الداخلي و موقفه بدرجة مخاطرة التدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق ، توقيت أعمال التدقيق و الوقت اللازم لأعمال التدقيق و حجم العينة.

**تقويم نتائج أعمال التدقيق:**

بعد أن يقوم مدقق الحسابات في أعمال المراجعة التي قرر القيام بها يقوم بتقويم نتائج أعمال التدقيق و الاستنتاجات التي خرج بها بغرض معرفة مدى إمكانية توفر قاعدة يعتمد عليها في إبداء رأيه في البيانات الحسابية الختامية.

**تقرير مدقق الحسابات**

يبين تقرير مدقق الحسابات نطاق عمله الذي قام به و يبين استنتاجات المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي و نتائج أعمال المؤسسة موضوع التدقيق.

**المبحث الثالث: أساسيات التدقيق**

سنتطرق في هذا المبحث إلى أساسيات التدقيق التي تحكمه و المتمثلة في مراحل و أدوات التدقيق ، و حقوق و واجبات المدقق

**المطلب الأول : أدوات التدقيق**

يعتمد المدقق على مجموعة من الأدوات من القيام بمهمته ، و التي بفضلها يستطيع اكتشاف الأخطاء و أوجه القصور و المخلفات المرتكبة ، وعلى أساسها يمكن أن يحلل تشخيص المشكل المراد معالجته ، وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة ، وهي تضم أدوات الاستفهام ، الوصف ، التنظيم .

**1- أدوات التنظيم وتشمل ما يلي :**

- **الهيكل التنظيمي:** يقوم المدقق بوضع الهيكل التنظيمي للمؤسسة من أجل معرفة الهيكل المعتمد ، واعتماد على حجم المؤسسة يختلف الهيكل التنظيمي

- ميثاق التدقيق: هو وثيقة ضرورية لوظيفة التدقيق ، هذا الميثاق يعمل على هدف مزدوج متمثل في تحديد الأهداف و صلاحيات و مسؤوليات التدقيق ، و التعرف بهذه الوظيفة للأطراف الفاعلة الأخرى ، وهذه الوثيقة مهمة وتعتبر الزامية.<sup>20</sup>
- دليل التدقيق الداخلي : يخص المدققين بحد ذاتهم ، وهو يهدف إلى تعزيز نشاطهم من خلال إطار عمل المدققين ، يساعد على تدريب المدققين الجدد ويكون بمثابة مرجع لهم .
- مخطط التدقيق : هو برنامج لعدة سنوات يأخذ مختلف المهام التي سوف يقوم بتنفيذها

## 2- أدوات استفسارية تنقسم إلى: <sup>21</sup>

- المعاينة الإحصائية : وهي تقنية تستخدم عن طريق سحب عينة عشوائية من مجتمع محل الدراسة باستقراء الملاحظات المسجلة حول العينة بتحديد معين ودقة مطلوبة ، وغرضها الحصول على أكبر عدد من المعلومات مقابل عدد أقل الفحوصات .
- المقابلات : تعتبر هذه التقنية ضمن التقنيات غير الرسمية التي تتسم بالوصف الإجراءات وذلك بسرد شفهي دون الرجوع إلى الوثائق و المستندات تتعلق بذلك ، وتشمل المقابلة ثلاثة خطوات هي:  
تحضير المقابلة: تتضمن تحديد سابق لموضوع المقابلة، يتم حصرها مسبقا بناء على معرفة التي تحصل عليها المدقق حول المؤسسة من خلال الوثائق و المقابلات وخبرته السابقة، حدسه ، مساعدة الزملاء ، كما يجب إعداد الأسئلة بشكل جيد مما يسمح بالحصول على الأجوبة بنفس المستوى.  
طرح الأسئلة: يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار عند طرح الأسئلة أنه دوما متأكد من فهم المخاطب للأسئلة التي يتم طرحها إلزام الأمر إعادة صياغتها للفهم  
الاستبيان الخاص بالرقابة: وهي أداة مستخدمة كثيرا تسمح بدرجة عالية من التشخيص الكلي لجهاز الرقابة الداخلية، ويتكون الاستبيان من مجموعة من الأسئلة يتم الإجابة عليها.  
التحقق من ملفات الكمبيوتر: تعمل هذه الأداة على فحص لوسائل وكذا نظام الخاص بالمؤسسة على أساس معايير معين، ويستوجب الاستغلال الأفضل لها وهذا لفائدة المدقق فهي تزيد من فعاليتها وتمثل أهدافها في القيام بالإحصاء السريع للعناصر موضع الدراسة وبناء قوائم لحالات التي تم فحصها بطريقة شاملة أو عشوائية وقيام باختيار عينات المجتمع.

## أدوات الوصف: تتمثل فيما يلي:

- مخطط الوصف (خرائط التدقيق): تبين هذه الخرائط دور انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية النهائية، وهي تقدم نظرة شاملة عن تسلسل المعلومات وإجراء انتقالها.

<sup>20</sup>- إدريس عبد الله الشتيوي، (لمراجعة والمعايير وإجراءات)، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، ص 65-66

<sup>21</sup>- أحمد حلي جمعة ، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان، الطبعة الأولى ، 2009، ص 227

دراسات وصفية: تتميز بعض مراحل عملية التدقيق بصعوبة وصفها ويلجأ المدقق إلى سرد لوصف النظام ونمیز نوعين:

السرد الذي يقوم به شخص خاضع للتدقيق: يكون في بداية مهمة التدقيق ويقوم المدقق بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتدقيق وتطرح هذه الطريقة النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق.

السرد الذي يقوم به المدقق: يقوم المدقق بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدقق المعلومات، والمدقق عليه استغلال ما قدمه جميع الأطراف.

المخطط الوظيفي: هو الأداة الأولى التي تكون محل اهتمام الموقوف ، و ان لزم الأمر يتوجب عليه تشكيكه من اجل أن تتضح له صورة الجيدة وذلك استنادا إلى الملاحظات ، المقابلات ، الوصف

شبكة تحليل المهام : هي أداة تقرير تحاليل المناصب و بالتالي يمكن اعتبارها الجهاز تصويري لحدث ما في زمن معين ، ومن خلالها يتمكن المدقق من اكتشاف مشكل تعدد المهام وبالتالي محاولة إيجاد و العلاج اللازم .

الملاحظة المادية: هي طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات ميدانية عادة لا يكتفي المدقق بالوثائق و المستندات التي يدرسها على مستوى إدارة التدقيق إنما يتطلب الأمر خروج للميدان الدراسة و الملاحظة الميدانية.

مسار التدقيق (طريقة التدقيق) هو عبارة عن وظيفة للمراقبة المحاسبية حيث يجمع المدقق كل عناصر البراهين وهذا من اجل إعادة البناء التسلسل للعمليات حيث يسمح بالتوصيل إلى النتائج المحاسبية ومن ميزاته

أنه لا يتعلق بمهمة واحدة وينطلق من وثيقة لكي يصعد إلى المصدر و يسمح بمراقبة كل المستويات الوسطية لعملية معينة من إثباتات و تبريرات ويجعل الفحص ممكن بربط وإظهار العلاقة بين مختلف العمليات الوسطية

### المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق:

#### أولا حقوق المدقق:<sup>22</sup>

- حق طلب أي دفاتر أو المسندات أو السجلات و الإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة؛
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول؛
- فحص وتدقيق الحسابات و السجلات وفقا للقوانين و اللوائح؛
- الحق في جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة لذلك ؛
- الحق في تدقيق باقي أصول المؤسسة وكذلك التحقق من التزاماتها المستحقة ؛
- الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد عند الحاجة؛
- الحق في الحصول على أتعابه؛

<sup>22</sup> - زهير حطرب ، علم تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى دار البداية عمان ، 2010 ، ص 104

- الحق في حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفة شخصية أو من ينوبه من مساعديه ، وذلك لتقديم تقرير و عرضه و مناقشته و الرد على الاستفسارات؛

#### ثانيا : واجبات المدقق<sup>23</sup>

- الفحص و التدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة و دفاترها؛
- التأكد من مدى قوة النظام الرقابة الداخلية؛
- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول و الخصوم؛
- التأكد من أن الأصول ملكا للمؤسسة ؛
- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة و المحاضر و التعليمات الصادرة عنه ، و أي بيانات ضرورية يمكن الحصول عليها؛
- تقديم التوصيات و الاقتراحات؛
- القيام بتخطيط إجراءات التدقيق و تنفيذها للحصول على تأكيدات معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي أخطاء جوهرية ؛
- تبليغ الجهات المختصة عن أي اختلاس يتم اكتشافه في أموال الجهة التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها أو التلاعب أو التزوير في هذه الحسابات؛
- تقديم تقرير إلى الهيئة العامة أو الجهة التي عينت المحاسب القانوني لمزاولة أعمال التدقيق ، مستندا في ذلك إلى معايير التدقيق الدولية المعتمدة بخصوص هذا التقرير؛

#### المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق<sup>24</sup>

##### أ- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

- 1- أشغال أولية: التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة، التنظيم المهني، عناصر المقارنة ما بين المؤسسات
- 2- اتصالات أولى مع المؤسسة: التعرف على الوثائق الداخلية، حوار مع المسؤولين ، زيارات ميدانية ، تجديد المقاييس ، إعادة نظر برنامج التدخل .

##### ب - فحص و تقييم الإجراءات :

- 1- جمع الإجراءات : استعمال خرائط التتابع ، كتابة ملخصات إجراءات، ملخص إجراءات الأدلة الكبيرة الحجم
- 2- اختبار التطابق (الفهم) : تتبع بعض العمليات للتأكد من وجود ومن حقيقة النظام

<sup>23</sup> - مرجع نفسه، ص 105

<sup>24</sup> - محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية 2003 ، ص 53-54

- 3- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية: نقاط القوة للنظام نظام ضعف
  - 4- اختبار الاستمرارية: اختبارات للتأكد من أن نقاط مطبقة
  - 5- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية: نقاط قوة النظام، ضعف التطبيق و ضعف التصور، ضعف النظام ككل وجود حلول وعدم وجود حلول .
- ج - فحص الحسابات :
- 1- تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية: تخفيف البرنامج، تدعيم البرنامج (اختبارات إضافية ) رفض المصادقة؛
  - 2- اختبارات السريانية و التطابق حسب الحالة وبصفة مكملة أحيانا ؛
  - 3- اختبار التطابق إعادة نظر في المعلومة ، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية ؛
  - 4- اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية ؛
  - 5- اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية ؛
  - 6- اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية ؛
  - 7- إنهاء عملية المراجعة ، التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبية ؛
  - 8- فحص الأحداث ما بعد الميزانية ؛
  - 9- فحص تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية ؛
  - 10- إعادة النظر في أوراق العمل، إصدار الرأي.

#### خلاصة

إن تطور مفهوم التدقيق كان نتيجة التغييرات الهائلة في بيئة الأعمال الداخلية و الخارجية للمؤسسات، وتعقد عملياتها نظرا لكثرتها و أحيانا لتعذر فهم البعض منها. فتطور معه عملية التدقيق من مجرد إعطاء رأي مهني محايد حول عدالة ومصداقية القوائم المالية إلى تتبع مختلف عملياتها المؤسسة و البحث عن أوجه الضعف و

القصور و التقرير عنها للأطراف المعنية، وهذا ما أشارت إليه معايير التدقيق التي شرحت حيثيات عملية التدقيق.

## الفصل الثاني

### نظام الرقابة الداخلية



يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الذي يحمي مصالح المؤسسة بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة بصفة عامة، حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية الذي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات السليمة .

ويجب أن يعكس نظام الرقابة الداخلية طبيعة أوجه النشاط المختلفة في المؤسسة ، فنظام الرقابة الداخلية الذي يطبق في المؤسسة معينة قد لا يصلح للتطبيق في المؤسسة أخرى علاوة على ضرورة أن يكون هذا يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الذي يحمي مصالح المؤسسة بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة بصفة عامة، حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية الذي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات السليمة .

ويجب أن يعكس نظام الرقابة الداخلية طبيعة أوجه النشاط المختلفة في المؤسسة ، فنظام الرقابة الداخلية الذي يطبق في المؤسسة معينة قد لا يصلح للتطبيق في المؤسسة أخرى علاوة على ضرورة أن يكون هذا النظام اقتصاديا بمعنى الحصول على النتائج المتوقعة بأقل تكاليف ممكنة و أن يكون هذا النظام واضحا و سهلا و مفهوما لدى قائمين بتطبيقه .

### المبحث الأول : إطار نظام الرقابة الداخلية

إن تعدد أصناف المؤسسات و كبر حجمها و إتساع رقعة نشاطها و تنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تعطي كل منها وظائف معينة ، إذ بانسجامها وتضافرها تستطيع المؤسسات رسم خطط تجسد سياستها ، ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها .

إن هذا التنفيذ يكون باعتماد نظام الرقابة الداخلية، مما يبرز حاجة المؤسسات إلى هذا النظام.

### المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

#### أولا التطور التاريخي

ظهرت الرقابة الداخلية تقريبا في سنوات السبعينيات ، وبالتالي فهي تعتبر حديثة بالمقارنة بالرقابة الخارجية ، وقد لاقت الرقابة الداخلية قبولا كبيرا في الدول المتقدمة ، واقتصرت الرقابة الداخلية في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت ، ولكن مع تطور المؤسسات أصبح من الضروري تطوير الرقابة الداخلية ، و توسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص و تقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية وتزويد الإدارة بالمعلومات .

ومن العوامل التي ساعدت على تطوير نظام الرقابة الداخلية نجد ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات، و الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء و الغش.<sup>25</sup>

#### ثانيا: تعريف نظام الرقابة الداخلية

إن كثرة اهتمام الباحثين و الخبراء و الهيئات الدولية بنظام الرقابة الداخلية أدى إلى وفرة التعاريف الخاصة به ، مع اختلاف مضمونها وزاوية رؤيتهم لهذا النظام و سنحاول إعطاء أهم التعاريف لنظام الرقابة الداخلية كما يلي :

#### تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين :

عرف المعهد نظام الرقابة الداخلية على أنه : "نظام مكون من الخطة التنظيمية و الطرق و الإجراءات المتبعة داخل المؤسسة بهدف حماية أصولها ، و مراقبة دقة المعلومات المحاسبية ، وزيادة الكفاءة ، و التأكد من تطبيق الموظفين للتعليمات و القوانين الصادرة من الإدارة."<sup>26</sup>

<sup>25</sup> - نعمة كاظم حسين ، أحمد محسن حسن ، " دور الرقابة الداخلية في حماية أصول و أموال المنظمة دراسة تطبيقية في جامعة بابل " ، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية ، ع3 جامعة بابل العراق ، 2008 ، ص901  
<sup>26</sup> pratique de l'audit, Berti Edition, . BELAIBOUDM<sup>26</sup>, Alger, Algérie, 2001, p23.

تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب مجمع الخبراء المحاسبين بفرنسا :

الرقابة الداخلية هي : " مجموع الضوابط التي تساهم في التحكم في المؤسسة .<sup>27</sup>

تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب الهيئة الدولية للتدقيق :

نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ، و مجموع الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف المديرية ، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال ، هذه الأهداف تشمل احترام السياسة الإدارية ، حماية الأصول ، اكتشاف الغش و الأخطاء ، تحديد مدى كمال دفاتر المحاسبية ، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية .<sup>28</sup>

تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب مفهوم لجنة COSO :

عرفت اللجنة نظام الرقابة الداخلية على أنه : " عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة و الإدارة و الأفراد الآخرين في المؤسسة و التي يتم تصميمها لتعطي تأكدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية :

- مدى نجاعة العمليات و فعاليتها ؛
  - مدى الاعتماد على التقارير المالية ؛
  - مدى الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها .<sup>29</sup>
  - حيث تهدف لجنة في مجال الرقابة الداخلية إلى :
  - تحسين نوعية الإبلاغ المالي عن طريق التركيز على إدارة المؤسسات ، و المعايير الأخلاقية و الرقابة الداخلية و الحوكمة ؛
  - توحيد مفهوم الرقابة الداخلية و النظر في التفسيرات المختلفة و المفاهيم ؛<sup>30</sup>
- بعد التطرق إلى أهم تعاريف الهيئات ، سنحاول الإشارة إلى أبرز التعاريف الخاصة بالأكاديميين و الباحثين في هذا المجال :

**التعريف الأول :**

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه: " مجموعة من النظم و التعليمات و القرارات و اللوائح المنظمة للأعمال في الوحدة الإدارية و أساليب الرقابة، و الوسائل المتاحة لحماية أموال المؤسسة " .<sup>31</sup>

**التعريف الثاني:**

<sup>27</sup> - عبد الرحمان بابنت ، ناصر دادي عدون ، التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2008 ، ص 55

<sup>28</sup> - فتحي رزق السوافيري و آخرون ، الإتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 12 .

<sup>29</sup> - خلف الله الموريات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، دار الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن الطبعة الأولى ، 2014 ، ص 257

<sup>30</sup> مرجع نفسه ، ص 337 .

<sup>31</sup> - فداء عبد المجيد صبار ، " مدى التزام شعب الرقابة و التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية بالمعايير المهنية الحديثة " مجلة كلية الأمان الجامعة ، ع 19 ، جامعة الأمان ، العراق ، 2012 ، ص 72 .

يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه : " نظام خاص بتوزيع العمل و الاختصاصات و المسؤولية بين موظفي المؤسسة من الأقسام المختلفة بحيث تراقب أعمال الموظف بواسطة موظف آخر .<sup>32</sup>  
التعريف الثالث:

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه : " ضبط عام للتسيير الموجة المؤسسة بهدف الامتثال و احترام الإجراءات ، القوانين و اللوائح ، وكذلك الإجراءات التي تؤدي إلى مبادئ تحقيق الثقة"<sup>33</sup>  
من خلال ما سبق يمكننا القول بأن نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن الخطة التنظيمية الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة و تشمل جميع عملياتها ، و مجموعة من الإجراءات الإدارية و المحاسبية و التنظيمية التي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة ، وضمان الالتزام بالقوانين و التشريعات و اللوائح ، بالإضافة إلى تحقيق أعلى مستوى من الكفاءة و الفاعلية لغرض ضمان تحقيق أهداف المؤسسة و استمراريتها.

### المطلب الثاني :العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية:

لقد تعددت العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية، وهذا نتيجة التطورات التي مر بها العالم ككل وخاصة من الناحية الاقتصادية ومن أهم هذه العوامل نجد:

#### 1- تعدد أنواع المؤسسات

تميزت المؤسسة بعدة أصناف وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة أنشطتها (تجارية، صناعية ، خدماتية ، فلاحية )، أو من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة ، عمومية) أو من ناحية حجمها (مصغرة، صغيرة ، متوسطة و كبيرة) ، ونتيجة لهذه الأصناف و التقسيمات كان من الضروري على المساهمين تكوين مجلس الإدارة لمناقشة كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ولتقييم عمل الهيئات المسيرة لها، وهذا التقييم يكون بالمقارنة ما توصلت إليه هذه الهيئات من نتائج مبرر لنشاطها بما تم رسمه في الخطة التنظيمية، وهذا التقييم يكون عن طريق ما يسمى بالرقابة الداخلية .

#### 2- تعدد العمليات

تقوم المؤسسة بعدة وظائف، حيث أنها تستثمر ، تشتري ، تنتج وتبيع في نفس الوقت ، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى، و في إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على أي وظيفة تقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة ، ونظام الرقابة الداخلية هو المطالب بالمساعدة على تحقيق ذلك .

#### 3- تفويض السلطات

<sup>32</sup> - ابتهام أحمد فتاح ، رجاء جاسم محمد ، " تقويم الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات " ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، ع 20 ، جامعة بغداد العراق ، 2012 ، ص 239 .

<sup>33</sup> - لجنة المنظمات الراعية ، الرقابة الداخلية -إطار متكامل ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، الرياض السعودية ، 2010 ، ص 17 .

يكون هذا واضحا في شركات المساهمة ، وهذا بانفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية بسبب كثرة عددهم و تباعدهم ، بالتالي يسندون ذلك إلى جزء منتخب منهم " مجلس الإدارة " ، و الذي هو بدوره غير قادر على إدارة المؤسسة بمفرده فيقوم بتفويض السلطات إلى الإدارات المختلفة في المؤسسة و الإخلاء بمسؤولياته أمام المساهمين ، مع ضمانه تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس و إجراءات الرقابة الداخلية وهذا من أجل الاطمئنان على سلامة العمل داخل المؤسسة .

### 4-تطور إجراءات المراجعة الخارجية

إن تحول عملية المراجعة الخارجية من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة إختبارية تقوم على أساس العينة بسبب عدم إمكانية المراجع الخارجية القيام بالمراجعة التفصيلية لكافة العمليات المدونة في الدفاتر السجلات ، أدى إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يعتمد عليه المراجع الخارجي في تحديد حجم العينة المناسبة للقيام بعملية المراجعة الخارجية .

### 5 - حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة

لابد لإدارة المؤسسة من الحصول على تقارير دورية معبرة على الأوجه المختلفة لنشاطاتها ، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة و اللازمة ، وتصحيح الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة المستقبلية ، ومن هنا لابد من وجود نظام رقابة داخلية سليم ومتين يطمئن الإدارة على صحة تلك التقارير التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات .

### 6- حاجة الجهات الحكومية على بيانات دقيقة

تحتاج الجهات الحكومية على بيانات دقيقة حول المؤسسات المختلفة الناشطة داخل البلد ، وذلك لاستعمالها في عملية التخطيط الاقتصادي، الرقابة الحكومية ، التسعير وغير ذلك ، فإذا ما طلبت هذه البيانات من المؤسسة يجب أن تقدمها هذه الأخيرة بسرعة ، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن لها نظام رقابة داخلية فعال و قوي .

## المطلب الثالث :أهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية

### أولا : أهداف نظام الرقابة الداخلية

يهدف نظام الرقابة الداخلية بالدرجة الأولى في مساعدة إدارة المؤسسة على تحقيق الرقابة الفعالة على جميع عمليات المؤسسة، وضمان من أن القرارات المتخذة من طرفها تم تطبيقها بشكل الصحيح و السليم، كما يسعى إلى تحقيق الآتي:

- يوفر النظام الحماية الكافية لموجودات و ممتلكات المؤسسات المختلفة، عن طريق فرض الحماية المادية و المحاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع، وسوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء أو حسن نية.<sup>34</sup>
- زيادة الثقة بالبيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات و اتخاذ القرارات الإدارية.
- كما حدد مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي أهداف الرقابة الداخلية تتمثل في:

- موثوقية تقديم البيانات المالية ؛
- فاعلية و كفاءة العمليات ؛
- الامتثال للقوانين و الأنظمة؛
- ضمان مصداقية و دقة المعلومات المالية و التشغيلية ؛

### ثانياً: أنواع الرقابة الداخلية

- يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع و يحتوي كل نوع على مجموعة من الإجراءات و التدابير بغرض تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية بشكل عام .
- وتتمثل أنواع نظام الرقابة الداخلية كما يلي :
- 1- الرقابة الإدارية:**

وتتضمن الأساليب و النظم و الخطط التي تتعلق بفحص و تقويم و تنمية النواحي التشغيلية و تشجيع العاملين على الالتزام بتطبيق السياسات و التعليمات و تشخيص المخالفات نواحي القصور اقتراح أنجح السبل لحلها و تلاقي حدوثها مستقبلاً .

وتتكون الرقابة الإدارية من وسائل متعددة و هي :

الموازنات التقديرية؛

حسابات التكلفة ؛

التقارير الإحصائية ؛

تقارير الأداء ؛

الرقابة على الجودة ؛

برامج تدريب الموظفين ؛

و الرقابة الإدارية الفعالة مجموعة من المبادئ و التي تتمثل فيما يلي:

<sup>34</sup> - أحمد قايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية ، الطبعة الأولى ، دار للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2015 ، ص 49.

أن تعكس الرقابة طبيعة النشاط و احتياجاته ؛

يجب على النظام الرقابي أن يبلغ عن الانحرافات بسرعة ؛

يبين نظام الرقابة الأعمال التصحيحية ؛

يجب تزويد المرؤوسين بتغذية عكسية الأداء ؛

## 2- الرقابة المحاسبية:

و تشمل الخطة التنظيمية و كافة وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى اختبار الكشوفات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و الحسابات ، ودرجة الاعتماد عليهما ، و يهدف الجانب المحاسبي للرقابة الداخلية إلى تحقيق هدي الحماية و الدقة و هناك وسائل متعددة للرقابة المحاسبية منها

- نظام القيد المزدوج ؛
- رقابة الحسابات ؛
- إتباع موازين المراجعة الدورية ؛
- إتباع نظام المصادقات ؛
- اعتماد قيود التسوية من الموظف مسؤول؛
- إمداد الإدارة بالبيانات المحاسبية و المالية بصفة دورية؛

## 3- نظام الضبط الداخلي :

يقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المؤسسات و مراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك بجعل عمل كل موظف يراجع بواسطة موظف آخر لضمان حسن سير أعمال المؤسسة.

وتشمل جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الغش و الاختلاس ، و لتحقيق ذلك يعتمد على تقسيم العمل مع تحديد الاختصاصات.<sup>35</sup>

المبحث الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية، مقوماته ، إجراءاته

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات و الركائز والتي من خلالها يستطيع تحقيق الأهداف التي وضع من أجله وذلك عن طريق الاعتماد على مجموعة من الإجراءات

## المطلب الأول : مكونات نظام الرقابة الداخلية

أعدت لجنة مجموعة من المكونات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وتتمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:<sup>36</sup>

<sup>35</sup> - توفيق مصطفى أبو رقبة ، عبد الهادي اسحق المصري ، تدقيق و مراجعة الحسابات ، دار الكندي للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن الطبعة الأولى

2014 ، ص 105-106

<sup>36</sup> - خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2012 ، ص 193

### أولا بيئة الرقابة

تتمثل البيئة الرقابية الأثر المجتمع للإتجاه العام و إدراك و تصرفات مجالس إدارات المؤسسات وملاكها على تحديد و تعزيز أو تخفيف من فعالية نظم الرقابة المقررة ، وتضع البنية الرقابية أسلوب التنظيم ، و تؤثر في الوعي الرقابي للعاملين ، وعلى تحديد السياسات و الإجراءات للتمسك بها ، وتمثل أيضا هدف المدقق عند فهم البيئة الرقابية أن يكون قادرا على تقييم اتجاه الإدارة و لجان التدقيق مجلس الإدارة و إدراكها و تصرفاتها بخصوص أهمية نظم الرقابة الداخلية و مدى التأكد عليها .

إن البيئة الرقابية تتأثر بثقافة المؤسسة و تاريخها ، و تؤثر على الوعي الموظفين و سلوكهم و تشكل العناصر الرئيسية التالية :

- النزاهة القيم الأخلاقية ؛
- الالتزام بالكفاءة ؛
- مجلس الإدارة / لجنة التدقيق ؛
- فلسفة الإدارة و النمط التشغيلي؛
- الهيكل التنظيمي ؛
- تحديد المسؤوليات و تفويض الصلاحيات ؛
- السياسة المتعلقة بالموارد البشرية و تطبيقها ؛

إن البيئة الرقابية هي التي تنظم و تحدد الإجراءات داخل المؤسسة و تقوم بتحفيز العاملين لتأدية أعمالهم بإتقان.

### ثانيا -تقييم المخاطر

عملية تقييم المخاطر تمثل عمليات التعامل مع المخاطر التي تشكل خرقا أو تهديدا لتحقيق أهداف المؤسسة ، وهي تتضمن تحيد و تحليل وتخمين أو تقييم المخاطر الملائمة.<sup>37</sup>

ويحدد نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة مخاطر التدقيق و مخاطر الرقابة و التي تمثل احتمال مرتبط بأن نظام الرقابة الداخلية سيسمح للأخطار و المخالفات أن تحدث و لكن اكتشافها عن طريق هيكل الرقابة الداخلية .

وتمر عملية تقييم المخاطر حسب مرجع عبر الخطوات التالية :

- تحديد المخاطر ؛
- تحليل المخاطر ؛
- تقييم درجة تأثير الخطر على المؤسسة؛
- تحديد كيفية الاستجابة للمخاطر المحددة و المقيمة ؛

<sup>37</sup> - محمد السيد سرايا و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، الطبعة الأولى ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، 2013، ص24.



و بصفة عامة تعتبر عملية تقييم المخاطر عملية جد مهمة إذ تقوم على مجموعة من الخطوات التي تساعد المؤسسة عن طريق تحديد المخاطر و طرق معالجتها و كيفية تفاديها مستقبلا.

### ثالثا الاتصال والمعلومات

يتعلق هذا الجزء بالتأكيد بأن المعلومات الملائمة قد تم تحديدها و السيطرة عليها و إيصالها بالشكل و الإطار الزمني المناسبين ، بحيث يتمكن الأفراد من انجاز و تحمل واجباتهم و مسؤولياتهم بفاعلية .

و تشمل هذه الناحية وجود نظام اتصال فعال داخل المؤسسة و خارجها مع أطراف مثل الزبائن و الموردين و حملة الأسهم ، وذلك التعامل مع البيانات الداخلية و تلك المتعلقة بالأحداث و الأنشطة و الظروف الخارجية .

وفي تقييم مدى ملائمة نظام المعلومات ، فإنه ينبغي على المؤسسة أن تأخذ الحسبان الأمور التالية.<sup>38</sup>

- حصول على المعلومات (داخلية و خارجية )، و تزويد الإدارة بالتقارير اللازمة عن أداء المؤسسة و مدى تحقيقها للأهداف الموضوعية ؛
  - توفير المعلومات للأشخاص المناسبين بتفصيل كاف و في توقيت مناسب ، و ذلك لتمكينهم من الاضطلاع بمسؤولياتهم بكفاءة و فعالية ؛
  - تعديل نظم المعلومات بحسب الحاجة ؛
  - دعم الإدارة لوضع نظام المعلومات الضرورية ، و الالتزام بالموارد المناسبة ؛
- يمكن القول بأن عنصر الاتصال و المعلومات يؤثر و يتأثر بنظام المعلومات داخل المؤسسة ، حيث يجب أن يستجيب لكافة المعلومات الصادرة و الواردة من و إلى المؤسسة .

### رابعا أعمال الرقابة

تساهم أعمال الرقابة في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة . هذه العمليات تسمح بالتأكد من الإجراءات الضرورية اتخذت من أجل التحكم في المخاطر التي يمكن أن تعيق تحقيق الأهداف . أنشطة الرقابة تتخذ على مستوى كل الهيكل التنظيمي ، وتتضمن إجراءات متعددة أكثر من المصادقة و التحقق ، و المقاربة و تقييم الأداء العلمية، و الفصل بين الوظائف 1. و تشمل ما يلي :

- اعتماد الموازنات التقديرية من قبل مجلس الإدارة ؛
- وضع تقارير أداء دورية لمجلس الإدارة تبيين الأداء الفعلي مقارنة مع الموازنات التقديرية ؛
- وضع ضوابط رقابية لمنع الأخطاء عند بناء أي نظام سواء كان النظام أليا أو يدويا ؛

من خلال كل هذا نستنتج بأن عنصر أنشطة الرقابية يتمثل في تقييم النتائج و استخراج الانحرافات إن وجدت و كيفية تصحيحها.

### خامسا المتابعة

<sup>38</sup> - مرجع نفسه ، ص 27

إن إحدى مسؤوليات الإدارة هي إنشاء رقابة داخلية و الحفاظ عليها على أساس مستمر ، حيث إن مراقبة عناصر الرقابة من طرف الإدارة هي تقسيم أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت و هي تشمل تقييم و تصميم عمل عناصر الرقابة.<sup>39</sup>

ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتوجيه و المتابعة من مصادر متنوعة و هي :

- دراسة الرقابة الداخلية الحالية ؛
- تقارير الهيئات التنظيمية ؛
- التغذية العكسية من العاملين ؛
- شكاوي العملاء ؛

و يشرح هذا العنصر كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية، و استخراج أوجه القصور و الضعف و محاولة تصحيحها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

جدول يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية

مكوناتها	وصف مكوناتها	عناصر مكونات الرقابة الداخلية
بيئة الرقابة	السياسات و الإجراءات واتجاه العام و الإدارة العليا و أصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية و أهميتها.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- القيم الأخلاقية و النزاهة .</li> <li>- الالتزام بالكفاءة.</li> <li>- فلسفة الإدارة و نمط التشغيل.</li> <li>- الهيكل التنظيمي.</li> <li>- تحديد السلطات و المسؤوليات.</li> <li>- سياسة الموارد البشرية.</li> </ul>
تقدير المخاطر	تحديد و تحليل الإدارة للمخاطر التي بإمكانها التأثير في إعداد القوائم المالية طبقا للإطار الدولي للتقرير المالي	<ul style="list-style-type: none"> <li>- عملية تقدير المخاطر .</li> <li>- تحديد العوامل التي تؤثر على المخاطر.</li> <li>- إمكانية حدوث مخاطر .</li> <li>- قرار إدارة المخاطر .</li> </ul>
الأنشطة الرقابية	الإجراءات و السياسات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي	<ul style="list-style-type: none"> <li>- أنواع الأنشطة الرقابية</li> <li>- الفصل الكافي في الواجبات</li> <li>- الترخيص الملائم للعمليات و الأنشطة</li> <li>- السجلات و المستندات كافية</li> <li>- الرقابة المادية على الأصول</li> </ul>
المعلومات و الاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد و تجميع و تبويب و تسجيل و التقرير عن العمليات المؤسسة	<ul style="list-style-type: none"> <li>- أهداف المراجعة المرتبطة بالتبويب ، التوقيت ، الترحيل و تلخيص العمليات</li> </ul>
التوجيه و المتابعة	التقييم المستمر و الدوري للإدارة على فعالية تصميم و تشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد مواقع الضعف .	<ul style="list-style-type: none"> <li>- متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية .</li> </ul>

المصدر: أمين أحمد لطفي التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2008،

ص 260

#### المطلب الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية

يبني نظام الرقابة الداخلية الجيد على خمسة أعمدة رئيسية وهي :

أولاً : الخطة التنظيمية الإدارية الجيدة :

لتحقيق فعالية الرقابة الداخلية يجب أن تتسم الخطة التنظيمية الإدارية بتمثيلها لكل المجموعة الإدارية التي تقوم بتحقيق الأهداف بطريقة واضحة و علمية و دقيقة ، بالإضافة إلى وجوب توضيح خطوط السلطة و المسؤولية ، كما يجب أن تكون مرنة ، وبسيطة مع الثبات النسبي لأن كثرة التعديلات تؤدي إلى تداخل المسؤوليات و بالتالي زيادة التلاعب أو تحقيق المصالح الشخصية ، و يجب أيضا تحديد مستوى معين من القرارات لكل مستوى ، لضمان محاسبة المسؤولية و الرقابة الفعالة على كل مستوى إداري ، مع ضرورة وجود شبكة اتصالات قوية و منظمة و في جميع الاتجاهات لتكون أساسا لتبادل و نقل البيانات و المعلومات التي تخدم أهداف الرقابة الداخلية و التنسيق بين الإدارات و أقسام المؤسسة<sup>40</sup>.

ثانيا : نظام محاسبي سليم :

لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم و مبادئ تتسم بالوضوح و الثبات ، و يجب أن يتضمن أساليب فنية للتحقيق من جدية المعلومات و للتأكد من دقتها و سلامة تبويبها ، كما يجب أن يشمل على مجموعة مستندات (داخلية ، و خارجية ) لكل عملية من عمليات المؤسسة مع وجوب تسجيل العمليات المحاسبية أولا بأول ، و يتطلب ذلك ضرورة وجود مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة ، و طبيعة أعمالها ، و إتباع مبدأ تقسيم العمل حتى يتاح للفرد مراجعة عمل من سبقه للقضاء على احتمالات الخطأ و الغش و سرعة كشفها ، و أن يعتمد النظام على مجموعة مناسبة من التقارير و القوائم المالية ، و باستخدام أمثل للحاسوب في تنفيذ العمليات المحاسبية ، و يجب أن يمثي النظام المحاسبي مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لسهولة إجراءات و تطبيق محاسبة المسؤولية .

ثالثا : نظام مستندي دقيق :

لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتميز النظام المستندي بالتنسيق و الترابط بين التنظيم المحاسبي و المستندي و الإداري، حتى يسهل حصر المسؤوليات و متابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية و الموضوعية في الوقت المناسب ، و بتحديد عدد الصور المناسبة و المطلوب إعدادها لكل عملية مستندية لإمكان المتابعة و الرقابة ، كما يجب تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري و المكتبي و تسيير الإجراءات في المؤسسة<sup>41</sup>.

رابعا : نظام تكاليف مناسب :

لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتسم نظام التكاليف بالتحديد الواضح لمركز التكلفة مع تبويب السليم لها ، و إتباع أسس عادلة و مناسبة لتوزيع تكاليف الخدمات ، و يجب إتباع المؤسسة للطرق العلمية و الدقيقة لتحديد كافة المنتجات النهائية ، بالإضافة إلى وجوب الرقابة المستمرة على كفاءة تنفيذ المهام داخل المراكز و الأقسام الإنتاجية ، و التصميم الواضح لمستندات التكاليف ، كما يجب تحديد اللوائح و القرارات المنظمة لعملية الشراء و التخزين و الاستثمار و الإنتاج المبيعات ، مع ضرورة الملائمة لأهداف المؤسسة و طبيعة

<sup>40</sup> - أحمد قايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي ، الطبعة الأولى ، دار الجنان للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن 2015 ص 52

<sup>41</sup> - مرجع نفسه ص 68

الإنتاج و حجم المبيعات ، و يجب أن يرتبط بالخطة التنظيمية حتى يسهل تطبيق محاسبة و مسؤولية و ممارسة الرقابة داخل المؤسسة .

خامسا: نظام فعال للحوافز:

لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يكون نظام الحوافز عادلا حتى يحقق القناعة لدى العاملين و عدم خضوعه لأي عوامل خارج السيطرة ، بالإضافة لعدم تغييره من وقت لآخر حتى لا يفقد الثقة به ، كما يجب أن يرتبط بالعاملين ارتباطا كبيرا و يتم وضعه في حدود الجهود أو الإسهامات المتوقعة من العاملين ، وفقا لمعايير الأداء العادي التي يجب أن تكون غير متطرفة و يمكن تحقيقها في ظل الظروف الإنتاجية للمؤسسة ، بالإضافة إلى ضرورة تنمية الوعي الرقابي لدى العاملين بحيث تدفعهم لرقابة أداؤهم لأعمالهم لتحقيق الهدف المنشود.

### المطلب الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة ، و تمثل أساسا في كل من الإجراءات التنظيمية و الإدارية ، الإجراءات المحاسبية و الإجراءات العامة .

أولا : إجراءات تنظيمية وإدارية :

و تضم مجالات التالية<sup>42</sup>

- تحديد اختصاصات الإدارية و الأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما منذ البداية إلى النهاية و يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد نتيجة الخطأ أو الإهمال
- تقسيم العمل بين الإدارات و الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفين الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة
- إعطاء تعليمات صريحة لكي يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات على ما قام به من عمل
- استخراج المستندات من الأصل و من عدة صور تخص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر شريطة أن لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.

ثانيا : إجراءات محاسبية :

و تضم مجالات التالية

<sup>42</sup> - أحمد قايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، الطبعة الأولى ، دار الجنان للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن 2015 ص 68-69

إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل فرضية الغش والاحتيال و يساعد إدارة المؤسسة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة، و إرفاقه بالوثائق المؤيدة الأخرى

- عدم إشراك أي موظف في تدقيق عمل قام به بل يقوم بذلك موظف آخر
- استعمال وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين التدقيق العام
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج و الأرصدة في الدفاتر و السجلات كحالة البنوك و الموردين و مصادفة العملاء
- القيام بجرد مفاجئ و دوري للنقدية و البضاعة و الاستثمارات و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية

ثالثا : إجراءات عامة :

و تضم مجالات التالية

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهدة نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية ضد خيانة الأمانة
- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر
- استخدام الرقابة الجدية بجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية
- استخدام وسائل المراقبة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة كتوقيع الصكوك و عهدة الخزائن
- استخدام نظام التفتيش لأقسام الخاصة بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب و الاختلاس.<sup>43</sup>

المبحث الثالث: علاقة نظام الرقابة الداخلية بالتدقيق

من الأول مهمة ضرورة تحديد أساس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية و التدقيق ، على أساس التدقيق يهتم بقياس مدى فعالية مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، ومدى مساهمته في تحقيق أهدافها الرئيسية و التشغيلية ومن جانب يهتم المدقق بالتأكد من هذا النظام يمنع حدوث أخطاء جوهرية ، او اكتشافها في الوقت المناسب.<sup>44</sup>

كما أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم 315 إلى ضرورة قيام المدقق بتقييم و فهم الأنظمة الرقابية للمؤسسة، و يحدد ما إذا تم العمل بها من طرف الموظفين في المؤسسة أم لا.

مما سبق يمكننا القول بأن علاقة التدقيق بنظام الرقابة الداخلية، تتمثل في كون المدقق يقيم ما إذا كان هذا النظام يتميز بالفعالية و أنه يخدم أهداف المؤسسة، ودرجة احترام الموظفين للتعليمات هذا النظام

<sup>43</sup> - مرجع نفسه ، ص 70

<sup>44</sup> - محمد سرايا أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، إسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص 88

المطلب الأول : طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله، و على ضوء ما يفسر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب.

أولاً: الاستبيان: يمثل عدة خطوات من الأسئلة حول سياسات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي يعتقد المدقق بأنها ضرورية لمنع الانحرافات المادية في البيانات المالية ، و الإجابة عن هذه الأسئلة ب نعم أو لا ، فإذا كانت الإجابة بنعم فمعنى ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يفي بالغرض.<sup>45</sup>

ثانياً: الملخص التذكيري: يقوم المدقق هنا بوضع قواعد و أسس نظام رقابة الداخلية سليم ، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان ، وهذا الملخص هو أمر متروك لكل مدقق حدا يضع الأسس و يقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.<sup>46</sup>

ثالثاً : التقرير الوضعي : يتم عمل وصف لكل عمل من النشاط ومن يقوم بها ، و نوعية المستندات و السجلات المستعملة ومن المسؤول عنها ، ومن مزايا هذه الطريقة هو وصفها لكل نشاط من الأنشطة.<sup>47</sup>

رابعاً : فحص النظام المحاسبي : وهنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية

و أسماء المسؤولين على إنشائها و عهدتها و تدقيقها ، و قائمة ثانية بطبيعة المستندات و الدورة المستندية ، و من تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية ، و تتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع.<sup>48</sup>

المطلب الثاني : مسؤولية المدقق تجاه أنظمة الرقابة الداخلية :

يقوم المدقق بدراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها و إحكامها ، حيث نصت معايير المهنية للتدقيق الصادر عن المعهد المدققين في أمريكا على أنه يجب أن يضمن مجال عمل التدقيق فحص و تقييم كفاية و فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة و الحكم على درجة متانتها.<sup>49</sup>

و يقوم المدقق بفحص كفاية نظام الرقابة الداخلية و فاعليته بغرض تحديد ما إذا كان النظام الموضوع يوفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها بطريقة اقتصادية بكفاءة ، و تعد الرقابة كافية إذا قامت الإدارة بالتخطيط و تصميم الأنظمة الرقابية بطريقة ملائمة ، و يلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم و الأنشطة ، و الأشخاص بالطريقة التي تكمن من تحقيق الأهداف الموضوعية ، حيث يتم التأكد المعقول عندما تتخذ إجراءات بتكاليف معقولة لجعل انحرافات في حدود المستوى المسموح به ، و يفيد ذلك التدقيق في تحديد

<sup>45</sup>- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2006 ، ص 92.

<sup>46</sup>- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، مرجع سابق ، ص 176

<sup>47</sup>- هادي التميمي ، مرجع نفسه ، ص 92.

<sup>48</sup>- خالد أمين ، مرجع نفسه ، ص 177

<sup>49</sup>- خلف الله الوارادات ، دليل التدقيق وفق المعايير الدولية ، الصادر عن LLA ، الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، 2014 ، ص 143

الأخطاء المهمة و الأعمال غير المشروعة و اكتشافها من أجل تصحيحها خلال مدة معقولة، أي أن الغرض من الفحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية هو تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو محدود<sup>50</sup> و بالتالي فإن المدقق دور في:

الالتزام: يعتبر من أهداف التدقيق تحديد ما إذا كانت سياسات و برامج و إجراءات الرقابة الداخلية المقررة تعمل بشكل مقنع .

حماية الأصول : يهتم المدقق بصفة رئيسية باختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية و المالية و التشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة على الأصول و حمايتها .

التحقق: يقوم المدقق بالتحقق من دقة و مصداقية و موثوقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة من أجل تعزيز الدقة و إمكانية الاعتماد.

تقييم الأداء : بالإضافة إلى الرقابة التنظيمية و التشغيلية فإن كثيرا ما يطلب من المدقق تقييم أداء العاملين .

التوصيات بالتحسينات : يجب على المدقق إبداء مقترحات تحسين نظام الرقابة داخلية خصوصا ما إذا كان هناك اكتشاف لحالة قصور ما<sup>51</sup>.

### المطلب الثالث : المعايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية:

تتم الرقابة الداخلية من خلال دورة معينة ومنظمة يتم على أساسها إتباع مجموعة من الخطوات و العناصر التي تضمن السير الحسن و السليم لهذه الوظيفة، و تتمثل هذه الدورة وضع المعايير للقيام بالمقارنة و تقييم النتائج .

#### 1-معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هياكل الرقابة الداخلية :

يجب أن تكون إدارة المؤسسة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية، وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها حيث أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم و تشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية يضمن لها إعداد و نشر قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها وذلك لأن إعداد القوائم المالية هي مسؤولية إدارة المؤسسة .

<sup>50</sup> - أحمد قايد نور الدين ، مرجع سابق ، ص 172

<sup>51</sup> - خلف الله الواردات ، مرجع سابق ، ص 144



ومن ناحية أخرى يجب أن تدرك الإدارة أن هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات بل يشتمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات وذلك لأن دقة أرصدة الحسابات والتي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية للمؤسسة تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها.

## 2- معيار تكامل مكونات أو أجزاء هيكل الرقابة الداخلية

أن هيكل الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء أو مكونات هي بيئة الرقابة و تقييم المخاطر و أنشطة الرقابة و المعلومات و الاتصال و المتابعة.

## 3- معيار فعالية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية :

وهذا المعيار يعرض فعالية كل جزء من أجزاء مكونات الرقابة الداخلية الخمسة و ذلك على النحو التالي:

### أ – معيار فعالية بيئة الرقابة :

يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأربعة الأخرى ، ولاشك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على سياسات و تصرفات مجلس الإدارة و إدارة المؤسسة ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية بالمؤسسة وذلك لأن تلك السياسات ستنعكس على سلوك جميع العاملين بالمؤسسة .

### ب- معيار فعالية تقييم المخاطر:

أن قصور الذاتي في هيكل الرقابة الداخلية لا يعطي الإدارة التأكيد المطلق بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة على عملية إعداد القوائم المالية ، و بالتالي فلا بد من وجود درجة معينة من الخطر المتعلق بهيكل الرقابة الداخلية .

ويجب أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفاعلية ، و اتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل و الأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر ، أو التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر و القيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الذي تتعرض له المؤسسة .

من العوامل التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر عدم كفاءة العاملين بالمؤسسة و زيادة درجة تعقيد نشاط المؤسسة ، و زيادة اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات ، و دخول منافسين جدد سوق المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيعها .

### ج- معيار فعالية أنشطة الرقابة :

لكي يكون هيكل الرقابة الداخلية فعالا لابد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر و تحقيق أهداف الرقابة الداخلية و تتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات و السياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات و إجراءات الرقابة الداخلية و الأصول و السجلات و الفصل بين

المسئوليات ، و الاعتماد السليم للعمليات و الأنشطة وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء و اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

### د- معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات:

يجب أن يكون لدى المؤسسة نظاما فعالا و لائما و الاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهداف المؤسسة.

ويقوم هذا النظام بتجميع و تسجيل و تصنيف و تحليل عمليات المؤسسة و التقرير عنها للمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة إلى أسفل أو أعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها و الثقة فيها.

### هـ- معيار فعالية المتابعة و التقييم المستمر لمكونات هيكل الرقابة الداخلية :

تؤدي عملية المتابعة و التقييم المستمر و بفاعلية لمختلف مكونات و أجزاء هيكل الرقابة الداخلية التي تحقق الكفاءة و الفعالية في هيكل الرقابة الداخلية لان التقييم و المتابعة المستمرة و بفعالية لمكونات هيكل الرقابة الداخلية يساعد على معرفة ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية يعمل وفقا للتصميم السابق إعداده أم لا ؟ وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزاء أو مكونات هيكل الرقابة الداخلية لتنمى مع التغيرات في ظروف التشغيل .

### 4- معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية :

لا شك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية للمؤسسة وبمائها من خبرات و مؤهلات مناسبة و باعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم و تشغيل و متابعة تشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة و تتبع مجلس الإدارة مباشرة .

وتلعب إدارة المراجعة الداخلية و التي تعمل فعاليتها دورا كبيرا في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

### خلاصة

إن هدف من ظهور نظام الرقابة الداخلية و حاجة المؤسسات إليه نظرا لكونه وسيلة مهمة تساعد المؤسسات لتحقيق أهدافها و حماية أصولها ، وهذا ما تطرقت إليه لجنة COSO التي شرحت مكونات نظام الرقابة الداخلية و حددت هدف كل مكون لغرض الوصول إلى نظام رقابة داخلية فعال و ملائم للمؤسسة



# الجانب التطبيقي

تعتبر المؤسسة الإستشفائية العنصر الأساسي في تقديم النشاطات ، القلب النابض والعقل المدبر للخدمات الصحية و العلاجية . يعتبر قطاع الصحة من بين أهم القطاعات بالدولة ، حيث أولته الحكومة الكثير من الاهتمام، رغم الإصلاحات الموجهة لقطاع الصحة بالجزائر، فيبقى هذا القطاع يعاني من مشاكل عديدة ، وقد نال قطاع الصحة و المستشفيات اهتمام الكثير من الباحثين و الدارسين سواء في مجال الطب أو على مستوى الإدارة، وهذا راجع لأهمية ودور المؤسسة الإستشفائية بالاهتمام لصحة الأفراد ، وسنتناول في هذا الفصل التعرف على مؤسسة الإستشفائية من خلال مفهومها و التطور التاريخي و هيكلها التنظيمي .

أولاً: نشأة وتعريف المؤسسة العمومية الاستشفائية بـ«شي غيفارا» بمستغانم:

#### 1: نشأة وتعريف المؤسسة :

من الباب تاريخي ، المؤسسة الاستشفائية بمستغانم شيدت في العهد الاستعماري وبالتحديد في سنة 1934 كمستشفى عسكري جهوي ثم تطور إلى مستشفى مختلط (عسكري و مدني) في سنة 1936 ، وفي 13 ماي 1949 تحولت المؤسسة إلى مستشفى جهوي بمستغانم.

و بعد انتهاء الفترة الإستعمارية تم تحويله الى القطاع الصحي لمستغانم (سنة 1962). و بقرار من الوالي سمي هذا المستشفى بـ" بمستشفى شي غيفارة" نسبة للرئيس الكوبي بعد زيارته للجزائر سنة 1969 . مساحة المؤسسة قدرها 18300 م2

سنة 2007 تم تقسيم قطاع الصحي إلى مؤسسات عمومية استشفائية ومؤسسات عمومية للصحة الجوية و ذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07 - 140 المؤرخ في 19 ماي 2007 و المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوية و تنظيمها و سيرها.

المؤسسة الاستشفائية هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي و توضع تحت وصاية الوالي.

▪ تتكون المؤسسة العمومية الاستشفائية من هيكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي، تغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة من البلديات ( المادة 02-03 من المرسوم التنفيذي 07 - 140 المؤرخ في : 19 / 05 / 2007 ) .

▪ تحدد المشتملات المادية للمؤسسة العمومية الإستشفائية بقرار من الوزير المكلف بالصحة.

يعين مدير المؤسسة العمومية بقرار من الوزير المكلف بالصحة .

- 2:صلاحيات المؤسسة الاستشفائية شي غفارة مستغانم

للمؤسسة العمومية الاستشفائية صلاحيات متعدد ، حسب المادتين 04 و 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07 140 المؤرخ في 19 / 05 / 2007. تتمثل مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية في التكفل بصفة

متكاملة و متسلسلة بالحاجات الصحية للسكان. و في هذا الإطار، تتولى على الخصوص الصلاحيات الآتية :

- ضمان تنظيم و برمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي و الاستشفاء؛
- تطبيق البرامج الوطنية للصحة؛
- ضمان حفظ الصحة و النقاوة ومكافحة الأضرار و الآفات الاجتماعية؛
- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة و تجديد معارفهم ؛
- المؤسسة العمومية الإستشفائية تعمل على إتاحة كل الفرص للتكوين الشبه الطبي و التسيير
- الإستشفائي على أساس تعاقد مع مؤسسات التكوين.
- 

ثانيا : الاختصاصات و المصالح المتوفرة بالمؤسسة محل الدراسة:

يوضح الجدول الموالي القدرة الإستيعابية لمستشفى شي غيفارة بمستغانم

الجدول رقم (02/01) القدرة الاستيعابية لمستشفى «شي غيفارا» بمستغانم

الاختصاص	قدرة استيعاب المصلحة بعدد الأسرة
الطب الداخلي	55
طب الأطفال	27
الأمراض المعدية	32
الأمراض الصدرية	38
الاستعدادات الطبية الجراحية	40
أمراض الأنف و الإذن و الحنجرة	24
طب العيون	33
طب الأعصاب	18
أمراض السرطان	32
الإنعاش الطبي	18
جراحة عامة	47
جراحة الأطفال	24
جراحة العظام	36
جراحة الأعصاب	12
تصفية الكلى	29
أمراض الجهاز الهضمي	18
أمراض الكلى و المسالك البولية	15
أمراض القلب	09
العلاج الفيزيائي	17
مركز نقل الدم	04
طب السجن	06
المجموع	534

المصدر: مدير الموارد البشرية DRH للمؤسسة الإستشفائية العمومية "شي غيفارة"

أما من ناحية تعداد المستخدمين داخل المستشفى ندرجه في الجدول الآتي حسب التخصص:

الجدول رقم (02/02): تعداد المستخدمين لمستشفى بـ«شي غيفارة» بمستغانم:

عدد الموظفين	الصنف
105	الممارسون الأخصائيون
76	الأطباء العامون
09	الأخصائيون في علم النفس العيادي
/	جراحو الاسنان
04	صيادلة
450	الشبه الطبيون
80	الموظفون الاداريون
272	العمال المهنيون
996	المجموع

المصدر: مدير الموارد البشرية DRH للمؤسسة الإستشفائية العمومية "شي غيفارة"



ثالثا: التنظيم الداخلي للمؤسسة:

تسير المؤسسة العمومية الاستشفائية بمجلس إدارة يرأسه والي ولاية مستغانم ويسيره مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية. هذه المؤسسة تستعين بهيكل استشاري الذي يتشخص في المجلس الطبي.

1- المديرية العامة:

يتولى تسيير المديرية العامة المدير الذي هو الممثل القانوني و الرسمي للمؤسسة ويساعده مكتبان :

● مكتب التنظيم العام.

● مكتب الاتصال.

2- المديرية الفرعية للموارد البشرية :

و التي بدورها تتكون من المكاتب التالية:

● مكتب المدير الفرعي للمورد البشرية ؛

● مكتب تسيير المستخدمين؛

● مكتب المنازعات؛

● مكتب الأجور؛

● مكتب التكوين؛

3- المديرية الفرعية للمالية والوسائل:

وتنقسم بدورها إلى ثلاثة مكاتب:

● مكتب المدير الفرعي للمالية و الوسائل؛

● مكتب المحاسبة المادية؛

● مكتب الميزانية و المحاسبة؛

● مكتب الصفقات العمومية

4- المديرية الفرعية للمصالح الصحية :

وتنقسم بدورها إلى ثلاثة مكاتب وهي :

● مكتب المدير الفرعي للمصالح الصحية،

● مكتب الدخول؛

● مكتب تنظيم وتقييم النشاطات الصحية،

● مكتب حساب التكاليف

يعد المدير مشروع الميزانية ويعرضه على مجلس الإدارة للمداولة وتمسك المحاسبة العمومية حسب قواعد المحاسبة العمومية ، ويسند تداول الأموال إلى عون المحاسب يعينه أو يعتمده الوزير المكلف بالمالية .  
تشمل ميزانية المؤسسات العمومية الاستشفائية بابا للإيرادات وبابا للنفقات

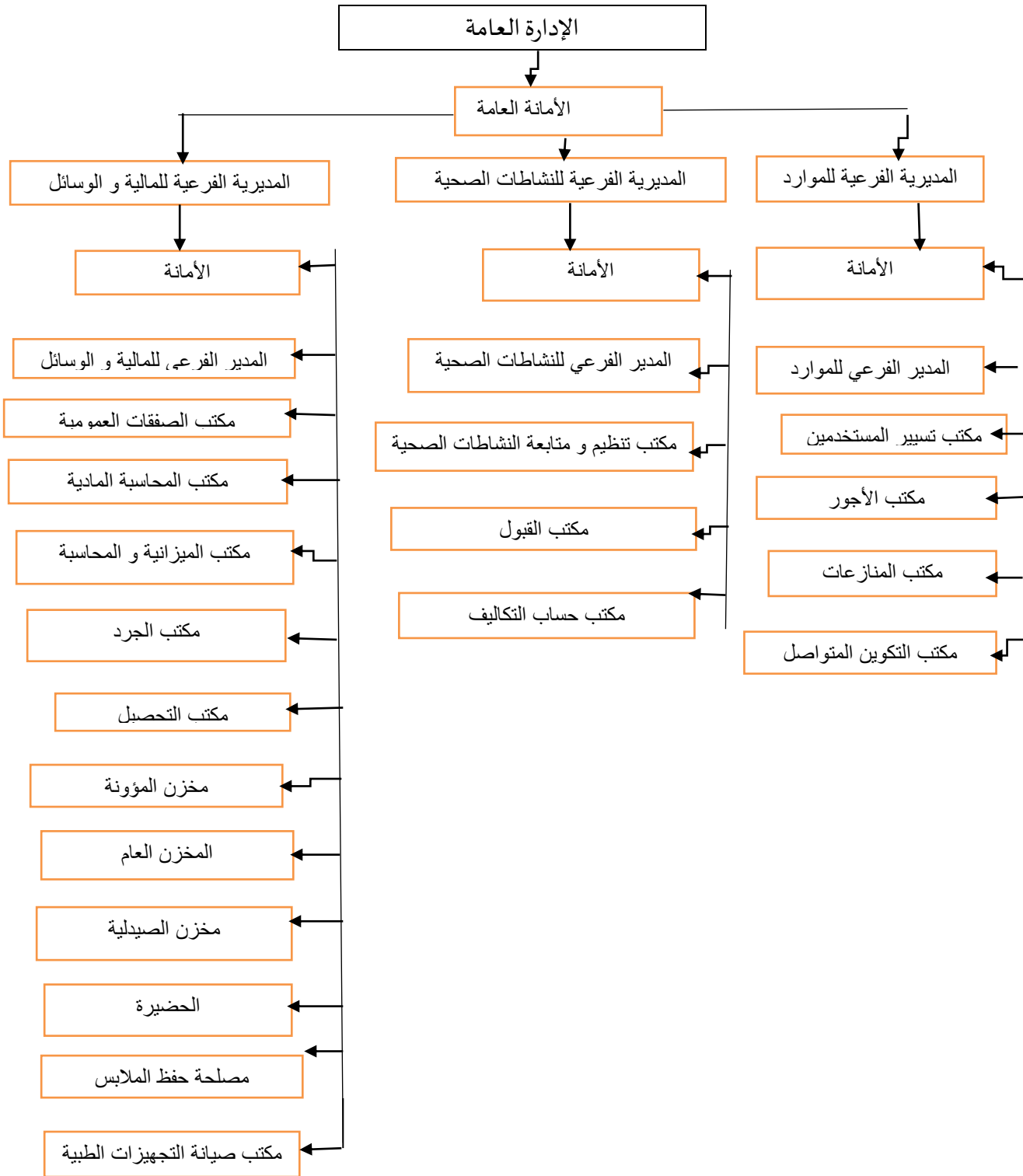
باب الإيرادات:

- إعانات الدولة؛
  - إعانات الجماعات المحلية؛
  - الإيرادات الناتجة عن التعاقد مع هيئات الضمان الاجتماعي فيما يخص العلاج المقدم للمؤمن لهم اجتماعيا؛
  - المخصصات الاستثنائية؛
  - الهبات و الوصايا ،
  - الإيرادات المختلفة؛
  - الموارد الأخرى المرتبطة بنشاط المؤسسة؛
  - تعويضات التأمينات الاقتصادية عن الأضرار الجسدية ؛
- باب النفقات :
- نفقات التسيير؛
  - نفقات التجهيز؛
  - كل النفقات الأخرى الضرورية لتحقيق هدفها؛

الهيكل التنظيمي لمستشفى شي غيفارة بمستغانم

إن الهيكل التنظيمي لمستشفى شي غيفارة هو عبارة عن إطار يحدد مستويات الإدارة أو الأجزاء الداخلية فيها كما يحدد خطوط السلطة والمسؤوليات ومواقع اتخاذ القرار ، وهو هيكل يوضح ويحدد طرق توزيع صلاحيات المهام و أدوات التنسيق و التفاعل الواجب إتباعها ، كما يبين درجة الرسمية التي تعكس مدى اعتمادها هذه المؤسسة على التشريع ، التنظيم ، التعليمات و الإجراءات في توجيهه و تحديد سلوك الأفراد داخل المؤسسة ، كما بين أيضا درجة المركزية فيشير إلى مكان وموقع اتخاذ القرار أو مراكز القوة في هذه المؤسسة فيمكن الاعتماد عليه في تحديد درجة الحوكمة المتبعة.

شكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية بمستغانم



المصدر: مدير الموارد البشرية

رابعاً: عملية مراقبة التدقيق

موضوع دراستنا يتعلق بالمراقبة الداخلية للتدقيق ، إلا أنه لم يجد مراقبة داخلية في المؤسسة الاستشفائية العمومية ، في هذا الإطار، هناك مراقب مالي ومحاسب عمومي يقومان بمراقبة جانبي المحاسبة و التدقيق. لاختبار الفرضيات التي قمنا بوضعها بغرض الإجابة الأولية و المحتملة عن الإشكالية، في هذا السياق ، استعملنا أداة " المقابلة " التي تفيد طريقة طرح أسئلة شفوية على مسؤولين متخصصين في هذا الميدان على مستوى المؤسسة الإستشفائية، و الأجوبة تكون كذلك شفوية . لقد تم من جراء الأجوبة بالنسبة للفرضية الأولى، يعمل التدقيق على اكتشاف نقاط القوة و نقاط الضعف للمؤسسة، تأكيد هذه الفرضية. فيما يخص الفرضية الثانية ، يساهم نظام الرقابة الداخلية على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة. في هذه الفرضية يجب أن نلاحظ و نعاين بأن ، كما تم الملاحظة سابقا ، المراقبة الداخلية غير موجودة في المؤسسة العمومية الاستشفائية، وأن إدارة الرقابة المالية تقوم بعملية الرقابة وهذه الرقابة قبلية. وما يمكن إستنتاجه مما سبق ، أن المراقب المالي يقوم برقابة خارجية لأنه ليس عنده عامل التبعية اتجاه المؤسسة الاستشفائية ، غير أنه ، مدام أن الرقابة الصادرة عنه هي رقابة قبلية ، يعني هذا ويفيد بأن في حقيقة الأمر ، هذه الرقابة داخلية ، وبالتالي ، تم تأكيد الفرضية الثانية .

خاتمة عامة

عالجت هذه الدراسة إشكالية دور الرقابة الداخلية و الإنعكاساتها على موثوقية التسيير في المؤسسة ، خاصة في ظل التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال التي أصبحت تهدد هذه المؤسسات ، في هذا السياق تم تناول في الفصل الأول إلى الجوانب العامة للتدقيق المحاسبي ، حيث وجدنا أن التدقيق المحاسبي لم يكن وليد العصر الحديث ، ثم أخذ يواكب مختلف التطورات و التحولات الاقتصادية ، خاصة مع تطور علم المحاسبة وظهور بعض المنظمات المهنية التي تهتم بشؤون التدقيق و التي ساهمت بشكل كبير في تطور المهنة

كما تعتبر العملية التدقيق ، عملية منهجية تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة و المخططة جيدا يحكمها إطار نظري ثابت ، يتمثل في مجموعة من الأهداف و المعايير متفق عليها ، حيث أن الفصل الثاني تطرق للإطار النظري و المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية . تكلمنا في هذا حتم إلى كل ماله علاقة و صلة بهذا النظام من إجراءات ، مقومات ، طرق فحص و مكونات و علاقة نظام الرقابة الداخلية بالتدقيق و مسؤوليته تجاهها و معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

### نتائج الدراسة

بناء على ما ورد في الدراسة تم الوصول إلى النتائج التالية:

- التدقيق المحاسبي هو عملية فحص و تحقيق الدفاتر المحاسبية بالإضافة إلى التدقيق مختلف الوقائع المرتبطة بالمؤسسة ، محل التدقيق للخروج برأي في محايد حول صحة و صدق و عدالة القوائم المالية؛

يساهم التدقيق بشكل كبير وفعال في اتخاذ القرارات في المؤسسة؛

يلعب التدقيق المحاسبي دورا مهما في المؤسسة؛

يقوم المدقق باكتشاف نقاط القوة و نقاط الضعف و إبرازها في تقريره الموجه للإدارة المركزية عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته؛

إن الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات و القواعد التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية و الإدارية و ضمان استقرارها ، إذن فهي ضرورة حتمية في جميع المؤسسات؛

يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات و المعلومات مما جعلها أكثر مصداقية ، التي سيعتمد عليها ، كما تعبر على مدى قدرة المؤسسة في حماية الأصول،

إن احترام إمكانيات و حجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية ، يعتبر الركيزة الأساسية لتجسيد الأهداف ، من وراء إنشاء هذا النظام . فهو يعتبر كوسيلة وقائية تقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء؛

تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من القواعد ، الإجراءات و المعايير التي تؤدي إلى التأثير على موثوقية التسيير في المؤسسة ؛

ضرورة الاهتمام بالتوصيات و الاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين ؛

توفير الجو الرقابي الفعال على مراقبين الذي ساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية، تزيد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام بمهامهم؛

توفير الموارد المادية و الأدوات المختلفة التي تساعد المدققين.

### الحلول المقترحة :

منح الصلاحيات الكاملة للمدقق، خاصة في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية و التركيز على نقاط الضعف التي تم اكتشافها من طرفه، و العمل على أخذ الإجراءات و التدابير المناسبة؛

ضرورة اهتمام المؤسسة بالرقابة الداخلية من خلال تزويد المدقق بالعدد المناسب للمراقبين المؤهلين علميا و العمل على تدريب و تطوير مهاراتهم بشكل مستمر؛

سعي إلى تبني طرق و نماذج رقابية حديثة، تساعدهم على تقليل من الثغرات و الغش و التوفيق في القيام بأداء أنشطتهم بصورة فعالة؛

يجب على الإدارة تفعيل نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر ضمان أمنها و الحفاظ على أصولها للحصول على أفضل النتائج الممكنة ؛

استخدام أدوات الرقابة حتى تضمن المؤسسة مكانتها في الميدان الصحي .

# قائمة المراجع



أ مؤلفات باللغة العربية :

- 1- د.أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان، الطبعة الثانية،2005.
- 2- د.أحمد حلمي جمعة ، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009.
- 3- د.أحمد قايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، الطبعة الأولى ، دار للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2015 .
- 4- إدريس عبد السلام اشتيوي، "لمراجعة و المعايير وإجراءات"، دار النهضة العربية ،بيروت، 1996.
- 5- إيهاب نظمي إبراهيم ، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة و تطور ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، 2009 .
- 6- توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري، تدقيق و مراجعة الحسابات، دار الكندي للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن الطبعة الأولى 2014 .
- 7- د.حسين دحدوح ود.حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، الإطار نظري و الإجراءات العلمية، الجزء الأول ، دار الثقافية للنشر و التوزيع ، عمان، الطبعة الأولى ، 2009.
- 8- خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- 9- خلف الله الوردات، دليل التدقيق وفق المعايير الدولية، الصادر عن LLA، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2014.
- 10- رزق أبو زيد الشحنة تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، 2015.
- 11- زهير حطرب ، علم تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى دار البداية عمان ، 2010.
- 12- زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية و تكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر، 2011.
- 13- عبد الرحمان بابنات ، ناصر دادي عدون ، التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2008 .
- 14- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق و الرقابة الداخلية، دار النموذجية للطباعة و النشر الطبعة الأولى ، ص 11-12

- 15- د.غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ،الأردن ، الطبعة الثانية 2009 .
- 16- 1 - فتحي رزق السوافيري و آخرون ، الإتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2002.
- 17- د.محمد السيد سرايا و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، الطبعة الأولى ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، 2013.
- 18- د.محمد بوتين ،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2003 .
- 19- د.محمد سرايا أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، إسكندرية ، مصر ، 2007 .
- 20- د.محمد سمير صبان الله هلال الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر ، 2002.
- 21- د محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز العلمية للنشر و التوزيع، عمان الطبعة الأولى 2009.
- 22- مسعود صديقي ، أحمد نقار، مراجعة الداخلية ، مطبعة مزوار ، الوادي ، الجزائر ، الطبعة الأولى،
- 23- د.هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة ، 2006.
- 24- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000.

#### ب - مؤلفات باللغة الفرنسية :

- 1- Mokhtar BELAIBOUD , pratique de l'audit , Berti Edition, Alger, Algérie, 2001, p23.

#### ج- مقالات و مدخلات:

- 1- ابتسام أحمد فتاح ، رجاء جاسم محمد ، " تقويم الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات " ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، ع 20 ، جامعة بغداد العراق ، 2012.
- 2- فداء عبد المجيد صبار ، " مدى التزام شعب الرقابة و التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية بالمعايير المهنية الحديثة " مجلة كلية الأمان الجامعة ، ع 19، جامعة الأمان ، العراق ، 2012.
- 3- نعمة كاظم حسين، أحمد محسن حسن، " دور الرقابة الداخلية في حماية أصول و أموال المنظمة دراسة تطبيقية في جامعة بابل " ، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية ، ع 3 جامعة بابل العراق ، 2008.

- 4- لجنة المنظمات الراعية ، الرقابة الداخلية –إطار متكامل ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، الرياض السعودية ، 20
- 5- عماري سمير ، ديلمي عمر ، " دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات الحسابية "، ملتقى حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المسائل المحاسبية المعاصر بالمؤسسات ، كلية العلوم و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عمار ثليجي، الأغواط 2013.

د- نصوص تنظيمية:

مرسوم تنفيذي رقم 140-07 مؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007، يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها و سيره

## جدول المحتويات

صفحة	بيانات
	فهرس
أ - ب	مقدمة عامة
	الفصل الأول : مقارنة نظرية للتدقيق
06	مقدمة
07	المبحث الأول : التدقيق ، تطور ، تعريفه ، أهدافه
07	المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق
08	المطلب الثاني : تعريف التدقيق
10	المطلب الثالث : أهداف التدقيق و أنواعه
18	المبحث الثاني : وظائف ومعايير التدقيق
18	المطلب الأول : وظائف التدقيق
19	المطلب الثاني : معايير التدقيق
22	المطلب الثالث : إجراءات التدقيق
23	المبحث الثالث : أساسيات التدقيق
23	المطلب الأول : أدوات التدقيق
25	المطلب الثاني : حقوق و واجبات المدقق
26	المطلب الثالث : مراحل عملية التدقيق
	خاتمة
	الفصل الثاني نظام الرقابة الداخلية
30	مقدمة
31	المبحث الأول: إطار نظام الرقابة الداخلية
31	المطلب الأول مفهوم نظام الرقابة الداخلية
33	المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطوير النظام الرقابة الداخلية
34	المطلب الثالث: أهداف و أنواع النظام الرقابة الداخلية
36	المبحث الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية ، مقوماته ، إجراءاته
36	المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
41	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية
42	المطلب الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية
43	المبحث الثالث : علاقة نظام الرقابة الداخلية بالتدقيق
44	المطلب الأول: طرق فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية
44	المطلب الثاني : مسؤولية المدقق تجاه أنظمة الرقابة الداخلية

45	المطلب الثالث : معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية
48	خاتمة
50	الجانب التطبيقي
59	الخاتمة العامة
62	قائمة المراجع

## ملخص

دراستنا لهذا الموضوع ، الرقابة الداخلية في المؤسسة ، ولاسيما المؤسسة الاستشفائية استهدف أهمية هذه الرقابة ، ثم أثارها على موثوقية التدقيق، و وضع العلاقة بين هذه الرقابة الداخلية و التدقيق. وترتب عن البحث، بأن التدقيق يلعب دورا أساسيا، و أن الرقابة الداخلية تضمن صحة حسابات المؤسسة، وتعبّر على قدرة المؤسسة في حماية الأصول، وتحقيق السير الحسن للعمليات المالية و الإدارية، وكذا استقرار المؤسسة.

## كلمات مفتاحية:

مؤسسة - مؤسسة إستشفائية- الرقابة الداخلية –التدقيق.

## Résumé

Le thème relatif au contrôle interne dans l'entreprise a pour objectif de mettre en évidence l'importance du contrôle interne, ses effet sur la fiabilité de l'audit, et démontrer la relation entre ce contrôle et la fonction audit. De par cette recherche, il résulte que l'audit joue un rôle essentiel, le contrôle interne assure la fiabilité et la justesse des comptes entreprise statistiques .Il exprime le capacité de l'entreprise dans la protection de l'actif et du bon fonctionnement des opérations financières et administratives, ainsi que la stabilité de l'entreprise.

## Les mots clés

Entreprise - établissement hospitalier - le contrôle interne - l'audit

