

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de L'Enseignement supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques et
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



الموضوع

أثر المراجعة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسات الاستشفائية
دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان -

مذكرة تخرج مقدمة من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تدقيق محاسبي

تحت إشراف الأستاذة:

رحال سلاف

من إعداد الطالب:

دحدوح خيرة

السنة الجامعية: 2011/2010

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها في المؤسسات، وذلك من خلال تناول موضوع المراجعة الداخلية ودورها في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، فلقد كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط عمل المراجعة الداخلية ويحدد مجمل متغيراتها التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية، والإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملًا لتطبيق هذا العلم عمليا، والذي يمكن القول بأنه أصبح متكاملًا بذاته، حيث تشرف عليه مجموعة من الهيئات المهنية التي تحدد أسسه، وتسعى إلى اعتماده كلغة تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي، وفي ظل السعي وراء معلومات تتصف بالمصداقية والتحليل المفسر للوضعية الفعلية للمؤسسة. وفي ظل التغيرات الجديدة أصبح من الضروري الاعتماد على مراجعة داخلية كمهنة ضرورية، وتحديد الخصائص الأكثر أهمية لهذه الوظيفة الأساسية ضمن البنية التحتية للمؤسسة، بإسقاط الجوانب النظرية على ممارسات المؤسسات مع أخذ المؤسسة العمومية الاستشفائية -الحكيم سعدان - كدراسة حالة.

أخيرا يمكن استنتاج أن المراجعة الداخلية هي المقياس الحقيقي والفعال لجميع عمليات نظام الإدارة، تستند عليها القرارات انطلاقا من نتائج مراجعة الأدلة، ومعايير المراجحة المعتمدة، إذ يتم التركيز على التماثل في مخرجات النظام، الوقاية والتحسين المستمر. وعليه فإن عمليات المراجعة الداخلية تعد عمليات فعالة لتقييم الإدارة، وتحسين طرق التسيير وخلق قيمة أفضل، ويمكن تحقيق هذه المنافع بفضل المراجعة الداخلية للحسابات

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، تسيير المؤسسات الاستشفائية.

Résumé :

Cette étude visait à déterminer l'étendue d'application des normes d'audit interne généralement admis dans les entreprises, et en abordant le sujet de l'audit interne et de son rôle dans l'amélioration de la crédibilité de l'information comptable, cette étude est une tentative de concilier le cadre théorique qui régit le travail de l'audit interne et d'identifier l'ensemble des variables, qui connaît des changements dans les pratiques, qui est devenue une approche intégrante vise à rechercher et d'adopter un accord unique dans la comptabilité et finance de l'entreprise, au but de d'acquérir une information crédible et d'analyse significative à la situation réelle de l'entreprise

En vue des changements récents il est devenu nécessaire de s'appuyer sur la profession d'audit interne, et d'identifier les caractéristiques les plus importantes de cette fonction principale dans l'infrastructure de l'entreprise, en explorons ces retombés théoriques dans les pratiques des entreprises prenant le cas de l'institution hospitalière publique « Hakim Saadane » .

Enfin nous pouvons résulter que l'audit interne est une mesure réelle et efficace des tous les processus d'un système de management de la qualité . Les décisions d'audit sont fondées sur les résultats des processus, les preuves et les critères d'audit. Le focus est sur la conformité, la prévention et sur l'amélioration continue. Grâce aux audits internes, on a un processus efficace de revue de gestion, une amélioration des modes de gestion et de créer une valeur ajoutée, et qu'elle peut réaliser ces profits grâce à l'audit interne des comptes .

Les mots clés : L'audit interne, Système de contrôle interne, La gestion des entreprises hospitalières.

الخاتمة :

من خلال هذه الدراسة تم محاولة الإحاطة بمختلف جوانب المراجعة الداخلية وسبل تفعيلها وهذا بالتركيز على مساهمتها الفعالة في تحقيق تسيير فعال في المؤسسات، فكانت الدراسة بعنوان " أثر المراجعة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسات الاستشفائية " والتي احتوت على جانبين نظري و ميداني من أجل الإحاطة بإشكالية البحث والتساؤلات المرافقة لها.

فالجزء النظري كان لمحاولة الإمام بإشكالية البحث بالتطرق إلى فصلين كما يلي :

المراجعة الداخلية، ففي هذا الفصل تم التعرف على القواعد والمعايير العامة للمراجعة الداخلية، وتمركز المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث يجعلها هذا التمركز مستقلة عن الوظائف التي تقوم بمراجعتها بما يضمن حيادية وموضوعية المراجع الداخلي عند أداء مهامه، كما تم إبراز الدور الفعال للمراجعة الداخلية على مستوى المؤسسة و علاقاتها ومستوى تقييمها لنظام الرقابة الداخلية، حيث تعمل على تطوير وتحسين هذا الأخير، وحتى تكون عملية المراجعة الداخلية ناجحة و أكثر دقة وفعالية يجب أن تتم وفق خطوات عملية و منهجية واضحة محددة مسبقا.

تسيير المؤسسات الاستشفائية، ففي هذا الفصل تم التعرف على الدور الفعال الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسات، ومساهمتها في تفعيله من خلال ضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل الإدارة العليا في عملية اتخاذ القرار، والتعرف على طبيعة النظام المحاسبي في هذه المؤسسات، ورغم كل الإجراءات ومعايير العمل التي تحكم المراجعة الداخلية إلا أن هذه الأخيرة تواجه معوقات وصعوبات تعيق عمل قسم المراجعة الداخلية.

أما الجزء التطبيقي جاء لمحاولة إسقاط الدراسة النظرية ميدانيا وكان هذا على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان - حيث تم التطرق إلى تعريف هذه المؤسسة ومختلف مصالحها الإدارية، والتعرف على طبيعة عمل المراجعة الداخلية في تقييم نظامها الرقابي، كما كانت هذه الدراسة تأكيداً لما تم التوصل إليه من خلال الدراسة النظرية والدور الفعال الذي تؤديه المراجعة الداخلية اتجاه عملية التسيير.

فبعد معالجة وتحليل مختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة تم التوصل الى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من التوصيات.

الخاتمة

اختبار الفرضيات :

- بالنسبة للفرضية الأولى والمتمثلة في مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة، تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية و تقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي هو اكتشاف نقاط قوته ونقائصه و بالتالي مدى فعاليته.
- بالنسبة للفرضية الثانية والتي تمثل للمراجعة الداخلية أهمية كبيرة في بلوغ تسيير فعال في المؤسسات الاستشفائية وهذا نتيجة للدور الفعال الذي تؤديه المراجعة الداخلية لتحقيق تسيير فعال في تسيير المؤسسات الاستشفائية و الوصول إلى اتخاذ القرار و متابعة تنفيذه، وهذا ما تم التوصل إليه في الدراسة النظرية ودراسة الحالة بالمؤسسة محل الدراسة.
- أما فيما يتعلق بالفرضية الثالثة والتي تتمثل في أثر المراجعة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسات الاستشفائية، فالمراجعة الداخلية تعمل على إظهار نقاط القوة و الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية للموضوع من طرف المؤسسة و تقوم بتقديم التوصيات للإدارة العليا حتى تصل إلى تصحيح هذا النظام، والذي بشأنه تقوية البنية الهيكلية للمؤسسة، فبهذا المراجعة الداخلية تساهم في تصحيح الأخطاء المرتكبة في التسيير و هذا للوصول إلى الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة.

نتائج الدراسة :

- أن المراجعة الداخلية تعتبر أهم عنصر لتحقيق التسيير الفعال؛
- يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى؛
- يؤثر الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل مبادئ الرقابة الداخلية، مما يشير إلى أهمية دراسة وتطوير المعايير والأسس التي يقوم عليها هذا الميثاق بصورة مستمرة؛
- أن متابعة تطوير معايير المراجعة الداخلية يساهم بشكل رئيسي في تحسين النظام الرقابي للمؤسسات لإنجاز العديد من الأهداف مثل المساعدة في تحسين التواصل بين أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا للمؤسسات وإدارة المراجعة الداخلية؛
- يتطلب تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية توافر التنظيم الإداري والمهني المتكامل الذي يشتمل على وجود مجلس إدارة فعال ولجنة مراجعة وإدارة مراجعة داخلية؛
- أن لجنة المراجعة تؤثر بشكل رئيسي في ضمان إجراء العمليات التي تستخدمها إدارة المؤسسات وإدارة المراجعة الداخلية مما يحقق زيادة كفاءة ونوعية التقارير المالية التي تساعد المؤسسات للوصول إلى الأهداف المخططة وتطبيق مبادئ وقواعد الرقابة الداخلية بشكل فعال في المؤسسات؛

الخاتمة

- هناك دور جديد وهام للمراجع الداخلي يتعلق بإدارة المخاطر وذلك من خلال قيامه بفحص ومراقبة تلك المخاطر الداخلية و الخارجية منها والتي من الممكن أن تؤثر على أعمال المؤسسات؛
- عدم وجود معرفة وإلمام كاف من قبل بعض العاملين حول مبادئ وقواعد المراجعة الداخلية الرشيدة وأسس تطبيقاتها في المؤسسات؛
- وجود ارتباط قوي بين تطبيق أسس وقواعد سليمة لنظام المراجعة الداخلية في المؤسسات من حيث تولي إدارة المراجعة الداخلية تنفيذه ومناقشته مع المراجع الخارجي لبيان دقة هذا النظام، والقيام بفحص الإجراءات للتأكد من مدى مطابقتها للسياسات والخطط والقوانين الموضوعة؛
- يوجد ارتباط قوي بين القيام بأداء عملية المراجعة الداخلية وفق المعايير المهنية الواجبة والتزام المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية مع توافر الخبرة والتأهيل الفني لدى المراجع الداخلي وتفعيل مبادئ الرقابة الداخلية؛
- توجد علاقة إيجابية بين الحفاظ على استقلالية إدارات المراجعة الداخلية وتدعيم أركانها ومتطلباتها ووجود الصلاحيات الكاملة لمدير المراجعة الداخلية والأخذ بتوصياته في كافة المجالات، مع العمل على توفير جميع الإمكانيات اللازمة لعمل المراجع الداخلي بالشكل المطلوب؛
- توجد علاقة إيجابية بين وجود لجنة مراجعة داخلية تؤدي واجباتها ومهامها الموكلة لها من حيث متابعة التحقق من كفاية نظم الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها، ومتابعة السياسات المحاسبية والإشراف على الأداء المالي والمحاسبي وتطبيقاته السليمة داخل المؤسسات.

التوصيات :

- ضرورة تحديد حقوق وواجبات المراجع الداخلي في كل مؤسسة، حتى يضمن قيامه بأعماله بكل حرية ودون أي ضغوط؛
- إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل والمهام يعتبر من الشروط الواجبة للوصول إلى نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية وكفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء وتحديد المسؤوليات؛
- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم تطبيقات المراجعة وإحكام الرقابة على مختلف جوانب الأداء للمؤسسات؛
- ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة؛
- العمل على تدعيم أركان ومقومات استقلالية المراجعة الداخلية لكي تتمكن من القيام بأداء مهامها على أكمل وجه لضمان تطبيق وتفعيل مبادئ الرقابة داخل المؤسسات؛

الخاتمة

- تفعيل دور لجان المراجعة في المؤسسات للقيام بمهامها المطلوبة منها بشكل رئيسي والعمل على زيادة كفاءة التقارير المقدمة للوصول إلى أهداف المؤسسة؛
- ضرورة تضمين التقرير النهائي للبيانات والقوائم المالية التي تعدها المؤسسات في ختام الفترة المحاسبية تقريراً عن مدى الالتزام بمبادئ وقواعد المراجعة الداخلية في المؤسسات؛
- ضرورة التدريب المستمر ووضع البرامج اللازمة من قبل الجمعيات المهنية التخصصية لتأهيل المراجعين الداخليين للقيام بأدوارهم في ظل الإطار الجديد لممارسة المهنة لدعم الرقابة الداخلية في المؤسسات؛
- ضرورة الربط بين الطلبة الجامعيين والمؤسسات لتمكينهم من التعرف على واقع عمل المراجع الداخلي ميدانياً؛
- يجب على المؤسسة العمومية الاستشفائية توفير قسم خاص بالمراجعة الداخلية.

آفاق البحث :

في الإمكان طرح عدة أسئلة قد تكون مشروع بحث في المستقبل :

- ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية و إلى أي مدى تساهم في تحسين تسيير أداء في المؤسسة؟
- ما هو الهدف من المراجعة؟ وما هي درجة تأثير عمل المراجعة على الوضعية المالية للمؤسسة؟
- إلى أي مدى يمكن تطبيق معايير التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية؟
- كيف يمكن لتقنية المراجعة أن تحسن من استغلال المؤسسة لمواردها؟ والتحكم في المخاطر المحيطة بها؟

تمهيد :

إن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة، عامل رئيسي لتطورها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها.

فالمراجعة تقوم على مجموعة من الخصائص و الفرضيات و التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها، كما تركز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها. ومنه ظهرت الحاجة لوظيفة المراجعة الداخلية التي تعتبر وظيفة تقييمية مستقلة نسبياً بالمؤسسة، تعمل على فحص و تقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الأخيرة، و ذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لاستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعية من طرفها والتي يمكن لها أن تمس باستقرارها. ولدراسة المراجعة الداخلية بمختلف جوانبها سيتم التطرق في هذا الفصل المراجعة الداخلية و ذلك من خلال تقسيمه إلى أربعة مباحث رئيسية .

المبحث الأول : ماهية المراجعة .

تعتبر المراجعة عملية فحص حسابات وحدة اقتصادية ما للتأكد من صحتها، وتعبير آخر المراجعة هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة بهدف معرفة المركز المالي ونتيجة النشاط لفترة معينة وتجدر هنا الإشارة إلى التطور التاريخي للمراجعة وكيف تبلورت هذه المفاهيم .

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى عموميات حول المراجعة : التطور التاريخي للمراجعة وتعريفها، ومن ثم أنواعها وبعدها التعرف على أهميتها وأهدافها وفي الأخير معايير المراجعة وإجراءاتها .

المطلب الأول : تطور المراجعة و تعريفها :

الفرع الأول : تطور المراجعة

تم تقسيم المراجعة على أساس الأغراض التي وجدت من أجلها ، وقبل أن تصل إلينا المراجعة بمفهومها الحالي مرت بعدة مراحل في التاريخ ، ونجد أن المراجعة تعود إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء وبالتالي صحتها¹. وقد استخدم اللفظ اللاتيني " Audire " للدلالة على التدقيق، ومن هذا اللفظ تم اشتقاق كلمة " AUDIT " والتي تعني التدقيق أو المراجعة أو الرقابة على الحسابات منذ عصر النهضة حتى الوقت الحاضر² .

1- فترة ما قبل سنة 1700

شهدت هذه المرحلة ظهور المراجعة، حيث كان يقتصر استعمالها على الملوك والحكام، وكان الهدف من ورائها الحفاظ على الثروة ومعاقبة القائمين بأعمال السرقة والاختلاس.

2- الفترة ما بين 1700 إلى 1850

عرفت هذه الفترة انتشار استعمال المراجعة بسبب انفصال الملكية عن التسيير، فلم يعد يقتصر استعمالها على الملوك والحكام لتشمل ملاك المؤسسات والمجمعات التجارية، وأصبحت بذلك أهداف المراجعة منع أعمال السرقة والاختلاس، معاقبة المختلسين وكذا الحفاظ على الثروة³.

¹ : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات - الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 6 .

² : حسين القاضي ، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص 01 .

³ : Khelassi Reda, L'audit Interne: L'audit Opérationnel, Alger: Édition Distribution Houma, 2005, p 22.

3- الفترة ما بين 1850 إلى 1905

شهدت هذه الفترة ظهور الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، والانفصال التام بين الملكية والتسيير، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية، وكانت أهداف المراجعة في هذه الفترة تقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.¹

4- الفترة من 1905 إلى 1960

اعتمد المراجعون في هذه الفترة على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية المراجعة، وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب " العينات الإحصائية " في عمليات التدقيق، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسات .

5- الفترة ما بعد 1960

تؤكد في هذه المرحلة ما يلي² :

- _ الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية ؛
- _ زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- _ زيادة الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات؛
- _ زيادة الاهتمام بالأزمات المالية خاصة مع مطلع الثمانينات من القرن الماضي، والأزمات الناتجة عن الفساد والرشوة وسوء التسيير .

¹: ادريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة، لبنان، 1996، ص ص 14- 15.

²: نبيل حمادي، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع " صيدال، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، 2008، ص 50 .

جدول رقم (01) : التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الأمور بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك ، الإمبراطور، الحكومة	رجل الدين ، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال .
من 1700 إلى 1850	الحكومة ، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش و معاينة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة	تجنب الغش و الأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة البنوك والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة	الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية .
من 1970 إلى 1990	الحكومة ، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
إبتداءا من 1990	الحكومة ، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش المالي.

المصدر : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ، ص 6 .

الفرع الثاني : تعريف المراجعة

رغم تعدد تعاريف المراجعة فهي تشترك على العموم في الأهداف المراد تحقيقها والمجالات التي تعمل فيها وسوف يتم التطرق لمجموعة من التعاريف وهي كما يلي :

التعريف الأول : تعرف المراجعة على أنها " فحص أنظمة الرقابة والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا منتظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة " ¹.

التعريف الثاني : كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية : المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة ².

التعريف الثالث : عرف " GERMOND " et " BONNAULT " المراجعة على أنها " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة " ³.

التعريف الرابع : المراجعة هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة أنتجت تلك المعلومات ⁴.

التعريف الخامس : المراجعة هي فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا انتقاديا حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء أكانت تقرير عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر وينطبق فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير ⁵.

نظرا لتعدد تعاريف المراجعة يمكن استخلاص تعريف شامل

المراجعة هي عملية فحص انتقادي منظمة وموضوعية للبنود الواردة في القوائم المالية مع تجميع وتقييم الأدلة ذات الصلة بالبيانات الواردة بهذه القوائم والمتعلقة بالأنشطة والأحداث الاقتصادية التي يمكن

¹ : خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980، ص 10 .

² : محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق - الإطار النظري - معايير وقواعد، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 29.

³ : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 9.

⁴ : محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات - من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 11 .

⁵ : عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص 6.

التحقق منها وتحديد درجة التناسق مع المعايير أو المقاييس المحددة للخروج برأي فني محايد ودقيق عن المركز المالي ونتيجة النشاط للمؤسسة وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الثاني : أنواع المراجعة

هناك عدة أنواع من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها لعملية التدقيق ويمكن للمؤسسة أن تختار المراجعة التي تساعد وتتملك كل الإمكانيات لتسهيل مهمة القائمين بها، وفي خضم التطورات الجديدة التي حلت بالنظام الاقتصادي من تكنولوجيا ومعلومات في اتجاهات جديدة كالعولمة وغيرها مع ضخامة رأس المال المستثمر نستطيع أن نقول أنه هناك نوعان من المراجعة هما المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية خاصة هذه الأخيرة التي تم التركيز عليها كثيرا.

الفرع الأول : من حيث نطاق عملية المراجعة : ونجد هنا نوعين من المراجعة هما :

أولاً: المراجعة الكاملة

في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المحاسبية، ويتعين عليه في نهاية الأمر إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل لعملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتعتبر المراجعة الكاملة نوعاً ما تفصيلية وشاملة والواقع أن هذا النوع قد يكون شاملاً بالنسبة لبند معين وقد يكون شاملاً بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة على حسب ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة أو البند أو الكل المراد مراجعته¹ .

ثانياً: المراجعة الجزئية

هي العمليات التي يقوم بها المراجع وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن والتأكد من جرد المخزون .

وهي المراجعة التي تتضمن وضع القيود في مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتحديد الجهة التي تعين المراجع لتلك العمليات على سبيل الحصر، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في شكوك البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعبات تظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند، تبعاً لما سبق أصبح من الضروري تقليد هذا النوع من المراجعة بالعناصر التالية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة؛
- إبراء ذمة المراجع من القصور و الإهمال في مراجعة بند لم يعد إليه؛
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.

¹ : محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 22 .

إن هذا النوع من المراجعة يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم و متعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الكاملة لكل العمليات لذلك تظهر لنا بجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة¹.

الفرع الثاني : من حيث حجم الاختبارات : تنقسم المراجعة من حيث حجم الاختبار التالي نوعين هما

أولاً: المراجعة الشاملة

ويقصد بها أن يقوم المراجع بفحص كل العمليات وهذا النوع يصلح للمؤسسات الاقتصادية صغيرة الحجم، حيث يكون عدد عملياتها قليل نسبياً .

ثانياً : المراجعة الاختبارية

هي مراجعة عينة من العمليات تمثل المجتمع الذي تم اختيارها منه، ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه انطلاقاً من هذه العينة .

الفرع الثاني : من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة .

أولاً: المراجعة النهائية

بحيث يكلف المراجع (المدقق) بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً².

ثانياً: المراجعة المستمرة

وهنا يقوم المراجع بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع المراجعة طول الفترة التي يراجعها سواء بطريقة منتظمة (أسبوعياً أو شهرياً مثلاً) أو غير منتظمة خلال أيام معينة، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية³.

الفرع الثالث : من حيث درجة الإلزام بعملية المراجعة .

أولاً: المراجعة الإلزامية

وهي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة المعينة على الوجوب القيام بها، حيث يجب على المؤسسة ضرورة تعيين مراجع حسابات خارجي أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركة يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية خاصة شركات المساهمة، ويشار إلى هذا النوع أحياناً بالتدقيق القانوني ولا

¹ : محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 72 .

² : أحمد خيريات القطار، مبادئ مراقبة الحسابات المالية، مطبعة النهضة العربية، الإسكندرية، 1982، ص 113 .

³ : محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال، مرجع سابق ، ص 64 .

تصح أن تكون هذه المراجعة إلا مراجعة كاملة، وفي هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية، كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة للقوانين التنظيمية للمؤسسة، أو في صورة قرارات عن الجمعية العامة للمساهمين، وتعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود¹.

ثانياً: المراجعة الاختيارية

وهي تلك المراجعة التي يطلبها أصحاب المؤسسة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به، وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص، حيث تطلب إدارة المؤسسة من المراجع الخارجي إجراء بعض المراجعات لغرض معين أو التحقق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة المراجعة وقد تكون كلية أو جزئية حسب رغبة أصحاب المشروع².

الفرع الرابع : من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة .

أولاً: المراجعة الداخلية

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من داخل المؤسسة وتهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفو ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، و يمثل أحد فروع الرقابة الداخلية وأداة في الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعب والانحراف عن السياسات المرسومة³.

ثانياً: المراجعة الخارجية

هي المراجعة التي يقوم بها شخص خارج المؤسسة ومستقل عنها ويكون مؤهلاً علمياً وعملياً بغية فحص الحسابات والبيانات ومختلف السجلات المحاسبية والقوائم المالية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إعطاء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية، وذلك لإعطائها المصادقية والشفافية حتى تنال القبول لمستعملي هذه المعلومات كالمساهمين، إدارة الضرائب والبنوك، كما يدرس هذا النوع من المراجعة مدى نجاعة السياسات التسييرية للإدارة ويزود متخذي القرارات عبر مختلف المستويات بتحليل و اقتراحات قصد ترقية النشاطات وتطوير المؤسسة⁴.

¹ : المرجع نفسه، ص 47 .

² : خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ، ص 31 .

³ : كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، 2001، ص 160.

⁴ : محمد سمير الصبان ، محمد الغميوني، المراجعة بين التنظيم و التطبيق، دار الجامعة ، بيروت، 1990، ص ص 15-16 .

الجدول رقم 02 : مقارنة بين أنواع المراجعة .

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة داخلية	خبرة قضائية
1- طبيعة المهمة .	مؤسسات ذات طابع عمومي .	تعاقدية	وظيفة دائمة في المستقبل	تحديد بكل دقة من طرف المحكمة .
2 - التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف الإدارة العامة	من طرف المحكمة
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة ، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	تحسين الدورة الإدارية اقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة المعلومات للإدارة .	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام .
4- التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية .	مهمة محددة حسب الاتفاقية .	مهمة تحددها المديرية العامة .	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها .
5- الإستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	عدم الخضوع سلبياً ووظيفياً إلا للإدارة العامة	تامة تجاه الأطراف
6- مبدأ عدم التدخل في التسيير .	يحترم مبدئياً لكن له تقديم إرشادات في التسيير .	يجب احترامه تماماً .	تدخل مباشر في التسيير	ينبغي احترامه .
7- إرسال التقارير إلى :	مجلس الإدارة الجمعية العامة (عادية وغير عادية)	المديرية العامة مجلس الإدارة	المديرية العامة	القاضي المكلف بالقضية
8- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة محافظي الحسابات	التسجيل مبدئياً في الجمعية العامة .	أجبر في المؤسسة .	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء .
9- إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة.	نعم	لا	لا	غير ممكن

10- الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئياً	بحسب النتائج مبدئياً
11- المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	حسب عقد العمل	مدنية، جنائية تأديبية
12- التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	تطبيق عقد العمل	من طرف القاضي المشرف على الجنايات.
13- الأتعاب	قانون رسمي	أجرة	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
14- طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات مراقبة الداخلية مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات مراقبة الداخلية مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات مراقبة الداخلية مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة .

المصدر : محمد بوتين، مرجع سابق ، ص 28 .

المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة .

الفرع الأول : أهمية المراجعة

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن أمثلة ذلك طائفة المديرين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها.

- إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا نحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة¹ .

- أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات كتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرها للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي .

¹ : خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 15 .

- أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار، وتقدير الإعانات لبعض الصناعات، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه .
وفي مجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة، ولكن لن تنسى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد بفحص تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة .

الفرع الثاني: أهداف المراجعة

كما سلف الذكر فإن المراجعة قد تطورت عبر العصور ، هذا التطور انعكس على أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة ، فمن الأهداف التقليدية نذكر¹ :

- _ التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها ؛
 - _ إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية ؛
 - _ اكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
 - _ التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء ؛
 - _ مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- وبعد التعرض للأهداف التقليدية، سوف نتطرق للأهداف الميدانية للمراجعة وأعمال المراجع وهي كما يلي :

أولا : الوجود و التحقق

فهدف المراجع الأول هو التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر المثبتة في القوائم المالية والميزانية الختامية موجودة وجودا فعليا، فمثلا بالنسبة للمخزون السلعي يكون يساوي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي له².

ثانيا : الملكية والمديونية

يسعى المراجع من خلال هذا البند إلى التحقق من ملكية الأصل بعد وجوده الفعلي وذلك عن طريق المعلومات المستندية التي تثبت ذلك، ونفس الشيء بالنسبة للمستحقات أو الديون فعلى المراجع التحقق فعلا من صدقها .

¹ : حسين القاضي ، حسين دحوح ، مرجع سابق ، ص 15 .

² : محمد سمير الصبان ، محمد الغميوني :مرجع سابق ، ص 16 .

فالمراجعة الداخلية تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم لأطراف عدة سواء داخلية أو خارجية¹.

ثالثا : التقييم والتخصيص

الهدف من هذا البند هو تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات وإطفاء المصاريف الإعدادية ثم تخصيص العملية في الحسابات المعنية وذلك من أجل تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش وضمان ثبات الطرق المحاسبية من دورة لأخرى مع الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً².

رابعا : العرض والإفصاح .

إن الهدف الأساسي من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ولا يتأتى ذلك إلا بوجود إفصاح محاسبي من طرف المديرين والمسؤولين على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية وبالتالي يستطيع المراجع إثبات صحتها .

خامسا : الشمولية والكمال .

وتعتبر الشمولية من أهم الخصائص الواجب توفرها، لذلك بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة لكل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات التي تمد بصلة إلى الحدث، فالشمولية تكون بتجهيز البيانات بشكل يوفر معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم الأهداف لإعطاء المصادقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية³.

سادسا : إبداء رأي فني محايد .

خلاصة عملية المراجعة في المؤسسة هو الخروج برأي فني محايد يجسد فيه المراجع مصادقية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية وتعبيرها الدقيق عن الوضعية المالية ونتيجة النشاط لفترة معينة. ولقد تعددت عملية المراجعة هذه الأهداف إلى أهداف وأغراض أخرى أهمها :

- التأكد من الإجراءات و الطرق المتبعة ؛
- مراقبة عناصر الأصول و الخصوم ؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة ؛
- محاولة كشف أنواع الغش و التلاعب ؛
- تقييم الأداء داخل المؤسسة و النظام ككل ؛
- تقييم الأهداف و الخطط و الهيكل التنظيمي .

¹ : عبد الفتاح الصحن ، و آخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 20 .

² : عبد الفتاح الصحن، و آخرون، مرجع سابق، ص 20 .

³ : محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 17 .

المطلب الرابع : معايير وإجراءات المراجعة .

الفرع الأول : معايير المراجعة

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها، ويحرصون على حسن تطبيقها في كافة مراحل العمل، ولمهنة مراجعة الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا وهذه المعايير هي المرشد للقضاء وللحاكم وللممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم¹.

لقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين قائمة بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً تحتوي على عشرة معايير تغطي ثلاث مجالات رئيسية وهي:

أولاً: المعايير العامة : تعتبر أهم مقومات الكيان المهني للمراجعة، وتتمثل المعايير العامة في :

_ معيار تأهيل المراجع .

_ معيار استقلال المراجع .

_ معيار العناية المهنية الملائمة للمراجع .

1 _ معيار تأهيل المراجع : يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجعين وعلى الرغم من أن المعيار قد ركز في مضمونه على الجانب المتعلق بالتأهيل المهني للمراجع، إلا أنه يفترض أن هناك مطلباً أساسياً قبل ذلك وهو التأهيل العلمي ومطلباً آخر وهو التأهيل العلمي والعملية المستمر².

فمن جانب التأهيل العلمي يجب على المراجع أن يحصل على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدراً كبيراً من المعرفة في مجال المحاسبة المالية والمراجعة من ناحية وفي بعض المجالات الأخرى مثل مبادئ العلوم السلوكية والحسابات الآلية وبحوث العمليات والإحصاء ... إلخ .

أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني فإنه ينطوي على ضرورة تدريب المراجع قبل ممارسته للمهنة

ممارسة مستقلة تدريباً مهنيًا فنياً كافياً حتى يصير بإمكانه الإلمام بأكثر قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية .

أما بالنسبة للتعليم المستمر فيعني ضرورة التحاق المراجع بصورة اختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر، فالتعليم المستمر يتيح للمراجع التعرف على أحداث الإصدارات المهنية الدولية والمحلية والتعرف على التطور الذي حدث في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، والتعرف على أحدث التشريعات المؤثرة في تنظيم وممارسة المهنة والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات المراجعة ومدى الحاجة لتطوير المهنة حتى تواكب هذا الطلب المستحدث .

¹ : خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، 2000/1999، ص 78 .

² : عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000، ص 29 .

2 _ معيار استقلال المراجع: يقتضي هذا المعيار " في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع أو المراجعون على الاستقلال في الظاهر والواقع"، ويرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية، ونزاهة المراجع تتطلب ترفعه عن قبول السعي إلى أي منفعة يمكن أن تكون قيда على سلوكه وتحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمانة، أما موضوعية المراجع تتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية ومتطلبات عمله المهني حتى يكون محايدا خلال إنجازه لعملية المراجعة بجميع مراحلها وحتى يتحقق معيار الاستقلال فإن مراجع الحسابات يجب أن يكون مستقلا في الواقع وفي الظاهر ويعني الاستقلال في الواقع عدم خضوع المراجع لأي ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية المراجعة، بدءا من عملية التخطيط لعملية المراجعة ومرورا بوضع برنامج للفحص وإجرائه وانتهاءه بكتابة التقرير وصياغة الرأي الفني الذي يراه مناسباً للقوائم المالية، أما في الظاهر فإن تحقيقه يتطلب ألا تكون للمراجع مصلحة مالية أو مادية أو صلة قرابة بمسيري أو أصحاب المؤسسة أو المساهمين لأن ذلك يؤدي إلى بعض الشكوك حتى ولو كان التقرير سليما .

3 _ معيار العناية المهنية الملائمة للمراجع: وفي هذا المعيار يتطلب من المراجع بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير أي يعطي الاهتمام الكافي لجميع عملية المراجعة، ولذلك لا يكفي المراجع أن يكون مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية المراجعة بنجاح ولكن يجب أن يكون راغبا في هذا النجاح وحريصا عليه¹.

ثانيا : معايير العمل الميداني : إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى المراجع والعناية المهنية اللازمة غير كافي للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول صحة وصدق الحسابات، وعليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله². إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذها بعين الاعتبار عند قيامه بعملية المراجعة وتنفيذه لها وتتمثل في³ :

_ يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا وبطريقة مناسبة وفعالة ؛

_ يجب دراسة بنية الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل وواضح حتى يتمكن من تقرير مدى الاعتماد عليها و تحديد نوعية وتوقيت الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة ؛

_ يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة .

¹ : عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، ص ص 35-37 .

² : محمد بوتين، مرجع سابق ، ص 39 .

³ : حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 26 .

ثالثاً : معايير إبداء الرأي (إعداد التقرير)

هي معايير تبين التوجيهات المعينة لتحضير تقرير صريح يعبر عن رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية و المركز المالي للمؤسسة و تعرف بمعايير التقرير الأربعة وهي كالتالي¹ :

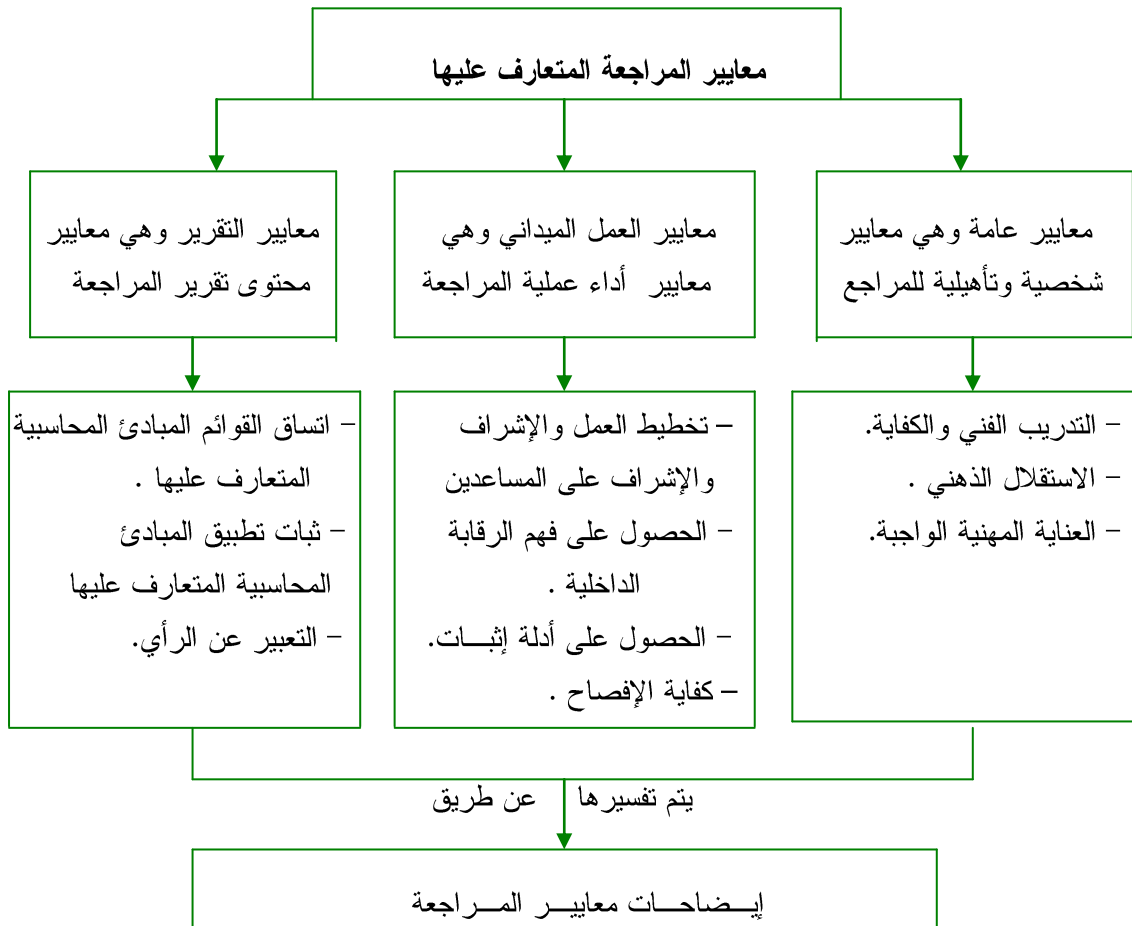
_ يجب أن يشير التقرير أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

_ التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة؛

_ تعتبر الإيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلاف ذلك من قبل المراجع؛

_ يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل (من جميع جوانبها المادية) أو إعطاء رأي متحفظ، رأي مخالف (سلبي)، أو عدم إعطاء رأي و في حالة عدم إعطاء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب و بفقرة شرح قبل فقرة الرأي .

الشكل رقم (01) : ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها.



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، 2005، ص 51 .

¹ : هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة 2، 2004، ص 30 .

الفرع الثاني : إجراءات المراجعة

إجراءات المراجعة تختلف عن معايير المراجعة فكما ذكرنا في السابق أن معايير المراجعة تمثل الإطار العام لعملية المراجعة، فهي لا تخضع للحكم الشخصي للمراجع وهو ملزم بإتباعها حرفياً لأنها تمثل الخطة العامة والتي إذا ما اتبعت لأمكن للمراجع من إتمام عملية المراجعة بنجاح تام، ويدفع عن نفسه تهمة التقصير إذا ما تمت مساءلته قضائياً .

أما إجراءات المراجعة فهي عبارة عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة فعلياً، وهذه متروكة لتقدير المراجع وحكمه الشخصي فيختار ما يراه ضرورياً ومناسباً من إجراءات في سبيل تحقيق أهداف المراجعة وتطبيقاً للمعايير المقبولة والمتعارف عليها، فليس هناك قائمة محددة تبين إجراءات المراجعة التي يجب إتباعها في كل عملية مراجعة مثل ما هو الحال عليه لمعايير المراجعة، وما يؤكد ذلك هو أن المراجع يذكر في تقريره بأنه استخدم إجراءات المراجعة التي رآها مناسبة وضرورية في الظروف المحيطة لإتمام عملية المراجعة.

إن إجراءات المراجعة في حد ذاتها تنقسم إلى قسمين : أدلة الإثبات وأوراق عمل المراجع¹.

أولاً : أدلة الإثبات في المراجعة : تعني أدلة الإثبات مجموعة من المعلومات والبيانات التي يسهل التحقق منها وهي متعلقة بعمليات معينة تحت الفحص، ويكون لها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية، وعلى المراجع تجميع الأدلة الكافية والمقنعة فليس هناك عدد معياري أو كمية محددة من الأدلة والتي يجب على المراجع الحصول عليها حيث أن هناك عوامل تتحكم وتؤثر في كمية الأدلة والبراهين وهي :

1- درجة المخاطرة : قد يحتاج المراجع إلى درجة كبيرة من التأكد بأن بنود القوائم المالية تظهر بصورة عادلة وسليمة خاصة إذا كانت درجة المخاطرة أو احتمال وجود أخطاء بهذه البنود كبير مما يؤثر في عدالة القوائم المالية ، في هذه الأحوال يقوم المراجع بتجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين والتي تؤكد سلامة هذه القوائم ، وتختلف درجة المخاطرة من بند لآخر حسب أهمية البند وطبيعة الرقابة الداخلية المطبقة عليه ، والمخاطرة هنا تعني قبول المراجع لبند معين على أنه صحيح وهو في الحقيقة عكس ذلك ، وهناك ارتباط وثيق بين درجة المخاطرة ونظام الرقابة الداخلية ، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية محكماً ويعتمد عليها كلما قلت المخاطرة والعكس صحيح .

2- تكلفة الحصول على الأدلة : يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار تكلفة الحصول على الأدلة والبراهين الخاصة في حالة معينة فتكلفة الحصول على الأدلة يجب أن تقارن قدر الإمكان بالمنفعة المتوقعة (درجة التأكد) .

وليس معنى ذلك أن يحجم عن الحصول على دليل معين لا لشيء إلا لأن تكلفته عالية ففي هذه الحالة يستوجب عليه البحث عن دليل أو أدلة أخرى لتحقيق نفس الهدف ، ولكن في حالة عدم وجود أو عدم إمكانية

¹ : عيد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 30 .

الحصول على أدلة أخرى فما عليه إلا أن يبذل ما في جهده للحصول على الدليل الوحيد بغض النظر عن التكلفة المتوقعة .

فيمكن تصنيف الأدلة والبراهين حسب مصدرها كآلاتي :

أ- **الوجود المادي** : وهو من أقوى الأدلة في عملية المراجعة فالمراجع يتحصل على درجة كبيرة من التأكد عندما يشاهد الآلات أو البضاعة على طبيعتها، غير أنه يجب أن يلاحظ وجود الشيء لا يعني بالضرورة ملكيته فالوجود يحتاج إلى تعزيز الملكية عن طريق أدلة أخرى مثل سند الملكية، وهناك شيء آخر يجب على المراجع أن يلاحظه وهو الوجود النوعي وليس الكمي فقط أي بمعنى نوعية الآلات والبضاعة وذلك عن طريق أناس وأطراف آخرين إذا لم تكن له الخبرة الكافية .

ب- **المستندات** : تعتبر المستندات من أكثر الأدلة من حيث الكمية التي يتعامل معها المراجع لأنها تغطي جزء كبير من عملية المراجعة، كما أنها تعتبر أكثر حجية كدليل من أي نوع آخر من الأدلة، وهنا يجب على المراجع أخذ الحيطة والحذر والتحقق من عدم تزويرها لأن الوثائق والمستندات يصعب تزويرها لكن إذا زورت يصعب اكتشافها .

ج- **الدفاتر والسجلات المحاسبية** : وهذه تشمل الدفاتر اليومية ودفاتر الحسابات والسجلات المحاسبية المختلفة وهي تعتبر من الأدلة الأساسية حيث أن جميع العمليات التي قامت بها الشركة تكون مثبتة ومسجلة بها، وهذا النوع من الأدلة يحتاج إلى أخرى تعززها والمتمثلة في مستندات القيد الأولية، والمراجع عند قيامه بالفحص والاختبار للدفاتر المحاسبية يبدأ بالبند الظاهرة بالقوائم المالية ثم إلى دفتر الأستاذ ودفاتر اليومية أخذاً بعين الاعتبار المستندات (سواء داخلية أو خارجية) .

وهناك بعض المستندات الأخرى لكنها ذات درجة أقل من الأولى كالمحادثات الشفهية ونظم الرقابة المحاسبية وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يتحقق فعلاً من وجود نظام رقابة داخلي والتطبيق الفعلي لها وليس بمجرد الملاحظة .

ثانياً: أوراق عمل المراجعة : يقوم المراجع بحفظ أوراق عمله لكل عملية مراجعة وتصنيفها بطريقة تسهل الرجوع إليها عند الحاجة وذلك في ملفين رئيسيين وهما :

1_ الملف الدائم : يحتوي هذا الملف على المستندات والبيانات والتي تتميز بصفة الاستمرارية ولا

تتغير من فترة لآخرى تغييراً كبيراً، مثل ذلك :

_ إسم الشركة وعنوانها ونوع نشاطها وكذلك أسماء وعناوين الفروع في حالة وجودها؛

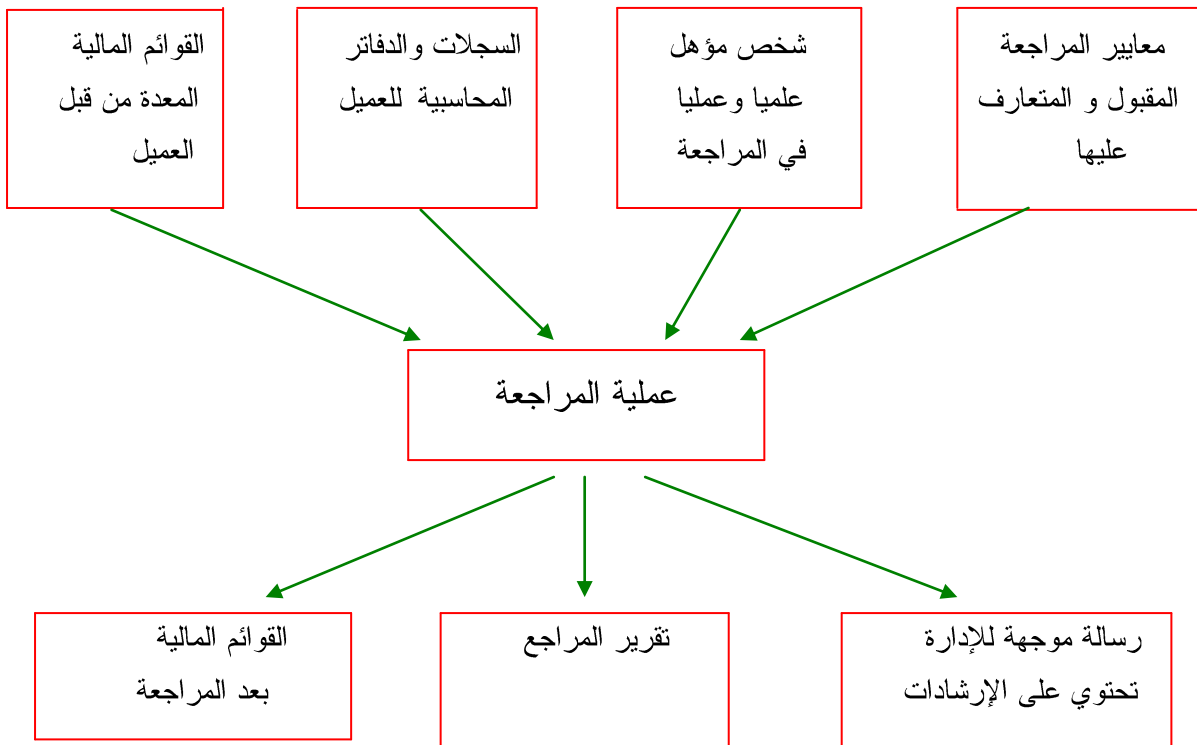
_ إسم المسؤول المالي بالشركة وأرقام هواتفه؛

_ صورة من العقد التأسيسي للشركة وقانونها النظامي مع بيان الشكل القانوني لها؛

_ صور من برامج المراجعة في السنوات السابقة...إلخ.

هذا ويستطيع المراجع إضافة أي بيانات أو مستندات يراها ضرورية للاحتفاظ بها في هذا الملف .

- 2_ الملف الجاري : يحتفظ المراجع بملف جاري والذي يحتوي على أوراق عمل المراجعة المتعلقة بالفترة الحالية وهي تلك البيانات والمستندات التي تتغير من سنة إلى أخرى وهي¹ :
- _ صورة من بعض محاضرات وجلسات الجمعية العامة للشركة ومجلس الإدارة؛
 - _ صورة من القوائم المالية الافتتاحية؛
 - _ صورة من ميزان المراجعة مصحوبا بقائمة التسوية؛
 - _ جداول تفصيلية بالاستهلاكات للأصول الثابتة؛
 - _ كشوف جرد المخزون السلعي...إلخ؛
 - _ برنامج المراجعة للسنة الحالية؛
 - _ الموضوعات المتعلقة والتي يرى المراجع مناقشتها مع الإدارة؛
 - _ التصرف في بعض الأصول الثابتة بالبيع أو التنازل؛
- وبناءً على ما جمعه المراجع من أدلة للإثبات ووضع خطة لعمله والإجراءات التي استعملها للحصول على الأدلة والقرائن يمكن له ذكرها في تقريره.
- وهناك رسم تخطيطي يبين مدخلات ومخرجات المراجعة :
- الشكل رقم (02) : مدخلات ومخرجات المراجعة .



المصدر : إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سابق ، ص 116 .

¹ : محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 78،81.

بعد الانتهاء من الإجراءات المبدئية لعملية المراجعة بمكتب المراجع (المراجعة المرحلية) وذلك اعتماداً على أوراق عمل المراجع ينتقل للعمل إلى مقر الشركة المراد مراجعتها وأيضاً هناك إجراءات أخرى قد يتخذها المراجع كاستنادات أو توضيحات لبعض الغموض الموجود في ملفات المراجع، ومن بين العمليات التي يجب تغطيتها قبل السنة المالية :

- _ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته؛
- _ اختبار العمليات التفصيلية المختلفة المثبتة بالدفاتر والسجلات؛
- _ التحقق من الإضافات الرأسمالية للأصول أثناء السنة؛
- _ اختبار وتحليل التغيرات في مكونات حقوق أصحاب المشروع؛

وغيرها من الأعمال الأخرى التي يرى المراجع ضرورتها .

المبحث الثاني : ماهية المراجعة الداخلية

إن ضرورة تبني المؤسسة لوظيفة المراجعة الداخلية في هيكلها التنظيمي أصبح مسألة مهمة وملحة، وهذا الدور الذي تلعبه في تقييم النظام التسييري والمساهمة في تقويمه وتصحيحه .

وحتى يتم الإلمام بالمراجعة الداخلية سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى نشأة وتطور مفهوم المراجعة الداخلية، ومن ثم إلى معايير وأنواع المراجعة الداخلية، ثم التعرف على أهمية وأهداف المراجعة الداخلية .

المطلب الأول : نشأة و تطور مفهوم المراجعة الداخلية

الفرع الأول : نشأة و تطور المراجعة الداخلية

لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقاً للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية .

وبالرغم من حداثة المراجعة الداخلية إلا أنها تلقى اهتماماً كبيراً في الدول المتقدمة اقتصادياً ونتيجة هذا الاهتمام تأسس مجمع المراجعين الداخليين بأمريكا وهذا عام 1941 م وصدرت أول دورياته .

ويعتبر هذين الحدثين بمثابة علامة على نشأة المراجعة الداخلية كمهنة، وقد تزايد عدد أعضاء مجمع المراجعين الداخليين من 22 عضو في عام 1941 إلى ما يزيد عن 40000 عضو في مختلف دول العالم الآن.

وقد قام المجمع منذ حوالي نصف قرن بانجاز الكثير لتعزيز المكانة المهنية للمراجعين الداخليين وتطوير هيكل عام للمعرفة ودليل للسلوك وتحديد برامج التعليم المستمر والتأهيل المهني، مراجع داخلي مؤهل ومتعمد بالإضافة إلى تبني معايير للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية .

وقد تركزت المراجعة الإدارية خلال الفترة من عام 1940 إلى عام 1950 في كثير من التنظيمات فقط في مجال المراجعة المالية، حيث ارتبطت إدارات المراجعة الداخلية بشكل كبير بتحليل القوائم المالية للإدارة¹. غير انه اتسع نطاقها بعد ذلك وأصبحت تغطي مختلف الوظائف في المؤسسة وتعمل بصفة مستقلة عن بقية الإدارات الخاضعة للرقابة الداخلية، بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام ومد الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس أثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام ونتائج النشاط داخل الأقسام بحيث تعتمد عليها الإدارة العليا أساسا فيما تتخذه من قرارات جديدة .

الفرع الثاني : مفهوم المراجعة الداخلية :

مرت المراجعة الداخلية بكثير من المراحل، حيث ساهمت العديد من العوامل في ظهورها، وعلى هذا سوف سيتم تناول مفهوم المراجعة الداخلية كما يلي²:

المرحلة الأولى : ما قبل سنة 1947 :

كان يقصد بالمراجعة الداخلية في هذه الفترة بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من موظفي المؤسسة وذلك لتعقب الأخطاء، وكان هدف المراجع هنا يعبر عن تصيد الأخطاء، وكان وقائيا ولم يكن هدفها بناء، وكان الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية في هذه الفترة في الجهة التي ستقوم بعملية المراجعة .

المرحلة الثانية: ما بين 1947 و 1957 :

عرفت المراجعة على أنها " النشاط المحايد الذي يتم داخل المؤسسة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لخدمات وقائية للإدارة " .

من خلال هذا التعريف نرى أن المراجعة الداخلية هي نوع من أنواع الرقابة وتهتم أساسا بالجوانب المحاسبية والمالية ويكون المستفيد الوحيد منها هو إدارة المؤسسة وهدفها هدف وقائي فقط .

المرحلة الثالثة: ما بين 1957 و 1971 :

أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريف آخر للمراجعة الداخلية بدلا من التعريف السابق هو "المراجعة الداخلية هي ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة لمراجعة العمليات الحسابية والمالية وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة، فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى" .

¹ : أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 95.

² :ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 24،26.

جاء هذا التعريف أوسع من التعريف السابق حيث تم توسيع مجال عمل المراجع الداخلي، و كذلك التوسع في أهداف المراجعة الداخلية من أهداف وقائية إلى أهداف بناءة، حيث أصبح المراجع الداخلي يقيم ويقترح الحلول للمشاكل وتوجيه الموظفين إن أمكن و إبداء الآراء و متابعة تنفيذ التوجيهات .

المرحلة الرابعة : ما بين 1971 و 1981 :

تم وضع تعريف آخر للمراجعة الداخلية سنة 1971 هو : "المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة لمراجعتها عملياتها بقصد خدمة الإدارة " .

حيث نلاحظ من خلال هذا التعريف أنه شمل تقييم جميع عمليات المؤسسة سواء المحاسبية وغير المحاسبية، و هذا من خلال كلمة "عملياتها" حيث استخدمت هذه الكلمة عوض عن لفظ عملياتها المحاسبية .

المرحلة الخامسة : ما بين 1981 حتى 1991 :

و في 1981 تم إصدار تعريف جديد للمراجعة الداخلية " هي ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة، فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاءة نظم الرقابة الأخرى " .
نلاحظ من خلال هذا التعريف أن المراجعة الداخلية تحولت من أداة لخدمة الإدارة فقط إلى أداة التنظيم ككل، وهذا بدوره يؤثر على قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة .

و في عام 1991 أصدر مجمع المراجعين الداخليين تعريف للمراجعة الداخلية جاء فيه " المراجعة الداخلية هي الوظيفة التقييمية المحايدة التي يتم تشكيلها داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطة المؤسسة كخدمة للمؤسسة " .

نلاحظ من خلال هذا التعريف أنه يتفق مع تعريف السابق ، لكن في التعريف الأول تم الإشارة إلى أن المراجعة الداخلية على أنها نشاط داخل المؤسسة، و في هذا التعريف تم الإشارة إليها على أنها وظيفة داخل المؤسسة .

المرحلة السادسة : من 1999 حتى الآن :

في 26 جويلية 1999 أصدر معهد المراجعين الداخليين أحدث تعريف للمراجعة الداخلية وهو :
" المراجعة الداخلية هي نشاط استشاري مستقل و تأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد و تحسين عمليات المؤسسة، إنها تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر و الرقابة و السيطرة"¹.

في عام 2001 فقد تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتم تعريفها على أنها : نشاط مستقل، موضوعي، تأكيدي و نشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة

¹ : المرجع نفسه ، ص ص 25-26.

وحوكمة المؤسسات¹، فهي تعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات²: _ إدارة المخاطر _ الرقابة _ حوكمة المؤسسة.

قوة المراجعة الداخلية بالمؤسسة وتشمل:

- قوة الرقابة الداخلية؛
- استقلال المراجعة الداخلية وتبعيةها للجنة المراجعة؛
- وجود رقابة قوية على كفاءة وفعالية استخدام موارد الشركة؛
- وجود رقابة توجه على التقارير المالية؛
- وجود رقابة قوية على التزام الشركة بالقوانين والتشريعات والأنظمة المطبقة؛
- الإشراف الفعال على التخطيط الاستراتيجي للشركة؛
- المراقبة الفعالة لإدارة مخاطر الشركة؛
- وجود نظام فعال للمساءلة المحاسبية؛
- التزام المراجعين الداخليين بالميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية؛
- وجود النظم المحاسبية والإدارية والمالية بالشركة.

المطلب الثاني : أهداف وأهمية المراجعة الداخلية

الفرع الأول : أهداف المراجعة الداخلية

إن تطور مفاهيم المراجعة الداخلية كان له أثر كذلك على تطور الأهداف بحيث كان هدفها الأساسي هو مساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مسؤولياتهم ومهامهم بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص والتقييم وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها.

ويمكن أن نحدد هدفين للنظام رئيسيين للمراجعة الداخلية هما :

_ التقييم الدوري للسياسات المحاسبية والمالية وكل العمليات المتعلقة بها والتأكد من أنها تسيير حسب الخطة الموضوعية دون انحراف؛

_ التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية .

وهناك أهداف أخرى تسعى المراجعة الداخلية لتحقيقها تتمثل في³:

_ المحافظة على أملاك المؤسسة من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس؛

¹:The Institute Of Internal Auditors, Definition of Internal Auditing, [on line], Availableat:www.theiia.org , (10/11/2009)

²: خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص37

³ : أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1999، ص 150 .

__ التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ومتابعة تنفيذها والقيام بتحليل البيانات تحليلًا سليمًا؛
__ اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل؛

__ مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.

الفرع الثاني : أهمية المراجعة الداخلية

- تعد أهمية المراجعة الداخلية لكونها أداة رقابية فعالة تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإستراتيجية ومن هذه الفئات نجد كل من:
- إدارة المؤسسة: وتعتبر المستفيد الأول من عملية المراجعة، فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.
 - المستثمرون: تمكنهم نتائج المراجعة من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.
 - البنوك والدائنون الآخرون: يعتبر تقرير المراجع مرجعًا هامًا لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلاً.
 - إدارة الضرائب: وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناءً على حصيلة المراجع الداخلي.

المطلب الثالث: أنواع و معايير المراجعة الداخلية

الفرع الأول : أنواع المراجعة الداخلية

تنقسم المراجعة الداخلية إلى عدة أقسام منها : المراجعة الإدارية، المراجعة المالية المحاسبية والمراجعة التسييرية .

أولاً: المراجعة المالية المحاسبية: وهي تعني مراجعة العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية :

- __ تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة؛
 - __ اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازن المراجعة؛
 - __ التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالاستلام؛
 - __ الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.
- حيث تتمثل المعلومات المحاسبية في¹ :

¹ : محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 30 .

- ✓ النتائج الشهرية للمحاسبة العامة ؛
- ✓ النتائج الشهرية للمحاسبة التحليلية ؛
- ✓ معطيات الموازنة التقديرية ؛
- ✓ المعطيات المحاسبية .

ثانياً: المراجعة الإدارية: وهي المراجعة التي تشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبية ولذا فهي تتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة ومن المهام التي يتوجب القيام بها ما يلي:

- دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة؛
- التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالشركة، وتحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.

ملاحظة: المراجع الداخلي لا يتدخل في مهام مراقب التسيير الذي يقوم بوضع طرق التنبؤ وضمان سلامة السياسات العامة للمؤسسة، وإنما يتأكد فقط من أن هذه الطرق مطبقة جيداً وتستجيب للأهداف المرسومة .

ثالثاً: المراجعة التسييرية : تتمثل مراجعة العمليات التسييرية في الرقابة والتحقق من حسن تطبيق إجراءات التسيير الداخلي وذلك باحترام السياسات المطبقة من طرف إدارة المؤسسة .

ومنه فإن الإجراءات التي يقوم بها المراجع الداخلي هي كالتالي :

- احترام إجراءات التسيير الداخلي؛
- تحسين الإجراءات الموجودة في المؤسسة؛
- مراقبة عمليات التسيير؛

و نجد أن فعالية الرقابة تتطلب¹ :

- المعرفة الجيدة لنشاطات و عمليات المؤسسة؛
- القدرة على حل المشاكل المطروحة ؛
- إقناع الإدارة المعنية.

الفرع الثاني : معايير المراجعة الداخلية :

تعتبر معايير المراجعة الداخلية من الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي والتي وضعت حتى تحكم الممارسة المهنية لهذه الأخيرة .
فالهدف من وضع هذه المعايير تتمثل في² :

¹ : المرجع نفسه، ص 30 .

² : Charles. F , L'application des normes et des standards d'audit interne, Revue française d'audit Interne, n° 111 sep. Oct. 1992, P 15.

- إزالة الغموض حول دور و مسؤولية المراجعة الداخلية، ذلك بتحديد مجال تدخلها و ممارستها؛
- تحديد مسؤولية وسلطة المراجعة الداخلية بالمؤسسة؛
- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية؛
- ترويج المراجعة الداخلية، ذلك بتطوير خبرة معترف بها، خاصة إذا علمنا أن المراجعين الداخليين مرتبطين بالمراجعين الخارجيين، ولم يحظوا باعتراف مثلهم، لذلك وضعت معايير لتحديد شروط ممارسة مهنة المراجعة الداخلية .

و لقد تم حصر معايير المراجعة الداخلية في خمسة معايير وهي :

أولاً : الاستقلالية و الحياد :

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وهذا يتطلب أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافياً بما يسمح بأداء المسؤوليات المطلوبة، و يجب أن يكون المراجع موضوعياً في أدائه لأعمال المراجعة¹.

و يقصد بأن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافياً أي مكانة المراجع الداخلي بالمؤسسة أو بمفهوم آخر المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي ينتمي إليه قسم المراجعة الداخلية والشخص أو الجهة المسؤولة في المؤسسة التي يرفع إليها رئيس قسم المراجعة الداخلية تقريره عن عمليات المراجعة الداخلية، بحيث ينبغي أن يكون مدير المراجعة الداخلية مسؤولاً أمام شخص له السلطة في المؤسسة بما يسمح بحياد المراجعة الداخلية وتغطيتها في عملها لقطاع كبير من مجالات المراجعة مع وجود تقدير مناسب لتقاريرها واتخاذ القرارات المناسبة بناء على توصياتها .

ويقصد بالموضوعية أن يتوافر للمراجع الداخلي اتجاه فكري مستقل يلتزم به حال أدائه لعمليات المراجعة الداخلية، و يجسد هذا من خلال عدم قبوله أي مساومة على عمله وأن يكون رأيه و أحكامه عما قام بمراجعتها بحرية دون تحيز، وكان اعتماده على الأدلة اعتماداً موضوعياً و منطقياً .

ثانياً : الكفاءة المهنية :

يعترف هذا المعيار لمزاولة الحاجة إلى الكفاءة والصلاحية والعناية الواجبة عند أداء عمليات المراجعة الداخلية ويتم تحديد معايير خاصة لقسم المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي .
وتعترف بأن كل من قسم المراجعة والمراجع الداخلي الفردي يجب أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والتدريب على ضبط النفس في تنفيذ مسؤوليات أداء عملية المراجعة الداخلية .

تتضمن المعايير المرتبطة بالمراجع الداخلي في² :

- الالتزام بمعايير السلوك ؛

¹ : ثناء علي القباني، مرجع سابق ، ص 40 .

² : أمين السيد حمد لطفي، مرجع سابق، ص 122 .

- مهارات العلاقات الإنسانية و الاتصال؛
- التعليم المهني المستمر .

ثالثاً: معايير نطاق العمل :

تعرف هذه المعايير بان عمل المراجعين الداخليين يمكن أن يمتد وراء اهتمامات المراجعة المالية للرقابة الداخلية (إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية وسلامتها وحماية الأصول) حيث يتعلق معيار الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح بمراجعات الالتزام بينما يرتبط معيار الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد ومعيار تحقيق الأهداف العامة والخاصة المقررة للعمليات أو البرامج بعمليات المراجعة التشغيلية، أن توفر معايير نطاق العمل هي بمثابة إرشادات عند أداء كل نوع من أنواع المراجعة .

رابعاً : معايير أداء عمل المراجعة :

تعرف معايير الأداء بان كل جزء من أجزاء عملية المراجعة ضروري ولا غنى عنه (التخطيط، الفحص وتقييم أدلة الإثبات بالإضافة إلى توصيل النتائج) يتم الاعتماد هنا على تحديد أهداف الأداء وليس إرشادات محددة، يعتبر معيار المتابعة معيار فريد للمراجعة الداخلية حيث يستلزم هذا المعيار أن يكون المراجع الداخلي مرتبط بتقييم التصرف المقرر عنه في نتائج المراجعة بالإضافة إلى أي مقترحات ثم تضمينها بالتقرير .

خامساً: إدارة قسم المراجعة الداخلية

توفر تلك المعايير توجيهات لمدير قسم المراجعة الداخلية، و يتراوح مدى تلك التوجيهات من الإلمام عن الغرض إلى السلطة والمسؤولية المرتبطة بقسم المراجعة الداخلية لأغراض تحديد والحفاظ على برنامج للرقابة على الجودة الخاصة بالقسم، تتضمن تلك المعايير تحديد وتعيين وترقية أعضاء فريق قسم المراجعة الداخلية بالإضافة إلى التنسيق بين عمليات المراجعة الداخلية وعمل المراجع الخارجي¹.

بالإضافة إلى هذه المعايير ظهرت معايير دولية أخرى للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية² :

يتكون الإطار العام لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي وضعها معهد المراجعين الداخليين عام 1978 وتم تعديلها عام 1993 من خمسة معايير عامة، تم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي .بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة والتي وضعت سنة 2003 وأصبحت نافذة اعتباراً من سنة 2004 من مجموعتين هما :

¹ : أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق ، ص 122 .

² : عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات- دراسة ميدانية-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التدبير، جامعة المدية، 2009، ص 56.

أولا :معايير السمات "Attribute Standards" (سلسلة الألف 1000)

والتي تتناول معايير السمات وخصائص المؤسسات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية، وشملت على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات (وثيقة المراجعة الداخلية)، الاستقلالية والموضوعية، البراعة وبذل العناية المهنية والرقابة النوعية وبرامج التحسين.

ثانيا :معايير الأداء "Performance Standards" (سلسلة الألفين 2000)

وهي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية، وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أداء المراجعة الداخلية وشملت على إدارة نشاط المراجعة الداخلية (الخطة السنوية)، طبيعة العمل، تخطيط المهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الانجاز وقبول إدارة المخاطر.

وتتطبق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء على خدمات المراجعة الداخلية بشكل عام، بينما فتتولى تطبيق معايير الصفات ، معايير التنفيذ ومعايير الأداء على أنواع وحالات محددة مثل فحص الغش والتدليس والتقييم الذاتي للرقابة، يتم وضع معايير التطبيق بالأساس لأعمال التوكيد ولأعمال الاستشارة ومما سبق نجد أن أهم التطورات التي حدثت في معايير المراجعة الداخلية وهذا حسب آخر إصدار للمعايير لسنة 2008 من طرف معهد المراجعين الداخليين.

المطلب الرابع : مهمة المراجعة الداخلية

إن معايير المراجعة عامة والمراجعة الداخلية خاصة تشير إلى ضرورة التخطيط المسبق، وهذا بوضع منهجية يتبعها القائم بعملية المراجعة والتي تساعده في اتخاذ القرارات الصائبة والوجيهة . فسيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى كيفية تحضير مهمة المراجعة الداخلية ومن ثم العمل الذي تقوم به هذه الأخيرة ميدانيا، وأخيرا إنهاء مهمة المراجعة الداخلية.

أولا: تحضير مهمة المراجعة الداخلية .

إن مهمة المراجعة الداخلية تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة المراجعة الداخلية تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة لأمر بالمهمة إلى مصلحة المراجعة الداخلية.

1- الأمر بالمهمة L'ordre de mission :

يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية لصالح الإدارة العامة، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة والأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض.

أما من حيث الشكل فيستحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تفوت الصفحة الواحدة، كما يمكن أن يكون على شكل أمر شفهي في حالة ما إذا كانت المؤسسة صغيرة نسبياً.

كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يستطيع أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة ولأسباب ما يطلب مراجعة المصلحة، ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العامة ولو كتوقيع ثاني، ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية واستقبال أحسن و تسهيلات عند القيام بعملهم¹.

2- خطة التقرب Plan d'approche :

بعد حصول مصلحة المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة، تنطلق هذه المصلحة في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي، الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل المصلحة، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها.

فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة المراجعة الداخلية تبدأ من أرشيف مصلحة المراجعة، كما تقود كذلك للسماع إلى الموظفين القداماء بالمؤسسة والذي يسمح لنا بالحصول على معلومات لا توجد لا في الكتب ولا في أي مرجع آخر².

كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول المصلحة أو الهيكل م حل المراجعة، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، فتحليل المخاطر يمكن أن يكون بالتحدث مع الطالب لمهمة المراجعة لمعرفة الدوافع التي أدت لهذا الطلب، فهذا التحليل يمكن أن يحدث قبل أو بعد الأمر بالمهمة كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل المراجعة إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها³.

3- جدول القوى و الضعف Tableau des forces et faiblesses apparentes:

هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المراجع حول كل ما قام بدراسته، فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي Rapport d'orientation⁴.

فنقاط القوة والضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، و الإجراءات، والنظم الموجودة، فرأي المراجع يجب أن يتكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة من أمن، صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة .

¹: Lemant.O , La conduite d'une mission d'audite interne, Dunod, Paris, 1995, P53.

²: Barbier .E , L'audit interne, pourquoi ?comment ? Organisation, Paris, 1989, P 84.

³: Renard. J, Théorie et pratique de l'audit interne. Organisation, 3eme édition, Paris, 2000, P 205.

⁴: Lemant. O, Op.Cit, P 63.

فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المراجع الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلاً للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف.

4- التقرير التوجيهي **Le rapport d'orientation**:

يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية و حدودها، و يعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف المراجعة الداخلية والمعنيين بها.

فاختيار اتجاه مهمة المراجعة يكون انطلاقاً من جدول القوى والضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكون ماضي من طرف مسؤول المراجعة .

كما أن هذا التقرير قابل للتعديل، ذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالمراجعة والطلابين لها وحتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة المراجعة من تحقيق الأهداف المسطرة، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النتائج المستخلصة من جدول القوى والضعف .

5- برنامج التحقق **Programme de vérification**:

يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بمصلحة المراجعة، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المراجعين ، فهو يعرف أعمال المراجعين وذلك للتحقق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف¹.

ثانياً : العمل الميداني للمراجعة الداخلية :

تعتبر هذه المرحلة كالانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها.

1 - تخطيط عمل المراجعة **La planification du travail**:

يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة المراجعة زماناً و مكاناً، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل المراجعة بمثابة برنامج لها، لما يحضره من موازنة لمقابلة العمل الذي سوف ينفذ بالوسائل المتطلبة له، و توزيع للعمل وتقسيمه على المراجعين بالتدقيق مع الوقت المقدر لكل عمل ينفذ، كما لا يجب خلط هذا التخطيط لعمل المراجعة مع خطة التقرب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة.

2- ورقة التغطية **La feuille de couverture**:

ورقة التغطية هي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

¹: Ibid : p73.

3- ورقة إبراز وتحليل المشاكل :La feuille de révélation et d'analyse de problème

ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين. وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل الملتقى به و كذلك الحلول المقترحة له.

أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة، فهذه الورقة لا تستعمل لوصف الإجراءات الموضوعية، بحيث هناك مجموعة من الوسائل الأخرى التي تقوم بهذه المهمة نذكر منها: قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق، و الأسلوب الوصفي .

ثالثا : إنهاء مهمة المراجعة الداخلية :

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية و التي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم لطالب خدماتها .

1- هيكل التقرير L'ossature du rapport :

يتكوّن هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة .

2- العرض النهائي Le compte rendue final :

يتمثل هذا الأخير في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع - المسؤول بمهمة المراجعة الداخلية- هامة وأساسية، لأهم المسؤولين للمصالح محل المراجعة، إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المراجع للعمل الميداني .

3- تقرير المراجعة الداخلية Le rapport d'audit interne :

بعد إنهاء التدخل، يسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم، بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها، ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة الداخلية.

4- حالة أعمال التحسين L'état des actions de progrès :

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقا من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات، وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة¹.

¹: Ibid : p 129.

المبحث الثالث : وظيفة المراجعة الداخلية و علاقاتها

المطلب الأول : وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل الإداري

يؤثر الموقع التنظيمي للمراجع الداخلي في المؤسسة على قدرته في تحقيق الاستقلالية والموضوعية في عمله و يختلف الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية في بيئة الرقابة من مؤسسة إلى أخرى، حيث أنها تخضع إما للإدارة العليا أو لمجلس الإدارة .

وهذا ما أكدت عليه معايير المراجعة الدولية في سياق تقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي حيث أشارت الفقرة 13 من المعيار الدولي للمراجعة رقم 610 إلى أن " الحالة المثالية هي ارتباط المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري في المؤسسة¹ .

والهدف من ذلك هو أن يتمكن المراجع الداخلي القيام بعمله في جميع دوائر وأقسام المؤسسة الأخرى، كما أن ذلك يشير بدرجة كبيرة إلى درجة الاستقلالية التي يتمتع بها المراجع الداخلي أكثر فعالية ويتحقق الاستقلال لقسم المراجعة من خلال :

➤ **الاستقلال التنظيمي** : يجب أن يكون لإدارة المراجعة وضع داخل المنشأة للقيام بواجباتها والقيام بوظيفتها .

➤ **الاستقلال الموضوعي** : يجب على المراجع الداخلي أن يكون موضوعيا عند دائه لأعمال المراجعة، ولا يمكن ذلك إلا إذا تم منحه الصلاحيات اللازمة للمراجعة سواء كانت تتعلق بالسجلات أو بالأفراد أو الممتلكات .

ولكي يكون للمراجعة قسم مستقل لابد من توفر بعض الشروط أو الضمانات تتعلق بالمراجع الداخلي وهي²:

ـ تعيين المراجع الداخلي :

تعين أن يتم إبعاد المراجع الداخلي من سلطات وتحكم الأشخاص الذي ستخضع أعمالهم للفحص والمراجعة، ولأن المراجعة الداخلية توجد أصلا لخدمة الإدارة العليا للمؤسسة وليس لخدمة الغير أو أي جهاز رقابي آخر .

لذلك فإن إدارة المؤسسة هي التي يجب أن تكون مسؤولة عن تعيين المراجع الداخلي، مع مراعاة أن تكون سلطة التعيين من مهام مجلس الإدارة نفسه وليس في يد رئيس مجلس الإدارة، والمدير العام للمؤسسة ضمانا للاستقلال .

مما سبق نستخلص انه يتم تعيين المراجع الداخلي بقرار يصدر من مجلس إدارة المؤسسة نفسه وليس من أي جهة أخرى .

¹ : المعايير الدولية للمراجعة، المعيار الدولي رقم "610" مراعاة عمل التدقيق الداخلي ، ISA 2004 ، ص 214 ، ملف pdf .

² : ثناء علي القباني، مرجع سابق ، ص ص 92-93 .

_ فصل المراجع الداخلي :

إن سلطة فصل المراجع الداخلي لا بد أن يصدر من مجلس إدارة المؤسسة، و يدخل في نطاق الفصل أيضا تنتقل المراجع الداخلي إلى أقسام أخرى داخل المؤسسة ويجب أن يتم الفصل أو التنقل بناء على تقرير من رئيس قسم المراجعة الداخلية ضمانا للحياد .
ومنه نستخلص أنه يتم فصل أو نقل المراجع الداخلي بناء على قرار يصدر من مجلس الإدارة بالمؤسسة بناء على توصية من رئيس قسم المراجعة الداخلية .

_ التبعية الإدارية :

يتضمن أن يكون المراجع الداخلي مسؤولا أمام رئيس قسم المراجعة الداخلية الذي يتبع بدوره لرئيس مجلس إدارة المؤسسة ويقدم إليه تقريره، ولا يكون مسؤولا أمام رئيس الحسابات أو المراقب المالي أو يكون له علاقة بالإدارة التي تقع في نطاق فحصه، الأمر الذي يتطلب أن تكون تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق في مجلس الإدارة .

_ عدم القيام بالأعمال التنفيذية :

يتعين على المراجع الداخلي أن يدرك أن وظيفته استشارية وليست تنفيذية لذلك فالمراجع الداخلي لا يباشر سلطة مباشرة على الأشخاص الذين يراجع أعمالهم¹ .
ويجب ألا يسند قسم المراجعة الداخلية أعمال تدخل في اختصاص أقسام أخرى بالمؤسسة، أي يجب أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية مستقلة عن تنفيذ الأنشطة التي يتم تدقيقها، مما يعزز موضوعية وفعالية هذه الوظيفة .

المطلب الثاني : علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية

الفرع الأول : ماهية الرقابة الداخلية

تمثل الرقابة الداخلية أداة للتخطيط والمتابعة والمراجعة في المؤسسة لذلك يجب أن نحسن اختيارها ، و قبل التطرق إلى العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية سوف نتناول بعض المفاهيم حول الرقابة الداخلية : تعريف الرقابة الداخلية ، خصائص الرقابة الداخلية ، أهداف الرقابة الداخلية .

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية

تتضمن الرقابة الداخلية عدة تعاريف منها :

نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختيار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتتمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير لسياسات الإدارية في طريقها المرسوم² .

¹ : المرجع نفسه ، ص ص 92-93.

² : محمد سمير الصبان ، محمد الغميوني، مرجع سابق، ص 215.

عرفتها الجمعية الأمريكية للمحاسبين بأنها الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر المحاسبية¹. وعلى حسب منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية " نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"².

نشير في الأخير إلى أن هذا التعريف قدم سنة 1977 من طرف منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) .

وعلى حسب الهيئة الدولية لتطبيق (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن " نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، و مجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية واكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية"³. عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الرقابة الداخلية بأنها: "خطة التنظيم و كل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة، و التي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من إلزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة"⁴. وحسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (oecca): " نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات المديرية، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق إجراءات نشاطات المؤسسة من الإبقاء على دوام العناصر السابقة"⁵. و منه فإن نظام الرقابة الداخلية يشتمل على صنفين من الرقابة⁶:

¹ : عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 25

²: COLLIN . L et VALLIN .G, **Audit et contrôle interne , aspect financier , opérations et stratégiques**, Paris , 1992 , P 35.

³ :Ibid , P 38

⁴ :عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق رأس المال – الواقع والمستقبل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006/2005، ص 54 .

⁵ :Lionel. C. & Gérard. V :**audit. contrôle interne aspects financiers opération et stratégique**, paris 1992, p3.

⁶ : عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 58-59 .

أ - الرقابة الإدارية: وهي تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة وتقارير الأداء على الجودة والى غير كذلك من أشكال الرقابة.

وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في المؤسسة وليس في الإدارة المالية وذلك نظرا لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية .

ب- الرقابة المحاسبية: هي كافة الإجراءات الهادفة إلى تحقيق اختيار دقة البيانات المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة .

وتهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم و المعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية .

ثانياً: أهداف نظام الرقابة الداخلية

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي¹:

1 - التحكم في المؤسسة :

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها و تكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها وإجراءاتها ، من أجل الوقوف على المعلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها .

على ضوء ما سبق نستطيع أن نقول بأن هذه العناصر التي تم سردها سواء المتعلق منها بعناصر التحكم أو المراد التحكم فيها، أنشأت رقابة للتسيير في المؤسسة .

2 - حماية الأصول :

من خلال التعاريف السابقة نجد أن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة، من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

¹ : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 89 .

3 – ضمان نوعية المعلومات :

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات، ينبغي اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، بيد أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية :

- _ تسجيل العمليات من المصدر و في أقرب وقت ممكن؛
- _ إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي و التأكد من البيانات المتعلقة بها؛
- _ تبويب البيانات على حسب صنفها و خصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛
- _ احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية؛
- _ توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها .

4 – تشجيع العمل بكفاءة :

إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، و من تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة .

5 – تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية :

إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقضي امتثال و تطبيق أوامر الجهة المدبرة، لأن تشجيع و احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأمر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية¹:

_ يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛

_ يجب أن يكون واضحا؛

_ يجب توافر وسائل التنفيذ؛

_ يجب إبلاغ الجهات الأمرة بالتنفيذ .

ثالثا: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه

وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، و تعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى، لذا سيتم التطرق إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر التالية :

¹ : نفس المرجع، ص 89.

1 _ إجراءات تنظيمية و إدارية :

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرص رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من أصل ومن عدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين، بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول¹.

2 _ إجراءات تخص العمل المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجرد مفاجئ وعدم اكتشاف موظف في مراقبة عمل قام به .

إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك سننظر في هذا الجزء إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط التالية :

_ إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين، ومرافقته بالوثائق المؤيدة الأخرى؛

_ استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية؛

_ إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقة العملاء... إلخ؛

_ القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية .

3 _ إجراءات عامة

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، ويتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية يحقق أهدافه المرسومة لذلك سنميز بين الإجراءات التالية²:

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 129 .

² : المرجع نفسه، ص 129 .

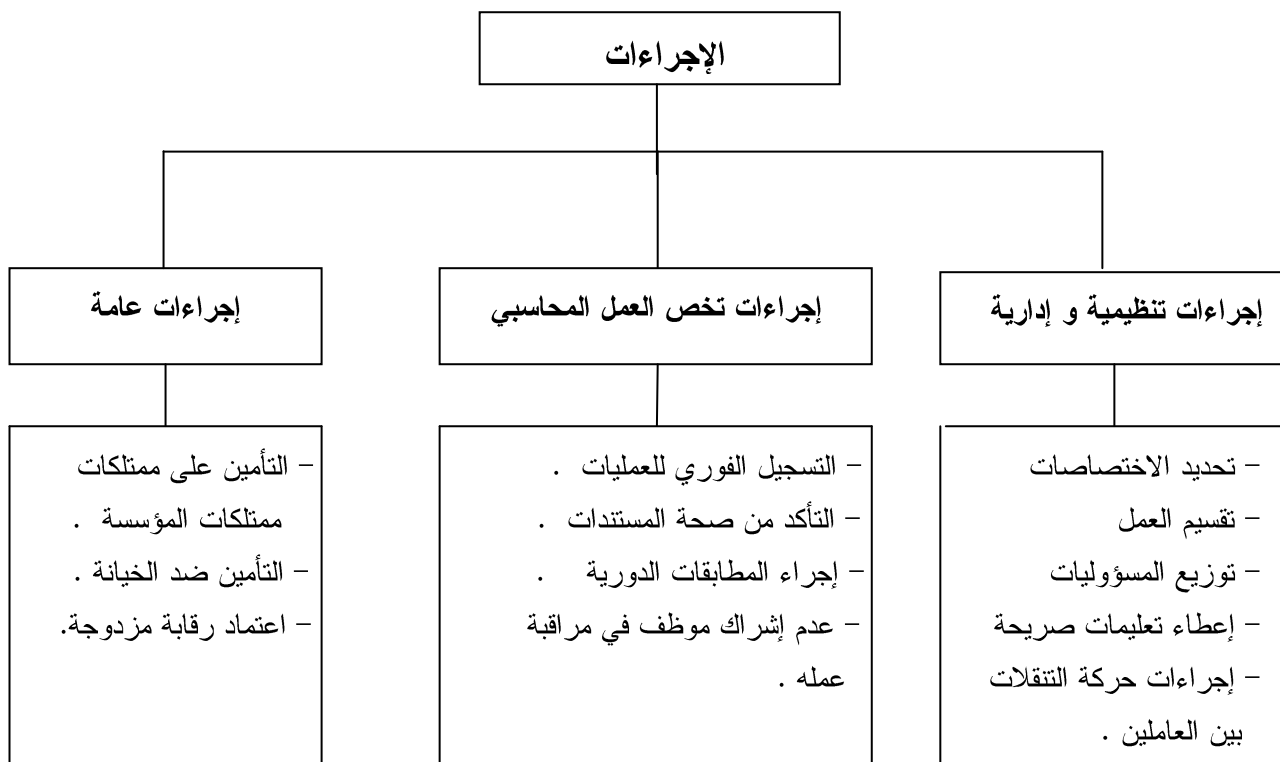
_ التأمين على المؤسسة ضد كل الأخطار المحتملة، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها أو بفعل فاعل كالسرقة، الحريق؛

_ التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة؛

_ استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع مدير المالية والمحاسبة على الشيك إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على حماية النقدية، تفادي التلاعب والسرقة وأخيرا إنشاء رقابة ذاتية.

و في الأخير هناك شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها.

الشكل رقم (03) : إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 123.

الفرع الثاني : العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وحتى تحقق هذه الوظيفة أهدافها والتي وجدت لأجلها لابد من توفر الشروط التي تسمح بأداء مهامها بفعالية، وأهم هذه الشروط :

➤ الشمولية : لابد من تحديد الموقع الوظيفي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، وغالبا ما تكون تابعة مباشرة للإدارة العليا، مما يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف قسم المحاسبة .

➤ الكفاءة : لابد أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة على درجة كبيرة من

النزاهة والإلمام بالميدان، مما يسمح له بأداء وظيفته على أكمل وجه .

وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من القيام بمهامها على أحسن وجه والوصول إلى رقابة داخلية جيدة يجب وضع أو تصميم هذه الأخيرة لـ¹ :

_ نظام لرقابة مختلف العمليات؛

_ نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة و مدى إمكانية تطبيقها؛

_ تنظيم محاسبي؛

_ معالجة ملائمة لمختلف المعلومات؛

_ نظام لقياس المخاطر والنتائج؛

_ نظام المعلومات والتوثيق .

من هنا نلاحظ أن مجال تدخل المراجعة الداخلية واسع جدا، خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود

إستراتيجية ومراقبة احترام القوانين والإجراءات، هذا النوع من المراجعة يسمى بمراجعة العمليات، هذه

الأخيرة تهدف إلى مساعدة مراكز القرار بالمؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها لتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها .

ومهام المراجعة الداخلية يقوم بها شخص تابع لإدارة المؤسسة، يطلق عليه اسم " المراجع الداخلي " فهو

يسعى لخدمتها من خلال عملية الرقابة ولذلك يمكن ذكر مجموعة من النقاط التي تبرز اهتمام المراجع

الداخلي بهذه العملية² :

_ تتميز الوظيفة الإدارية بانقسامها إلى مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط والتنظيم والتوجيه

والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة من مهام مدير المؤسسة والتي يشاركه المراجع الداخلي بفعالية

لتحقيق هذه الوظيفة وذلك ضمانا للوظائف الفرعية الأخرى؛

¹ : Communiqué de presse de la Banque d'Algérie : le contrôle interne des banques et établissements financiers » Revue media banque, n°63, DEC 2002/JAN. 2003, P 09.

² : فتحي رزق السوافيري، محمد سمير كمال، مصطفى محمود مراد، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 43 .

- _ قيام المراجع الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة أن هذا الأخير يمتاز بالاستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة، فالمراجع الداخلي يتأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وهذا ما يؤكد على اعتماد إدارة المؤسسة على المراجعة الداخلية لتحقيق الأداء؛
- _ عمل المراجع الداخلي بالمؤسسة باعتباره أحد العاملين بها، تجعله قريب من السجلات المالية وعلى دراية كاملة نسبياً بالمشاكل التي تمس المؤسسة، هذا ما يدفعه و يساعده على القيام بعملية الرقابة للأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات والوثائق المالية؛
- _ يشمل نشاط المراجعة الداخلية مراجعة مالية وأخرى لمراجعة مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح والقوانين الموضوعة ومراجعة العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها، فقيام المراجع بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة .
- أما بالنسبة لسير المعلومات في نظام الرقابة الداخلية فوجوده كنظام فعال يعتبر احد العوامل الرئيسية لنجاح المؤسسة في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة بحيث تتمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعين الداخليين يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة مفتوحة ومتواصلة لا سيما وأن المؤسسات تعيش وتتطور في محيط سريع التغيير وهنا يظهر دور المراجعين في تحسين عملية الاتصال من خلال الهيكل العمودي والأفقي للنظام والتي تسير بموجبه المعلومات¹ .
- 1 - **الهيكل العمودي** : يعتبر المراجعين الداخليين كحلقة اتصال بين الإدارة العليا و المستويات التنفيذية الأخرى، فيمكن أن تبرز أهمية من خلال قيام المراجعين بنقل رسائل خاصة أو بواسطة تقارير مختلفة تحمل وجهات نظر عن مختلف المستويات حول الأنشطة والعمليات الواجب القيام بها والسياسات والطرق والإجراءات التي يرغبون تعديلها لتصبح أكثر واقعية وأكثر قابلية للتطبيق وكذا من طرف العمال عن التحسينات التي أدخلوها على أساليب عملهم والاتصال مع الإدارة العليا واضح الأهمية والسبب أن هنالك بعض الأمور الخاصة بذات طبيعة حساسة تحتاج إلى قرار حاسم و فوري .
- 2 - **الهيكل الأفقي** : تتزايد الحاجة إلى المعلومات الدقيقة والمعتمدة في حالة اتخاذ القرارات، فالمراجع يعاني من مشكلة عدم توفر وسهولة الحصول على المعلومات والبيانات الصحيحة التي من شأنها المساعدة على الأداء الأمثل، ويسعى هذا الأخير إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من هذه المعلومات لتدعيم موقفه . ويقوم بتفسير المعلومات المقدمة له من طرف مهم على نفس المستوى الطبقي له لإيصالها إلى القسم الأعلى وعليه أن يكون ملم باحتياجات الجانب الذي يرأسه فعليه أن يسعى بين مختلف المصالح للحصول

¹ : أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي ، دار وائل، عمان، 1999، ص 221 .

على المعلومات أو الوصول إلى تسليمها إلى من هو أعلى مرتبة عن طريق التقارير ومن ناحية أخرى لا يستطيع المراجعين الداخليين توفير جميع المعلومات ما لم يكن هناك تكثف بينهم لأجل الوصول إلى المعلومة الصحيحة لأنهم من خلال مراجعتهم وتقييماتهم قد يكتشفون خلافاً في نظم المعلومات، ولهذا فعلى كل فرد من نفس الطبقة أن يكون له ذهنية العمل الجماعي الذي من شأنه دفع وتيرة الحصول على المعلومة التي من شأنها المساهمة في اتخاذ القرارات الصائبة وذلك بأقل تكلفة و أقصى سرعة .

فالمراجعة الداخلية تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها فطالما الإدارة تحتاج لمعلومات على درجة عالية من الثقة وبشكل مستمر، فمن المتوقع أن تكون للمراجعين الداخليين معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة و تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، وأيضاً من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الإسراف .

المطلب الثالث : علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية

ولقد حدد المعيار الدولي للمراجعة 610 المجالات التي تدخل ضمن دائرة اهتمام ومجال عمل المراجع الخارجي وهي كالتالي¹ :

- _ مراجعة النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية؛
- _ اختبار المعلومات المالية التشغيلية ؛
- _ مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها و فعاليتها، ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمؤسسة؛
- _ مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى، وكذلك الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى .

تكمن أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي في حالة اتخاذ قرار الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية في تحقيقه العديد من الفوائد وهي :

- _ توفير الوقت والجهد الذي يبذل في عملية المراجعة؛
- _ تخفيض حجم الاختبارات والإجراءات اللازمة لعملية المراجعة الخارجية؛
- _ تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية أو على الأقل عدم زيادتها؛
- _ حصول المراجع الخارجي على فهم أفضل لظروف العمل بالمؤسسة محل المراجعة من خلال خبرة ومعرفة المراجعين الداخليين؛

_ تمكين المراجع الخارجي من التركيز على المجالات الأكثر أهمية .

وتأكيداً على ما سبق فقد أوضح المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في نشرة معايير المراجعة رقم 65 بشأن دراسة المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في عملية مراجعة القوائم المالية أن عمل

¹ : المعايير الدولية للمراجعة، المعيار الدولي رقم "610" مراعاة عمل التدقيق الداخلي، ISA 2004، ص 214 ، ملف pdf.

المراجعين الداخليين قد يكون له أهمية كبيرة وتأثير هام عند التخطيط لعملية المراجعة الخارجية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

وبناء على الأبحاث السابقة والمعايير المهنية تم فحص العوامل المؤثرة على مساهمة المراجعة الداخلية في عملية المراجعة الخارجية، وعلاقة هذه العوامل بمستوى الخطر المرتبط ببيئة المراجعة ودور الخطر الملازم في زيادة أو تخفيض هذه العوامل، ويمكن تحديد تلك العوامل فيما يلي¹:

1_ مدى توافر خدمات المراجعة الداخلية : من أهم العوامل المؤثرة على المراجع الخارجي عند تحديد مدى مساهمة المراجعة الداخلية هو توافر المراجعة الخارجية، فكلما زاد الوقت المستخدم في تلك الخدمة كلما زادت خدمات المراجع الداخلي وزيادة احتمال التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ومساهمة المراجعة الداخلية في عملية المراجعة .

2_ جودة خدمات المراجعة الداخلية : حيث أشار المعيار رقم 65 ضرورة وجود مستوى كافي من جودة المراجعة الداخلية قبل اشتراك المراجع في أداء عملية المراجعة بما يدل على وجود علاقة طردية بين مساهمة المراجعة الداخلية وجود أداة المراجعة في المراجعة الخارجية .

3_ مستوى التنسيق بين المراجعة الداخلية و الخارجية : يمكن التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي لزيادة جودة عملية المراجعة وتقليل تكاليفها، ويتضمن التعاون والتنسيق بينهما في أداء أعمال المراجعة خلال العام، توافر المراجعة الداخلية في نهاية السنة ويمكن أن يعظم التعاون فعالية مساهمة المراجع الداخلي في مراجعة القوائم المالية، وزيادة كفاءة عملية المراجعة مع تخفيض مجهودات المراجعة المتكررة بينهما . ووجود علاقة طردية نسبياً بين المراجع الخارجي و الداخلي، و مدى مساهمة المراجعة الداخلية في أداء مراجعة القوائم المالية.

4_ الخطر في بيئة المراجعة : أوضح المعيار رقم 65 أن عوامل خطر المراجعة يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره عند تحديد مساهمة المراجع الداخلي في عملية المراجعة الداخلية .

فالخطر الملازم يؤثر على الاعتماد على المراجع الداخلي لعلاقته بالعوامل المرتبطة بالمراجعة الداخلية، وأنه مع زيادة الخطر الملازم تزداد أهمية المراجعة الداخلية ولكن نتيجة لوجود الدراسات السلوكية التي أوضحت مع زيادة الخطر تصبح عملية اتخاذ القرار أكثر تعقيداً وعند قيام المراجع الخارجي بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية يجب عليه دراسة وفهم وظيفة المراجعة الداخلية بدرجة كافية لتحديد أنشطة المراجعة الملائمة لغرض تخطيط إجراءات المراجعة .

ويرى البعض أن العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية ومراجع الحسابات الخارجية قد تحسنت بدرجة كبيرة بعد إصدار مجلس الشيوخ لقانون Sarbon Oxely عام 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية و ذلك لأن هذا القانون، قد ألزم مراجع الحسابات الخارجي بضرورة مراجعة تأكيدات الإدارة حول فعالية هيكل

¹ : عيد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 545، 550 .

الرقابة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة، مما أدى إلى زيادة اعتماد مراجع الحسابات الخارجي على عمل المراجع الداخلي في تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم وفي تقييم تقرير الإدارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة .

المطلب الرابع : علاقة المراجعة بالمحاسبة

يشير مفهوم المحاسبة إلى عملية تسجيل وترتيب وتلخيص البيانات الخاصة بنتائج الأحداث الإقتصادية للمنشأة بطريقة منهجية منطقية لأغراض إنتاج معلومات مالية ملائمة لاتخاذ القرارات. وبوجه عام توفر البيانات المحاسبية والنظم المحاسبية المرتبطة بتشغيل المواد الخام التي تمثل مدخلات للمراجعة، وللمحاسبة وظيفتان هما وظيفة القياس ووظيفة توصيل المعلومات التي تمكن مستخدميها سواء داخليين (الإدارة) أو خارجيين (أصحاب المصلحة) من اتخاذ قراراتهم، ومن أجل تفهم تلك النظم والبيانات يتعين على المراجعين أن يكونوا أولاً محاسبين حيث يلزم الإلمام بالمحاسبة وممارستها من قبل المراجعين حيث يجب أن يكونوا خبراء بما قام به المحاسبين .

ورغمًا عن ذلك فإن العمليات المرتبطة بكل من المحاسبة والمراجعة تعتبر مختلفة حيث تعتبر المحاسبة عملية تصويرية Imaging process أو عملية إنشائية Constructive لأنها تتضمن تحديد وتنظيم وتوصيل المعلومات Analytical process حيث أنها تتضمن جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة وتوصيل الإقتصادية التي تمت عن طريق العملية المحاسبية¹. فعملية المراجعة تتضمن عملية فحص بالإضافة إلى عملية تقرير، وموضوع أي عملية مراجعة هو في العادة المعلومات المحاسبية التي تحتوي عليها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية فمعظم الأدلة التي يجمعها المراجع ويقوم بتقييمها تتكون من معلومات مأخوذة من النظام المحاسبي والتأكدات عن التصرفات والأحداث الإقتصادية التي يعنى بها المراجع هي في معظم الأحيان تأكيدات عن عمليات محاسبية وأحداث أخرى لها أهمية محاسبية وأرصدة ناتجة عن هذه العمليات والأحداث وأخيراً فإن المعايير المعلنة التي يجب أن تتطابق معها التأكيدات المحاسبية هي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بوجه عام تؤدي المحاسبة إحداث قوائم مالية ومعلومات أخرى مفيدة إلا أن المراجعة لا تؤدي عادةً إلى إحداث تلك المعلومات المحاسبية وإنما هي تهدف إلى إضفاء الثقة على تلك المعلومات وزيادة قيمتها عن طريق تقويمها بطريقة تحليلية انتقادية وتوصيل نتائج ذلك التقويم إلى المستخدمين المعنيين.

¹ : أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص 04-05.

المبحث الرابع : ماهية المراجع الداخلي

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى التعاريف المختلفة للمراجع الداخلي ، كما سيتم تبيان الهيئة التي تقوم بتعيينه ، عزله، وكذا صفاته ومؤهلاته وأسباب ذلك .

المطلب الأول: تعريف المراجع الداخلي

من أجل أن يصل المراجع إلى الأهداف المرجوة من عملية المراجعة ، عليه أن يمر بخطوات ضرورية تمكنه في الأخير من أداء عمله على أحسن وجه، فالمراجع هو شخص محترف ذو كفاءة، مؤهل ومستقل يقوم باختبار يترجم من خلاله الحالة الحقيقية للحسابات عن طريق إعطاء رأي معلل عن مصداقية المعلومات وذلك بإتباع منهجية ذات تنسيق عن طريق استعمال مجموعة من التقنيات لإعطاء حكم معلل ومستقل، ويتم ذلك في شكل تقرير¹.

ونجد عدة تعاريف للمراجع الداخلي ، إذ هناك من يعرف المراجع القانوني أو محافظ الحسابات على انه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظام حسابات وقوائم المؤسسة المتعلقة بالجرد، حسابات الاستغلال الإجمالية، حسابات النتيجة والميزانية، والوثائق السنوية للمؤسسة".

كما يعرف المراجع حسب المادة 27 من القانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى من نفس القانون بموجب أحكام التشريع المعمول به"². و تنص المادة الأولى من نفس القانون على ما يلي: "يحدد هذا القانون شروط و كفاءات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية ، بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، وكذا لدى الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية والنقابات". ويختلف المراجع الداخلي عن المراجع الخارجي في عدة نقاط سواء من حيث الأهداف أو من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة ، بالإضافة إلى المسؤولية و نطاق العمل وتوقيت الأداء، ومدى الاستقلالية في إبداء الرأي . وعلى الرغم من أوجه الاختلاف بين دور كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ، فإِنَّ هناك أوجه للشبه بينهما، ومن أمثلة الشبه هذه:

1- يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المشروع ، ومنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب.

3 يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال ، يمدنا بالمعلومات الضرورية التي تساعد على إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها.

¹ : محمد سمير الصبان، أصول المراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص 222.

²: Belaiboud mokhtar :guide pratique d'audit financier et comptabilité, Alger: La maison des livres, 1982, p15.

ومن ناحية أخرى هناك احتمالات للتعاون بينهما ، فقد يعتمد المراجع الخارجي إلى حد كبير على ما يعده المراجع الداخلي من تقرير عن نتيجة فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وكذلك في القيام بالجرد المفاجئ لبعض عناصر الأصول مثل النقدية، ولا شك أن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها مدى خبرة ومؤهلات المراجع الداخلي، و درجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص و التقييم¹.

جدول رقم (03): أوجه الاختلاف بين المراجع الداخلي والخارجي

المراجع الداخلي	المراجع الخارجي	
الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ، وبذلك ينصب الهـدف الرئيسي على اكتشـاف ومنـع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعـة.	1-الهدف الرئيسي:خدمة الطرف الثالث(الملاك) عن طريق إيداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة ، نتيجة الأعمال والمركز المالي. 2-الهدف الثانوي:اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	1-الهدف أو الأهداف
-موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.	-شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	2-نوعية من يقوم بالمراجعة.
- يتمتع باستقلال جزئي ، فه و مستقل عن بعض الإدارات (مثل الحسابات والتكاليف) ولكنه يخدم رغبات وحاجات باقي الإدارات.	- يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقييم و إيداء الرأي.	3-درجة الاستقلال في أداء العمل وإيداء الرأي.
- مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	- مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	4- المسؤولية.
- تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي ، فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله.	- يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها ، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	5- نطاق العمل.
- يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.	- يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	6- توقيت الأداء.

¹ : محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق، الدار الجامعية، 2002، ص ص 32-33.

المطلب الثاني: تعيين المراجع الداخلي و كيفية عزله

الفرع الأول : تعيين المراجع الداخلي

يلزم القانون المؤسسات بتعيين مراجع حسابات يتولى مهمة فحص الحسابات السنوية والقوائم المالية من اجل المصادقة عليها أو رفض المصادقة ، ويختلف تعيين المراجع في المؤسسات الفردية في شركات الأموال.

ويتم تعيين المراجع بواسطة الأطراف الآتية ذكرهم:

_ الجمعية العامة التأسيسية؛

_ الجمعية العامة للمساهمين؛

_ رئيس المحكمة الإقليمية.

أولاً: تعيين المراجع في المؤسسات الفردية و شركات الأموال:

1_ المؤسسات الفردية: يعتبر المراجع وكيلًا عن أصحاب المشروع ، إذ يجب أن يعرف على وجه الدقة موضوع العمل الموكل إليه ، لهذا يجب أن يكون الاتفاق بين المراجع وأصحاب المشروع كتابة حتى تتحدد حدود عمله، وحتى لا يسأل مستقبلاً عن أي خطأ أو غش لم يكتشفه نتيجة قيامه بمراجعة جزئية. كما يحدد في خطاب التعيين هل سيقنصر على أعمال المراجعة فقط أم ستسبقها أعمال محاسبية كتقديد دفنري أو استخراج ميزان المراجعة أو تصوير حسابات ختامية وميزانية عمومية، ثم ينص في الخطاب على أتعاب المراجعة المتفق عليها ، إن مراجعة المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص غير ملزمة قانوناً ويقوم بها المراجع بعد انتهاء العملية المحاسبية ، أما إذا كانت الدفاتر والسجلات غير معدة فإن عمل المراجع في هذه الحالة لن يكون المراجعة وإنما عملية محاسبية تختلف عن عملية المراجعة ولها أتعابها المستقلة عن أتعاب المراجعة¹.

2_ شركات الأموال: يختلف الأمر بالنسبة لشركات الأموال فيما يختص بمراجعة حساباتها ، فقد تطلب

القانون رقم 26 لسنة 1954 "أن يكون لشركة المساهمة وشركة التوصية بالأسهم مراقباً أي أكثر من الأشخاص الطبيعيين، تعيينه الجمعية العمومية وتقدر أتعابه ويعين مؤسس الشركة المراقب الأول، حيث يتولى مهمته لحين انعقاد أول جمعية عمومية .

يباشر المراقب الذي تعيينه الجمعية العمومية مهمته من تاريخ تعيينه إلى تاريخ انعقاد الجمعية العمومية التالية، وعليه مراقبة حسابات السنة المالية التي ندب لها "المادة (51).

ينص القانون رقم 167 لسنة 1961 لمراقبة حسابات المؤسسة العامة والشركات التي تساهم فيها المؤسسات العامة، على أن مجالس إدارات المؤسسات تقترح مراقب الحسابات لهذه الشركات ويصدر بتعيينه

¹ : عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 75-76.

قرار جمهوري، وبذلك فإن مجالس الإدارة للمؤسسات قد حلت على الجمعية العمومية للشركات في هذا الشأن، إلا أن هذا التعيين لن يكون حافزا إلا بقرار جمهوري وفي هذا ضمان إضافي لاستقلال المراقب عن إدارة الشركة بل عن إدارة المؤسسة نفسها¹.

ثانيا: الأطراف المكلفون بتعيين المراجع:

1-التعيين بواسطة الجمعية التأسيسية: المؤسسون هم مجموعة من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين قاموا بإنشاء شركة مساهمة تمارس نشاطا اقتصاديا معين ، هذه الجمعية في اجتماعها الأول بعد التأسيس تقوم بانتخاب مجلس الإدارة الأول للشركة وفي نفس الوقت تقوم بتعيين مراجع قانوني في حدود الشروط المنصوص عليها في القانون التجاري .

2-التعيين من قبل الجمعية العامة للمساهمين: الجمعية العامة للمساهمين هي مجموع الأشخاص المكتتبين في أسهم الشركة بما فيهم المؤسسين ، ويقوم أعضاء الجمعية العامة في اجتماعها العادي السنوي بتعيين مراجع قانوني².

3- التعيين من طرف رئيس المحكمة الإقليمية: في حالة ما إذا أهملت الجمعية التأسيسية أو الجمعية العامة للمساهمين تعيين مراجع قانوني أو اعتذر المراجع أو امتنع عن العمل يتعين على مجلس الإدارة أن يقدم لرئيس المحكمة ثلاث أسماء لمراجعي الحسابات لكي يختار منهم مراجعا أو أكثر . ومن ذلك نلاحظ أن حق تعيين المراجع القانوني يكون في يد من سيوجه إليهم التقرير، ويتم تعيينه لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة³.

الفرع الثاني: عزل المراجع

يستطيع الموكل أن يعزل وكيله أي انه من حقه تغيير المراجع الذي قام بتعيينه ، ففي المؤسسات الفردية صاحب المؤسسة أو الشركاء هم الذين عينوا المراجع وهم الذين يستطيعون عزله ، وفي شركات المساهمة يكون حق التغيير في يد الجمعية العمومية للشركة.

أما بالنسبة لشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم فإنه يجوز للجمعية العمومية في جميع الأحوال تغيير مراقب الحسابات ، وفي هذه الحالة يتعين على صاحب الاقتراح أن يخطر الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب وذلك قبل انعقاد الجمعية العمومية بـ 10 أيام على الأقل ، وعلى الشركة إخطار المراجع فورا بنص الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العمومية قبل اتخاذ قرارها (مادة 51).

و غرض المشرع في هذا أن يضع الضمانات الكافية للمراجع في أن يقوم بعمله في جو يخلو من التهديد في عمله و بدون أي ضغط من القائمين على إدارة الشركة ، وعلى هذا فإن الجمعية العمومية هي التي تقرر

¹ : عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص77.

² : خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان، دار المستقبل، 1998، ص 124 .

³ : عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص79.

عزل المراجع، كما أعطى للمراجع الحق في الرد على الأسباب التي من أجلها طلب عزله، ويكون كل يتخذ في شأن استبدال المراقب بغيره على خلاف ما سبق¹.

و يتم عزل مراجع الحسابات في الحالات التالية² :

_ فقدان الأهلية المدنية؛

_ القيام بتصرف مخل بالمسؤوليات المنوط بها؛

_ حكم بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف؛

_ القيام بتصرف يسيء لكرامة المهنة وكرامة الزملاء؛

_ إفشاء أسرار الشركة التي يراجعها.

المطلب الثالث : صفات و مؤهلات المراجع الداخلي

سنتناول في هذا المبحث الصفات والمؤهلات الواجب توفرها في المراجع الداخلي من تأهيل فني وتدريب، ووعي إداري وحكمة، بالإضافة إلى المثابرة واللباقة وغيرها من المواصفات ، كما سنتطرق إلى الاستقلال المادي والذهني للمراجع داخل المؤسسة .

أولاً: المواصفات العقلية

المراجع الناجح هو الذي يضمن نجاح وفعالية مراجعته ، وعليه فان هذه الوظيفة تتطلب صنفا من الموظفين الذين تتوفر فيهم الصفات والقدرات الشخصية التالية:

1- الوعي الإداري: هذا يعني نظر المراجع الداخلي إلى الأمور داخل المشروع من منظور إداري حيث يربط بين العلاقات المتداخلة، بشرية كانت أو مادية، ويوازن بين المهارات الوظيفية والإدارية، و يقيم ويحلل الوضع الداخلي، أي يمتلك المعرفة التامة بأحوال المشروع الذي يخدمه بمساعدة الإدارة العليا على انجاز وظيفتها بنجاح.

2- الدافع الشخصي: الذي يعبر لدى المراجع عن تطلعاته ورغباته في تحسين نوعية المراجعات التي يقوم بها، وهو الذي يجعله مستعداً للقيام بأدوار إدارية عالية المستوى ، وتقديم خدمات رقابية أكثر فعالية ، فضلاً على أنه يدفعه إلى محاولة تنفيذ واجباته الرسمية بطريقة مقبولة من الخاضعين لها ، ومن الإدارة العليا على حد السواء.

3- الحكمة : يخطط المراجع الحكيم للعمليات التي سينفذها قبل الشروع فيها ، وأثناء مباشرته لعمله يكون مرناً، بحيث يقوم بإجراء التعديلات على البرامج التي خططها مسبقاً في ضوء المستجدات من الظروف وعند ختام عملياته لا يتردد عن الاعتراف بالمشكلات التي يواجهها ، ويعكف على دراسة أسبابها لكي يستفيد من دروسها في مراجعاته المستقبلية³.

¹ : عبد الفتاح الصحن، مرجع سرياق، ص 78.

² : خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سرياق، ص 132.

³ : احمد صالح العمرات، مرجع سابق ، ص ص 56-57.

- 4- القدرة الاتصالية : تتطلب وظيفة المراجعة الداخلية قدرة عالية على الاتصال ، تساعد المراجعين على تبادل المعلومات والحقائق حول العمليات بينهم وبين الأشخاص الخاضعين للمراجعة من جهة، والإدارة العليا من جهة أخرى، وهذه المقدرة يمكن للمراجعين تنميتها بالخبرة والمران، فهي تختلف من مراجع لآخر، ولكن المراجع الداخلي الناجح هو الذي يحرص على تحسين قدرته الاتصالية سواء كانت كتابية أو شفوية.
- 5- المثابرة : يحتاج تنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية جهودا فكرية وجسدية كبيرة، ولا يصل المراجعون إلى نتائجها في مدة قصيرة، لذلك فإن الذين لا يمتلكون صفة المثابرة يتوقفون غالبا عن العمل قبل الوصول إلى أهداف الوحدة (وحدة المراجعة الداخلية) ، وعلى مديرها أن يحاول باستمرار تدريب مراجعيه على الصبر والمثابرة، ويعلمهم كيفية أداء الأعمال الصعبة دون ملل أو ضجر.
- 6- الإبتكارية: يفترض في المراجعين الداخليين أن يكونوا محبين للإبداع والابتكار ودائمي البحث عن الطرق والأساليب المحسنة لإنجاز الأعمال التي يؤديها بأنفسهم ، وكذا التي يؤديها بقية العاملين في المشروع، فمن دراسة كافية لتلك الأساليب يستطيعون إدخال تحسينات على بعضها ، بحيث يخرج في النهاية بأسلوب أو طريقة مبتكرة تساهم في تسهيل الأعمال أو تبسيط الإجراءات.
- 7- اللباقة: تنطوي صفة اللباقة على الطريقة الايجابية التي يتعامل بها المراجعون مع الأشخاص الخاضعين لها، وتتضمن هذه الصفة أيضا القدرة على إبداء الملاحظات، وأحيانا توجيه الانتقادات البناءة دون إثارة غضب الشخص المنتقد ، ويمكن امتلاك هذه الصفة عن طريق الاقتناع أولا بنجاح إتباعها ، وثانيا من خلال دراسة المشاعر والأحاسيس الإنسانية وإدراك ردود الأفعال البشرية، ويمكن تنمية هذه الصفة بالتعليم والتدريب.

ثانيا: الكفاءة المهنية :

- 1- التأهيل الفني : المراجع الداخلي يتكون عادة بالدراسة الأكاديمية والخبرة العلمية في مجال فحص وتقييم جميع عمليات وأنشطة المشروع، ولا يعد مؤهلا بمجرد حصوله على الشهادات الجامعية، لأن التعليم الأكاديمي في مجال المحاسبة أو الإدارة يعطيه خلفية علمية ومعرفة عامة من الأعمال المحاسبية أو الإدارية، لذلك حتى يقال عنه انه مؤهل لا بد أن يمتلك معرفة أساسية بجميع وظائف الأعمال الإدارية، أهدافها والمبادئ التي تحكمها وأن يدعم هاته المعرفة من خلال الممارسة العلمية لمدة كافية.
- 2- التدريب: إن الشهادات وحدها لا تكفي لمواجهة متطلبات المراجعة الداخلية، بل يجب على المراجع أن يتسلح بالتدريب الذي للإدارة العليا دور فيه، فإذا ما اقتنعت بأهمية قدرات ومهارات أعضاء هيئة المراجعة الداخلية لديها، فإنها تستطيع أن تتبنى وضع وتنفيذ برامج تدريبية محلية في مجالات مختلف الأنشطة التي تخضع لتلك المراجعة بحيث تتلاءم وأهداف المشروع، و تفي باحتياجات أعضاء هيئة المراجعة¹.

¹ : أحمد صالح العمرات، مرجع سابق، ص 58.

و في الواقع فان تدريب المراجعين الجدد لا يتم فقط من خلال الدورات التدريبية، بل الفعلية التي تتم عادة على أيدي المراجعين القدامى، الأكثر إماما بمستجداتها الحديثة.

من الضروري أن يتوفر للمراجع مستوى مرتفع من الكفاءة المهنية، حتى يستطيع التعامل بكفاءة مع مختلف المواقف التي تتطلب ممارسته للتقدير المهني، ومستوى معرفته ومهارته وخبرته بالإضافة إلى التشاور مع الآخرين، هي كلها عوامل تؤثر على جودة أو نوعية تقديره المهني في مختلف مراحل المراجعة، وطبقا لقواعد السلوك المهني، فانه يجب على المراجع أن ينفذ واجباته بمستوى من الكفاءة اعتمادا على المعرفة والمهارة والخبرة وأن يطبق بمستوى عناية معقول¹.

و يتطلب ذلك أن يتوفر للمراجع معرفة كافية بأمر عديدة منها:

- 1- المبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، وقواعد السلوك المهني، والتطورات الحديثة في هذا الصدد؛
- 2- الممارسات الملائمة لتلك المبادئ والمعايير والقواعد؛
- 3- اثر التطورات في الحاسبات الآلية على مزاولته لعمله المهني؛
- 4- استخدام الأساليب الكمية في المحاسبة والمراجعة؛
- 5- مختلف القوانين التي تؤثر على تنفيذه لواجباته المهنية؛
- 6- تأثيرات تزايد الاهتمام بالإفصاح عن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية على ممارسته لعمله المهني، إذ لأنه قد ترتب على ذلك وجود فجوة بين ما يتوقعه مستخدم تلك القوائم من المراجعين، وبين ما يتحقق فعلا بواسطتهم.

يتضح من ذلك أن كل من مزاوله المهنة، والنمو في توقعات الجمهور أو العامة، يتطلبان توافر قدر كبير من المعرفة لدى المراجع، ذلك أن هناك ضغوط للمزيد من الإفصاح عن المعلومات بصفة عامة، وعن الداء البيئي بصفة خاصة، وتأكيد أكثر أهمية عن التنبؤات، واهتمام كبير بالدور الذي يؤديه المراجع لخدمة الإدارة.

ثالثا: استقلالية المراجع الداخلي

من أجل أن يقوم مراجع الحسابات بدوره وبشكل كامل والذي يتمثل في المصادقة على شرعية وصدق الحسابات لا بد أن يكون مستقلا، ونعني بالاستقلالية عدم الخضوع أو عدم التبعية لأي شخص آخر، تتمثل في نزاهته واستقامته، ولا بد أن يكون متمتعا بكل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة، وتتجسد استقلالية مراجع الحسابات في مجالين هما: " الاستقلال المادي و الاستقلال الذهني".

¹ : جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص257-

- 1_ الاستقلال المادي :** معنى ذلك أن لا يكون للمراجع أي مصلحة مادية في المؤسسة التي يراجع حساباتها و الذي هو ملزم بتقديم رأي حول مدى سلامة هذه الحسابات خلال فترة الفحص، ولذلك فقد نص القانون رقم 91-08 في مادته 34 على " أن يمنع مراجع الحسابات من :
- مراقبة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
 - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
 - شغل منصب مأجور في شركة أو هيئة راقبها قبل اقل من 3 سنوات بعد و كالتة.
- كما لا يمكن للمراجع أن يقوم أثناء و كالتة وذلك حسب المادة 47 من نفس القانون بما يلي:
- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين؛
 - مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
 - مهام التنظيم و الإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة؛
- وكذلك يجب أن لا يكون احد المساهمين أو عضو في الإدارة أو مسؤول في المؤسسة التي يقوم بفحص دفاترها من أقربائه حتى الدرجة الرابعة.
- وعدم احترام هذه الموانع ينجر عنه عقوبات مفروضة في المادة 829 من القانون التجاري، حيث تنص على ما يلي: " يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من عشرين ألف إلى مئتي ألف أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية"¹.
- 2_ الاستقلال الذهني :** معناه أن لا يتعرض مراجع الحسابات لأية ضغوطات من طرف الإدارة عند أداء مهامه مما يؤثر على تقديم رأيه بموضوعية، حول سلامة الدفاتر و انتظامها ودقة القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة لذلك أعطى المشرع حق تعيين وعزل المراجع للجمعية العامة للمساهمين ولا يجوز تفويض مجلس الإدارة في تعيين المراجع أو تحديد أتعابه .
- كما يجيز القانون للجمعية العامة للمساهمين عزل وتغيير مراجع الحسابات بطلب من احد أعضائه، على أن يقدم هذا الأخير ما يستند إليه من أسباب لطلبه هذا، وتقوم المؤسسة بإخطار مراجع الحسابات فوراً بهذا الاقتراح وأسبابه، ولمراجع الحسابات الحق في مناقشة الاقتراح في مذكرة كتابية يعيها للمؤسسة قبل 3 أيام من انعقاد الجمعية العامة للمساهمين ويقوم رئيس مجلس الإدارة بتلاوة المذكرة على الجمعية العامة.
- وصفة الاستقلالية ملزمة على المراجع، حيث توجد ثلاثة أبعاد لاستقلالية هذا الأخير:
- **الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:** وذلك يعني توفير الحرية الكاملة للمراجع في إعداد خطة عملية للمراجعة وتحديد خطوات العمل دون تدخل الإدارة في إجراء تعديلات أو إضافة جزء في برنامج المراجعة أو للتأثير على المراجع لفحص عمليات يأخذها بعين الاعتبار في المراجعة .

¹ : محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سابق، ص 71.

- الاستقلال في مجال الفحص: وذلك يعني عدم تدخل الإدارة للتأثير على اختيار المراجع للمجالات والعمليات والأنشطة التي يود فحصها وذلك بحصوله على كل الوثائق والدفاتر وكذلك تعاون الإدارة والعاملين معه وغيرها من العوامل التي تساعد على القيام بمهمته وتقديمه للرأي السليم.
- الاستقلال في مجال إعداد التقرير: وذلك يعني عدم تعرض المراجع إلى أية ضغوط والتي تؤثر عليه في توضيح الحقائق التي توصل إليها، ويكون ذلك بعدم تدخل الإدارة لتغيير أو تعديل أي حقائق تشير إليها في التقرير، وكذلك تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أثناء إعداد التقرير.

المطلب الرابع: حقوق و واجبات المراجع الداخلي

الفرع الأول: حقوق المراجع الداخلي

يتمتع المراجع بعدة حقوق نذكر منها:

- 1- حق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات الشركة تحت المراجعة في أي وقت: أن المراجع يبلغ بميعاد قدومه للشركة ، وأحيانا يأتي فجأة للاطلاع على سير العمل والتدقيق من بعض البنود مثل الجرد المفاجئ للنقديات والأوراق المالية وكذلك المخ -زون، خصوصا إذا ظهر أن هناك غش أو تلاعب أو تزوير من قبل موظفي القسم المالي أو أمين المخزن .
- 2- له الحق في الاطلاع على جميع الدفاتر والسجلات (مالية، إحصائية، إدارية) وكذا جميع المستندات (مستندات القيد الأولية وجميع المراسلات الصادرة و الواردة....).
- 3- حق طلب جميع المعلومات والبيانات والإيضاحات الضرورية لعملية المراجعة : وهو حق متمم لحق الاطلاع على الدفاتر والسجلات ، لأنه يمكن أن يحتاج إلى تفسيرات من قبل المديرين والموظفين حول ما ورد في الدفاتر، وليس للإدارة الحق في منع أي إيضاحات أو بيانات عن المراجع بحجة أنها غير ضرورية لأنه هو المقرر لضرورتها.
- 4- حق تحقيق موجودات الشركة والتزاماتها : بما أن من أهداف المراجعة إعطاء رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية، للحصول على ذلك يجب على المراجع القيام بجميع الإجراءات التي توصله إلى تحقيق الموجودات بالشركة، وهي ملزمة بتسهيل هذه العملية .
- 5- حق الحصول على صور من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور الجمعية العامة، كما له الحق في الحضور والإدلاء برأيه فيما يخص النواحي المالية والإجابة على أي استفسارات حول تقريره المرفق بالقوائم المالية¹.
- 6- حق مناقشة عزله وحق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية : يحق لمحافظ الحسابات في حالة اقتراح عزله من طرف احد الأعضاء الذين قاموا بتعيينه ، أن يناقش هذا الاقتراح منعا للعزل التعسفي مما يؤدي إلى الإساءة إلى سمعته إذا لم يتم الاستماع إلى دفاعه ، بالإضافة إلى ذلك يمكن لمحافظ الحسابات

¹ : إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سابق، ص 45.

الامتناع عن إبداء رأيه إذا لم يستطع تكوين رأي حولها نتيجة ارتكاب العديد من الأخطاء أو عدم انتظام الدفاتر الممسوكة من طرف الإدارة¹.

7- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال.

8- حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينيبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة و عرضه وحضور مناقشة والرد على أي استفسار قد يثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير².

الفرع الثاني : واجبات المراجع الداخلي :

يلتزم المراجع بعدة واجبات نذكر منها:

1- ضرورة التزامه بمعايير المراجعة العامة أثناء أدائه لعملية المراجعة ، فهي تمثل الإطار العام للمراجعة وعليه تتبعها بحذافيرها ، وأي مخالفة لها تضعه تحت المساءلة القانونية من قبل الغير أو المهنية من قبل أعضاء المهنة، وعليه أن يتضمن أوراق العمل بالأدلة والبراهين الدالة على إتباعه لهذه المعايير.

2- ضرورة تقديم المراجع لتقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي و نتائج أعمال الشركة، كما يجب اشتغال التقرير على جميع مكوناته.

3- ضرورة حضوره الاجتماع السنوي للجمعية العامة والرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره وفي القوائم المالية وملحقاتها.

4- ضرورة التزام المراجع بقواعد قانون شرف المهنة وآدابها وسلوكها وكل ما يتعلق بعمله كمراجع .

5- المحافظة على السير المهني: مراجع الحسابات من خلال طبيعة عمله يمكنه الاطلاع على مجموعة من المعلومات السرية، وعلى مراجع الحسابات أن يحفظ هذه الأسرار ، حيث تنص المادة 18 من القانون 91-08 في مضمونها على أن "مراجع الحسابات ملزم بالسرية المهنية حسب الشروط ، وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات بحيث لا يسمح لمراجع الحسابات بإفشاء السر المهني إلا في الحالات المنصوص عليها صراحة في القانون".

6- عدم التدخل في التسيير: لقد ركز المشرع الجزائري على أهمية مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية حيث تضمنت المادة 28 من القانون 91-08 على أن " مهمة مراجع الحسابات هي فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها ، باستثناء كل تدخل في تسيير هذه الشركة حيث أن التدخل في التسيير يلغي مبدأ استقلالية مراجع الحسابات"³.

¹ : خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سلايق، ص125.

² : كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص216.

³ : إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سابق، ص46.

7- التدخل الشخصي: يجب أن يكون تدخل مراجع الحسابات شخصيا وهذا حسب المادة 14 من القانون 08_91، حيث تتجزأ أشغال مراجعي الحسابات باسمهم الخاص وتحت مسؤوليتهم الشخصية ولو كانوا منضمين في شركة مدنية ، ونظرا للأهمية الكبيرة لمهام مراجع الحسابات ، أعطيت له إمكانية الاستعانة بخبراء في إعداد وظيفتهم وهذا حسب ما نصت عليه المادة 42 من القانون السابق.

8- المهمة الدائمة: يجب أن تكون مهمة المراجع دائمة أي طول مدة التوكيل وهذا بمساعدة القائمين بالإدارة في الشركات، حيث يقومون بتقديم وفي كل سداسي على الأقل جدولاً للمحاسبة معداً حسب مخطط الموازنة والوثائق الحسابية التي ينص عليها القانون.

و لكي تكون مهمة مراجع الحسابات دائمة يجب أن تمر بالمراحل التالية:

1-المرحلة الأولى: اكتساب معرفة عامة بالمؤسسة و إعداد الملف الدائم.

2-المرحلة الثانية : تضم عمل ما يلي:

- تقييم المراجعة الداخلية؛

- تحليل العمليات و الدورات الخاصة؛

- تقدير الحوادث على المراقبة الداخلية، التغييرات الطارئة في التنظيم المحاسبي و نظام المعلومات؛

- مراجعة الوثائق المحاسبية دوريا "كل سداسي"؛

- واقعية الملف الدائم .

3-المرحلة الثالثة : تتم بمراقبة الحسابات وهذا بتنفيذ الأعمال والمهام الخاصة.

9- الالتزام بالإجراءات: تنص المادة 49 من القانون 08-91 على أن يتحمل مراجعو الحسابات المسؤولية العامة من العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، أي على المراجع بذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة وإعداده للتقرير ، كالتخطيط لعملية المراجعة والإشراف على مساعديه ، والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها ، إعداده لأوراق عمل المراجعة ، تقييمه للقوائم المالية ، وإعداده للتقرير الذي يحوي رأيه الفني المحايد ، وللقيام بهذا الواجب في المادة 39 من نفس القانون تؤكد على أن يحدد مراجع الحسابات بكل حرية كفاءات ومدى مهمته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس الفحص والواجبات المهنية، وفي هذا الإطار من المهم ذكر الإجراءات التالية¹:

1- اكتساب معرفة تامة بالمؤسسة؛

2- تحليل وتقييم المراقبة الداخلية ، هذا التقييم يسمح لمراجع الحسابات بتحديد طبيعته و شمولية المراجعات ومدى احترامها للقوانين؛

3- إعداد التقرير الذي يحوي رأيه المحايد في مدى صدق و انتظام حسابات المؤسسة المراقبة.

¹: Mazouz Ali ,Saïd Nasser Edine , **la pratique du commissariat aux compte en Algérie** ,Algérie:Edition société nationale de comptabilité ,1993,p71.

خلاصة الفصل :

مما سبق يتضح لنا أن عملية المراجعة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص تتوفر فيه مؤهلات وصفات مكتسبة وخبرة كافية، سواء اكتسبها أثناء دراسته أو أثناء قيامه بواجبه المهني، وإن ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها.

فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، هذا عن طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع، هذا في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام والمنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة.

إن عمل المراجعة الداخلية على تحسين تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة يهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها و أموالها و مساعدة أعضائها في تنفيـذ مهامهم ومسؤوليتهم، ذلك بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وإعطاء نصائح للإدارة و تعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها.

كما أن عملية المراجعة الداخلية لا يمكن لـها أن تشمل جميع العناصر المكونة للإجراءات عند تقييمها ومراجعة جميع العمليات مراجعة تفصيلية نظرا لـكبير حجم المؤسسات وتعدد عملياتها، أما بالنسبة للعلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، تظهر عند مقارنة أهداف كل منهما، وما يمكن استخلاصه هو أن المراجعة الداخلية ما هي إلا امتداد لتطور الرقابة الداخلية، خاصة أن أهم مهمة تكلف بها المراجعة الداخلية تتمثل في التأكد من وجود وكفاية الرقابة الداخلية.

وعلى المراجع الداخلي أن يتصف بالأمانة والمحافظة على السر المهني و احترام آداب سلوك المهنة، ويكون مستقلا عن المؤسسة التي يراجعها ويلتزم بعدة واجبات أهمها احترام قانون المهنة ، وبذل العناية المهنية والالتزام بالسر المهني ، كما يتمتع بمجموعة من الحقوق أبرزها حق الاطـلاع على دفاتر المؤسسة وحق حضور اجتماع مجلس الإدارة والجمعية العامة وغيرها من الحقوق وبالتالي نكون قد حاولنا الإلمام ولو بشكل بسيط بمختلف الجوانب التي تتعلق بللموضوع .

تمهيد

تم التطرق في الدراسة النظرية إلى المراجعة عامة والمراجعة الداخلية خاصة باعتبارها أداة إدارية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعة من طرفها.

ومحاولة لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، تم القيام بدراسة ميدانية في إحدى المؤسسات العمومية الإستشفائية الدكتور حكيم سعدان . فوجود المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية نظرا لكبر حجمها و تعدد العمليات التي تقوم بها وتعقدتها و تشعبها.

وبما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم المهام المخولة للمراجعة الداخلية، كان لا بد من القيام بمهمة تهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية باستعمال مختلف الأساليب والطرق لاستخراج إيجابيات وسلبيات هذا النظام والتأكد من فعاليته .

المبحث الأول : تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية- الحكيم سعدان -

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية- الحكيم سعدان -

أولا : نشأتها

في الثمانينات كان يوجد مستشفى واحد على مستوى تراب ولاية بسكرة وهو مستشفى الحكيم سعدان، ويقع هذا المستشفى في شارع الحكيم سعدان من مدينة بسكرة، و يتربع على مساحة حوالي 08 هكتارات، أنشأ في 1895 من طرف الأخوات البيضاء (Les sœur blanche)، تم تأميمه في 1972 حمل اسم الحكيم سعدان (أحمد شريف سعدان) في هذه النشأة، وتحول المستشفى من قطاع صحي إلى مؤسسة عمومية استشفائية وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 02 جمادى الأولى عام 1428 الموافق لـ: 19ماي 2007 الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وتسييرها، ووفقا للمادة " 02 من هذا المرسوم يمكن تعريف المؤسسة العمومية الاستشفائية على أنها "مؤسسة عمومية ذات الطابع الإداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي وهي تتكون من هيكل للتشخيص و العلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي تغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات¹".

ثانيا : مهامها

من بين المهام التي نصت عليها المادة 04 من المرسوم 07-140 السابق ذكره حق التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة بالحاجات الصحية للسكان في هذا الإطار نستنتج المهام التالية :

- ضمان تنظيم و برمجة توزيع العلاج الشفائي و التشخيص؛
- إعادة التأهيل الطبي و الاستشفاء؛
- تطبيق البرامج الوطنية للصحة؛
- مكافحة الأضرار و الآفات الاجتماعية؛
- ضمان تحسين مستوى مستخدمي الصحة و تحديد معارفهم .

يسير كل مؤسسة عمومية استشفائية مجلس إدارة و يديرها مدير و مزودة بهيئة استشارية تدعى المجلس الطبي.

¹: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 81، المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 02 جمادى الأولى عام 1428 الموافق لـ 19 ماي 2007 الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية.

- مجلس الإدارة: يضم الأعضاء التالية :
 - ممثل عن الوالي رئيسا؛
 - ممثل عن إدارة المالية؛
 - ممثل عن هيئات الضمان الاجتماعي؛
 - ممثل عن المجلس الشعبي الولائي؛
 - ممثل عن المجلس الشعبي البلدي مقر المؤسسة؛
 - ممثل عن المستخدمين الطبيين؛
 - ممثل عن العمال ينتخب في جمعية عامة؛
 - رئيس المجلس الطبي .
 - بالنسبة للمدير : يعين بقرار من الوزير المكلف بالصحة وهو مسؤول عن حسن سير المؤسسة عن طريق:
 - يمثل المؤسسة أمام العدالة في جميع أعمال الحياة المدنية؛
 - هو الأمر بالصرف في المؤسسة؛
 - يحضر مشاريع الميزانيات التقديرية و يعد حسابات المؤسسة ؛
 - يعد مشروع التنظيم الداخلي و النظام الداخلي للمؤسسة؛
 - ينفذ مداوات مجلس الإدارة؛
 - يعد التقرير السنوي عن النشاط و يرسله إلى السلطة الوصية بعد موافقة مجلس الإدارة عليه؛
 - يبرم كل العقود و الصفقات و الاتفاقيات في إطار التنظيم المعمول به؛
 - يمارس السلطة السلمية على المستخدمين الخاضعين للسلطة؛
 - يعين جميع مستخدمي المؤسسة الاستشفائية باستثناء المستخدمين الذين تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
 - يمكنه تفويض إمضاءه تحت مسؤوليته لمساعديه الأقربين .
- وحسب المادة 21 من المرسوم رقم 07-140 فان المدير يساعده أربعة نواب و يعينون بقرار من الوزير المكلف.

- المجلس الطبي : فهو يكلف بدراسة كل المسائل التي تهم المؤسسة و إبداء رأيه الطبي والتقني فيها ولا سيما فيما يلي :
 - التنظيم و العلاقات الوظيفية بين المصالح الطبية وإعادة تهيئتها؛
 - برامج الصحة و السكان؛
 - برامج التظاهرات العلمية و التقنية؛

الفصل الثالث دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان -

- إنشاء هياكل طبية أو إغائها .

و يقترح المجلس الطبي كل التدابير التي من شأنها تحسين تنظيم المؤسسة و سيرها لا سيما مصالح العلاج والوقاية، وينظم المجلس الطبي ما يلي :

- مسؤولي المصالح الطبية؛

- الصيدلي المسؤول عن الصيدلة؛

- جراح أسنان؛

- شبه طبي ينتخبه نظراؤه من أعلى رتبة وممثل عن المستخدمين الاستشفائيين الجامعيين عند الاقتضاء.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية - الحكيم سعدان- و دراسته

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية - الحكيم سعدان-

الهيكل التنظيمي هو الأداة أو الشكل الذي يبين توزيع السلطات والمسؤوليات على مختلف الوحدات في المستويات الإدارية المختلفة، كما يبين كيفيات الاتصال الرسمي بينها.

الفرع الثاني : دراسة الهيكل التنظيمي

المدير : وهو يعين من طرف وزير الصحة، ويقوم بالمهام التالية :

- تسيير المؤسسة؛
- الأمر بالصرف فيما يخص نفقات المؤسسة؛
- تسيير الميزانية؛
- المصادقة على مختلف الوثائق في حدود صلاحياته؛
- القدرة على سلطة العقاب ومنح المكافآت.

مكتب التنظيم العام : يضم هذا المكتب : مكتب الأمانة و مكتب التنظيم

تعتبر أمانة المدير السلطة التنفيذية الأولى استقبال المواطنين وتنظيمهم وقد يكون هذا الاستقبال داخلي أو خارجي أو شخصي .

أما مكتب التنظيم فهو ذات صلة مباشرة بالمدير فهو الذي يتلقى جميع المراسلات ويقوم بمراقبة العمليات الصادرة والواردة.

مكتب الاتصال : هو عبارة عن وسيط بين إدارة المؤسسة و وزارة الصحة وهذا يكون بواسطة الأنترنت (شبكة داخلية).

المديرية الفرعية للمالية والوسائل : تضم هذه المديرية ثلاثة مكاتب : مكتب الميزانية و المحاسبة، مكتب الصفقات العمومية و مكتب الوسائل والهيكل العامة .

مكتب الميزانية و المحاسبة : من مهامه :

- إعداد وصولات الطلب؛
- إعداد الفواتير؛
- إعداد الميزانية؛
- حساب مصاريف المهمات و العمال .
- مكتب الصفقات : من مهامه :
- إعداد الوثائق و الإجراءات الإدارية الخاصة بالصفقات ؛
- إعداد دفاتر الشروط؛
- الإعلان عن المناقصات؛

- تنظيم الاجتماعات الخاصة بفتح و تقييم العروض؛
 - كتابة و تسجيل المحاضر، فتح الأطراف و تقييم العروض في سجل خاص؛
 - تسجيل الاتفاقيات و المناقصات في سجلات خاصة .
- مكتب الوسائل و الهياكل العامة : ينقسم هذا المكتب إلى : أعمال عامة - أعمال الجرد

تضم الأعمال عامة ما يلي :

- مراقبة أعمال المقاولات؛
- متابعة و مراقبة أعمال الترميم و البناءات الداخلية .

تضم أعمال الجرد ما يلي :

- تسجيل كل العتاد و ترقيمه؛
- متابعة تحركات العتاد بالمستشفى؛
- مطابقة ما هو موجود فعلا بما هو مقيد في الدفاتر .

المديرية الفرعية للموارد البشرية : تنقسم هذه المديرية إلى :

مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات : من بين المهام التي يقوم بها ما يلي :

- كل ما يتعلق بالمسار المهني للعامل منذ توظيفه إلى غاية تقاعده؛
- توظيف العمال، الأجور؛
- وضع المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية؛
- دراسة الإحصاءات المتعلقة بالعمال؛
- ضمان سياسة التشغيل و تسيير القضايا العامة و الاجتماعية.

مكتب التكوين : من مهامه :

- تحسين و تطوير أداء العاملين؛
- تنظيم دورات تكوينية للعمال .

المديرية الفرعية للمصالح الصحية : هي عبارة عن وسيط بين الإدارة و الشبه الطبيين و تقوم بما يلي:

- إعداد برامج الأطباء و الشبه طبيين؛

- دراسة احتياجات الطبيين والشبه طبيين.

وتنقسم هذه المديرية إلى : مكتب الدخول، مكتب التعاقد و حساب التكاليف و مكتب تنظيم النشاطات الصحية متابعتها و تقييمها .

مكتب الدخول : من مهامه :

- متابعة تحركات المريض منذ دخوله إلى غاية خروجه ؛
- تقييم إحصاءات المرضى (شهريا، سنويا)؛
- تقديم التقارير الشهرية و السنوية لوزارة الصحة (النشاطات الصحية، تقارير حول الوفيات و الآتية من الخارج و الموضوعات حفظ الجثث) ؛
- تحويل المرضى إلى مؤسسات استشفائية أخرى في حالة نقص الأخصائيين، قلة الأماكن و ذلك لعدم توفر مصلحة العناية المركزة ؛
- تسجيل الوفيات داخل مصالح المؤسسة و التصريح بها لدى المؤسسات الحكومية (البلدية، الدائرة، الأمن) ؛
- الاحتفاظ بأرشيف المؤسسة.

مكتب التعاقد و حساب التكاليف : من مهامه :

- حساب مختلف التكاليف التي تتحملها المؤسسة .
- التعاقد مع الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي بالنسبة للمرضى المؤمنين للتكفل بمصاريفهم.

مكتب تنظيم النشاطات الصحية متابعتها وتقييمها : من مهامه :

- تنظيم مختلف النشاطات داخل مصالح المؤسسة؛
- توزيع العمال على المصالح حسب الاحتياجات؛
- تقييم نشاطات آخر المدة (شهريا، سنويا).

المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة: تنقسم إلى مكتبين : مكتب صيانة التجهيزات الطبية و مكتب صيانة التجهيزات المرافقة، و من بين المهام التي تقوم بها هذه المديرية ما يلي :

- المحافظة على مختلف التجهيزات الطبية و التجهيزات المرافقة ؛
- تصليح الآلات وتزويدها بالمواد اللازمة .

الفصل الثالث دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان -

جدول رقم (04) : متضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان -

المصالح	عدد الأسرة	الوحدات
1- طب أمراض القلب	52	- استشفاء- الفحص و الكشف
2- علم الأوبئة		- المعلومات الصحية - النظافة الاستشفائية
3- الأشعة المركزية		- الأشعة -التخطيط بالصدى
4-المخبر المركزي		- علم الأحياء المجهرية- الكيمياء الحيوية
5- الطب الداخلي		- استشفاء الرجال-استشفاء النساء-طب الأورام
6- طب الأطفال	31	- طب الأطفال حديثي الولادة
7- الصيدلية		- تسيير الموارد الصيدلانية- توزيع المواد الصيدلانية
8- طب أمراض الرئة والصدر	32	- استشفاء الرجال- استشفاء النساء
9- طب الأمراض العقلية	50	- استشفاء الرجال- استشفاء النساء

الجدول رقم (05) : توزيع موظفي المستشفى حسب الفئات لسنة 2011

الفئة	التخصص	العدد
أطباء	أخصائيين	20
	عامين	23
شبه طبيين	ممرضين رئيسيين	2
	ممرض	129
	ممرض مؤهل	20
	مساعد تمريض	22
الأسلاك المشتركة	إداريين	15
	تقنيين	8
العمال المهنيين	مهنيين	173
المجموع		412

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على بيانات المديرية الفرعية للموارد البشرية

الفصل الثالث دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان -

المطلب الثالث : مضمون ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية- الحكيم سعدان -

تحدد مدونة الميزانية للمؤسسات العمومية الاستشفائية بقرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالصحة والوزير المكلف بالمالية .

أولا : تقسيم ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية :

تمثل ميزانية المؤسسات العمومية الاستشفائية :

1 - الإيرادات:

- إعانات الدولة؛
- إعانات الجمعيات المحلية؛
- الإيرادات الناتجة عن تعاقد مع هيئات الضمان الاجتماعي فيما يخص العلاج المقدم للمؤمن لهم اجتماعيا وذوي الحقوق والتعاضديات ومؤسسات التكوين؛
- المخصصات الاستثنائية؛
- الهبات و الوصايا؛
- الإيرادات المختلفة؛
- المواد الأخرى المرتبطة بنشاط المؤسسة؛
- تعويضات التأمينات الاقتصادية عن الأضرار الجسدية .

2- النفقات :

- نفقات التسيير؛
- نفقات التجهيز؛
- كل النفقات الأخرى الضرورية لتحقيق هدفها.

إن مدير المؤسسة العمومية يعد مشروع الميزانية و يعرضه على مجلس الإدارة للمداولة و يرسله بعد ذلك إلى السلطة الوصية للموافقة عليه.

الفصل الثالث دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان -

ثانيا : توزيع ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية- الحكيم سعدان -

1 -الميزانية التقديرية لسنة 2009 : (الوحدة دج)

جدول رقم (06) : الإيرادات لسنة 2009

المبلغ	الإيرادات
287 750 000,00	العنوان الأول :مساهمة الدولة
60 000 000,00	العنوان الثاني : الهيئات الأخرى
0,00	العنوان الثالث : إيرادات واردة من الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء بعنوان الخدمات الخاضعة للاتفاقيات.
600 000,00	العنوان الرابع : موارد أخرى
348 350 000,00	المجموع العام للإيرادات

جدول رقم (07) : المصاريف لسنة 2009

المبلغ	المصاريف
180 000 000,00	العنوان الأول : نفقات الموظفين
1 650 000,00	العنوان الثاني : نفقات التكوين
17 000 000,00	العنوان الثالث : التغذية
75 000 000, 00	العنوان الرابع : الأدوية، المواد الأخرى ذات الاستعمال الطبي
13 000 000,00	العنوان الخامس : نفقات الأعمال الوقائية النوعية
18 000 000,00	العنوان السادس : العتاد و الأدوات الطبية
20 000 000,00	العنوان السابع : صيانة الهياكل الصحية
21 000 000,00	العنوان الثامن : نفقات أخرى للتسيير
2 700 000,00	العنوان التاسع : الخدمات الاجتماعية
0,00	العنوان العاشر : نفقات البحث الطبي
348 350 000,00	المجموع العام للمصاريف

الفصل الثالث دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان -

2 الميزانية التقديرية لسنة 2010 : (الوحدة دج)

جدول رقم (08) : الإيرادات لسنة 2010

المبلغ	الإيرادات
296 250 000,00	العنوان الأول :مساهمة الدولة
60 000 000,00	العنوان الثاني : الهيئات الأخرى
0,00	العنوان الثالث : إيرادات واردة من الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء بعنوان الخدمات الخاضعة للاتفاقيات.
600 000,00	العنوان الرابع : موارد أخرى
356 850 000,00	المجموع العام للإيرادات

جدول رقم (09) : المصاريف لسنة 2010

المبلغ	المصاريف
186 000 000,00	العنوان الأول : نفقات الموظفين
910 000,00	العنوان الثاني : نفقات التكوين
18 380 000,00	العنوان الثالث : التغذية
75 000 000, 00	العنوان الرابع : الأدوية، المواد الأخرى ذات الاستعمال الطبي
13 760 000,00	العنوان الخامس : نفقات الأعمال الوقائية النوعية
18 000 000,00	العنوان السادس : العتاد و الأدوات الطبية
20 000 000,00	العنوان السابع : صيانة الهياكل الصحية
21 000 000,00	العنوان الثامن : نفقات أخرى للتسيير
3 800 000,00	العنوان التاسع : الخدمات الاجتماعية
0,00	العنوان العاشر : نفقات البحث الطبي
356 850 000,00	المجموع العام للمصاريف

المصدر : إعداد الطالبة (وثائق المؤسسة)

الفصل الثالث دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان -

من خلال هذه المعطيات وبمقارنة الميزانيتين نجد أن الميزانية في سنة 2010 زادت أي بفارق 8500000,00 دج و هذا راجع لعدة أسباب منها :

- زيادة مساهمة الدولة؛
- زيادة نفقات الموظفين؛
- نقص نفقات التكوين؛
- زيادة نفقات التغذية؛
- زيادة نفقات الأعمال الوقائية النوعية؛
- زيادة الخدمات الاجتماعية.

المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاستشفائية

المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إجراء مقابلة

نقوم في هذا المبحث بدراسة نظام الرقابة الداخلية للاستثمارات، المخزونات، للمشتريات، الرواتب والأجور من حيث وصف النظام المعمول به واستخراج نقاط الضعف والقوة.

الفرع الأول : وصف نظام الرقابة الداخلية للاستثمارات

جدول رقم (10) : أسئلة خاصة بالاستثمارات :

الأجوبة			الأسئلة
الملاحظة	لا	نعم	
مصلحة المحاسبة ثم مصلحة المخزن		X	*هل تتم المصادقة على موازنة الاستثمار ؟
		X	*هل يتم إمضاء العقود والموافقة على طلبيات الحيازة؟
		X	*هل تتم المراقبة أو التأكد من وجود الطلبية قبل الاستلام ؟
		X	*ما هي المصلحة التي تستلم فاتورة حيازة الاستثمار؟ وهل يتم فحصها ؟
		X	*هل يتم إجراء تقارب بين الفاتورة وطلب الشراء ؟
		X	*هل يتم التسجيل المحاسبي باحترام الترتيب الزمني

إلا في حالات التأخر للفواتير	X	X	لنفااتير الحيازة على الاستثمار؟ وهل يتم ترقيمها؟
		X	*هل يتم فحص وتدقيق المعالجة المحاسبية؟
		X	*هل يتم مراقبة المعطيات في جهاز الإعلام الآلي؟
		X	*هل يتم مقارنة تحركات ومبالغ الاستثمارات مع الموازنة التقديرية لها؟
		X	*هل ترقم وتعلم الاستثمارات؟
		X	*هل تحتفظ المؤسسة بملف خاص لكل استثمار؟
		X	*هل تمسك بطاقة استثمار فردية لكل استثمارات المؤسسة؟
		X	*هل يتم طلب الترخيص عند إتلاف استثمار والتنازل؟
		X	*هل يتم فحص فواتير التنازل؟
		X	*هل توزع نسخ الفواتير على مختلف المصالح المالية؟
X	*هل يتم حفظ الملفات والفواتير الخاصة بالاستثمارات؟		

نقاط الضعف في نظام الرقابة على الاستثمارات :

- بالرغم من أن بطاقة الاستثمارات هي مهمة ومفروضة من طرف القانون وهي مذكورة في إجراءات تسيير الإستثمار بالمؤسسة إلا أن هناك غياب تام لهذه البطاقة؛
- لا يوجد سياسة تفرق بين المصاريف المتعلقة بالاستثمارات التي يجب تحميلها على تكلفة الإستثمار أو إيرادات السنة.
- عدم مقارنة تحركات ومبالغ الاستثمارات مع الموازنة التقديرية لها قد يؤدي إلى وجود انحرافات وأخطاء.

نقاط القوة في نظام الرقابة على الاستثمارات :

- سجل الاستثمارات يستوفي كل المعلومات التي يجب أن تتوفر فيه مثلا اسم المورد وعنوانه، اهتلاك الإستثمار مكان تواجد الإستثمار، رقم الفاتورة؛
- هناك بعض الإجراءات والقوانين المهمة المتعلقة بتسيير الإستثمار هي مذكورة ومؤكد عليها في تعليمات ولوائح خاصة بالمؤسسة ومن بينها الإجراءات المتعلقة بعملية شراء الاستثمارات.

الفرع الثاني: وصف نظام الرقابة الداخلية للمخزونات

من خلال المقابلة التي تمت حول الإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة فيما يخص دورة المخزونات، فإننا بذلك توصلنا إلى آخر مرحلة وهي مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية و اقتراح حلول من أجل رفع الأداء . لذلك سنتطرق أولاً إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وثانياً إلى الحلول المقترحة.

أولاً: تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال طرح الأسئلة التالية :

جدول رقم (11) : أسئلة خاصة بالمخزونات

الأجوبة			الأسئلة
الملاحظة	لا	نعم	
		X	*هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟
		X	* هل هناك ترتيب لهذه الأصناف داخل المخازن لتسهيل عملية الجرد؟
		X	*هل يتم وضع دليل رقمي لكل صنف من المخزون؟
		X	*هل يقتضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات ؟
		X	*هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والآخرجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف ؟
		X	*هل يوجد حساب لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟
		X	*هل عملية التقييد في الدفاتر المحاسبية مؤيدة بالمستندات اللازمة ؟
		X	*هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن ؟
		X	*هل هناك نظام لتحديد التكاليف وأسعار التكلفة ؟
12/31	X		*هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة لمخزوناتها ؟

	X	*هل يجرى جرد فعلي لمطابقة الموجود بالمخازن مع الأرصدة الدفترية يشمل جميع الأصناف المخزنة ؟
	X	* هل تعرض الفروق إن وجدت بين الجرد الفعلي والدفاتر على الجهة المسؤولة لتسويتها ؟
	X	*هل يتم التقصي عن أسباب الفروق بين نتائج الجرد؟

و لقد تم طرح الأسئلة التالية :

- هل تقوم الوحدة بحساب معدل دوران المخزون ؟ لا
- هل يشارك أمين المخزن في عملية الجرد ؟ نعم
- هل عملية تسجيل المخزون تتم يوميا ؟ نعم
- هل يتم استخدام نظام الإعلام الآلي في مراقبة تسيير المخزون ؟ نعم
- هل هناك مصلحة خاصة لتسيير المخزون ؟ نعم
- هل هناك سياسة واضحة للتخزين ؟ نعم
- هل هناك تذبذب في الكميات المطلوبة من فترة لأخرى ؟ نعم
- هل هناك كميات تخزن بكميات كبيرة ؟ نعم
- هل هناك مصلحة متخصصة في استلام المواد ؟ لا (مصلحة المخزن هي من تتولى استلام المواد)

نقاط الضعف في نظام الرقابة على المخزونات :

- لا تقوم الوحدة بحساب معدل دوران المخزون وأقدميته وهذا يؤثر سلبا على المؤسسة من خلال وقوعها في مشكلة التكديس أو العجز في المخزون؛
- أغلب المواد يتم تخزين كميات كبيرة منها، وهذا ما يؤدي إلى زيادة في تكاليف التخزين بالإضافة إلى تلف بعض المواد؛
- غياب مصلحة متخصصة في استلام المواد، حيث أن مصلحة المخزن هي التي تتولى عملية الاستلام والإدخال إلى المخازن وتسجيل حركتها في بطاقات المخزون؛
- مشاركة أمين المخزن في عملية الجرد يعتبر ثغرة في النظام ، بالرغم من إجراءات الجرد الفعلي تتطلب استخدام فرقتين، إلا أنه في بعض الأحيان المجموعة الأولى لا تقوم بالعد نظرا للكميات الهائلة للأصناف، إذ أنها تعتمد على معطيات أمين المخزن وبالتالي قد يؤثر على نتائج الجرد.
- عدم إتباع المؤسسة نظام الجرد المستمر مما يؤدي إلى وجود أخطاء.

نقاط القوة في نظام الرقابة على المخزونات :

- وجود مصلحة لتسيير المخزون في المؤسسة يساعد على :
 - تصنيف و تنويع المخزون؛
 - سهولة الاستلام ، صرف المخزون و الاحتفاظ بسجلات المخزون؛
 - الرقابة على المخزون .
- وجود سياسة واضحة للتخزين تراعى كل مستويات التخزين؛
- عملية التسجيل تتم يوميا عن طريق الوثائق اللازمة و ذلك بعد مراقبتها والتأكد من صحتها؛
- استخدام نظام الإعلام الآلي في مراقبة و تسيير المخزونات و هذا الأسلوب يساعد الوحدة في معرفة كمية و قيمة المخزونات الداخلة و الخارجة في أسرع وقت ممكن عن طريق وضع ملفات وقوائم خاصة بالمخزونات .

الفرع الثالث : وصف نظام الرقابة الداخلية للمشتريات

اعتمادا على المعلومات المحصل عليها من خلال المقابلة التي تمت في مكتب المديرية الفرعية للمالية والوسائل والشروحات التي قدمت حول الأسئلة التي تم طرحها سيتم استخراج نقاط القوة والضعف.

الجدول رقم (12) : أسئلة خاصة بالمشتريات

الأجوبة		الأسئلة		
الملاحظة	لا نعم			
رؤساء المصالح و الأطباء		X	*هل توجد مصلحة واحد تقوم بعملية الشراء؟	
			X	*هل هناك لجنة تقوم بدراسة العروض؟
	X		X	*هل دفتر الطلبات مرقم مسبقا؟
			X	*هل تتم عملية فتح العروض علنيا؟
	X		X	*هل هناك مصلحة خاصة بالمشتريات ؟
			X	*من الذي يقوم بتحديد الاحتياجات الواجب شراؤها؟
	X		X	*هل تكون هناك مشتريات دون الطلبية؟
			X	*بعد اختيار المواد هل يطلب منه التأكيد على تلبية الطلبية؟
			X	*هل يتم متابعة الطلبيات المقدمة للموردين وفق الشروط المتفق عليها؟
	X		X	*هل مصلحة الاستلام مستقلة عن مصلحة الإدخال؟
وصل الاستلام غير مرقم			X	*هل يحمل وصل الاستلام تاريخ محدد وهل هو مرقم مسبقا؟
			X	*إذا كانت هناك تسليمات جزئية للسلع المطلوبة هل يكون هذا موضح في الطلبية؟
			X	*هل يتم مراقبة سندات الاستلام قبل الإمضاء؟
			X	*هل هناك سجل خاص بالطلبات؟
			X	*هل هناك سجل خاص بسندات الاستلام؟
			X	*من الذي يراقب الفواتير؟
			X	*من يشرف على المشتريات ؟
			X	*من الذي يقوم بإعداد الطلبية, ومن هو الشخص الذي يعد الشيك؟
أمين المخزن، مصلحة المحاسبة وأمين الخزينة. مصلحة المحاسبة، أمين المخزن المدير .				

المدير			*من الذي يقوم بتأشير الفواتير الخاصة بأنها قابلة للتسديد؟
أمين المخزن .			*من الذي يراقب السلع عند استلامها؟
أمين المخزن .			*من الذي يوقع وصل الاستلام؟
أمين المخزن، مصلحة الجرد			*من الذي يقوم بعملية المطابقة بين الطلبية والفاتورة و وصل الاستلام؟
ومصلحة المحاسبة .		X	*هل تسلم نسخة من أمر الشراء لمصلحة الاستلام؟
		X	*هل مصلحة مراقبة الفواتير تقدم أمر الدفع؟

نقاط الضعف في نظام الرقابة على المشتريات :

- غياب مصلحة خاصة بالمشتريات إلى جانب ذلك غياب موازنة خاصة بالمشتريات وعليه فهناك تداخل في الوظائف؛
- في المؤسسة تعتبر مصلحة الاستلام و الإدخال نفسها، وبالتالي هناك تداخل وعدم الفصل بين المهام والمسؤوليات.

نقاط القوة في نظام الرقابة على المشتريات :

- تسليم نسخة من أمر الشراء لمصلحة الاستلام و منه عدم وجود خطر لأنه تتم مطابقة المواد المستلمة و المواد المطلوبة في أمر الشراء؛
- التسجيلات المحاسبية تتم على أساس الفواتير الأصلية، ووصل الاستلام وطلب الدفع ونسخة من الشيك؛
- بعد ورود الفواتير لمصلحة المحاسبة يقوم أحد الموظفين بتدقيق البيانات والتأكد من أنها مرت بالمرحل اللازمة بالرجوع إلى تواريخ الموظفين المختصين و القيام بعملية التسجيل المحاسبي؛
- وجود شخص مكلف يقوم بتسجيل العمليات الواردة والصادرة في دفتر خاص وتسليم الوثائق المستلمة إلى المصالح المعنية، وهذا ما يؤدي إلى عدم ضياع بعض المستندات المهمة.

الفرع الرابع : وصف نظام الرقابة الداخلية للرواتب و الأجور

من خلال المقابلة التي تمت في مكتب المديرية الفرعية للموارد البشرية و الشروحات التي قدمت حول الأسئلة التي تم طرحها سيتم استخراج نقاط القوة والضعف.

الجدول رقم (13) : أسئلة خاصة بالرواتب و الأجور

الأجوبة		الأسئلة	
الملاحظة	لا		نعم
		X	*هل توجد مصلحة خاصة بالمستخدمين لديها كل المعلومات حول المستخدمين بما في ذلك الرواتب والأجور؟
	X		*هل يتم إعداد الأجور والرواتب من طرف موظف واحد؟
خاصة العمال بالتوقيت (كامل أجزئي)		X	*هل تمثل ساعات الحضور للعمال محل رقابة للأجور؟
		X	*هل يتم احتساب الأجور على أساس عدد ساعات العمل؟
حسب تصنيفات العمال			*كيف يتم تحضير وحساب الأجور وكيف يتم توزيع الأجر؟
	X		*هل يتم عن طريق إيصالات استلام خاصة إثبات استلام العاملين بالمؤسسة لرواتبهم؟
المراقب المالي وأمين الخزينة		X	*هل مصلحة المستخدمين تتولى تعديل الأجور؟ *من يتولى التدقيق في كشوف الرواتب والأجور محاسبيا وحسابيا؟
		X	*هل توجد دورات تكوينية للعمال؟
بالشيكات، الحساب الجاري البريدي.			*هل تصرف أجور الموظفين عن طريق أوامر الدفع أو بالشيكات؟
		X	*هل توجد رقابة على سلفيات الموظفين؟
		X	*هل يرمز لكل عامل برقم من أجل تسهيل الكتابة والتسجيل بالدفاتر؟

لا توجد ساعات إضافية بمؤسستنا إلا المناوبات	X	X	*هل لكل عامل بطاقة تسجيل فيها أوقات الحضور والانصراف؟
		X	*هل يجوز لمن يعد قوائم الأجور الاشتراك في صرف الأجور؟
		X	*هل يتم الأجر الإضافي بأمر مكتوب ومعتمد؟ وهل يظهر في بطاقة تسجيل الوقت للعامل؟
		X	*هل يتم إعداد موازنة العمل لعدد العاملين اللازمين لكل قسم؟
		X	*هل يتم مقارنة العدد الفعلي للعاملين مع العدد المخطط له؟

و لقد تم طرح الأسئلة التالية :

- هل الأشخاص الذين يقومون بالموافقة على ساعات العمل مستقلون عن الذين يقومون بإعداد الأجور؟
نعم
- هل تخضع الأجور قبل صرفها إلى موافقة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور؟ نعم (المدير المالي)
- هل من يقوم بإمضاء الشيكات شخص مستقل عن مصلحة الأجور وعن الذي يوافق على ساعات العمل؟ نعم
- هل تتم المقارنة بين ورقة الحضور الموجودة لدى مصلحة الأجور وبطاقة ساعات العمل المصادق عليها؟ نعم

نقاط القوة في نظام الرقابة على الرواتب و الأجور :

- تخضع بطاقة الموافقة على ساعات العمل إلى رقابة متعددة. مما يؤدي إلى عدم ارتكاب الأخطاء؛
- تتم المصادقة على ساعات العمل من طرف: رئيس المصلحة، للتأكد من المعلومات الموجودة على ورقة الحضور؛
- المقارنة بين ورقة الحضور الموجودة لدى مصلحة الأجور وبطاقة ساعات العمل المصادق عليها، يسهل من عملية المراقبة وتفادي الأخطاء؛
- يتم ملئ الشيكات من طرف شخص ليس له الحق في الإمضاء، لتفادي الاختلاس و التزوير؛

- احتفاظ الإدارة بنسخة ثانية لكشف الأجرة في الأرشيف، يساعد على إثبات عملية استلام العامل لكشف الأجرة ويسهل عملية المراقبة المستقبلية؛

نقاط الضعف في نظام الرقابة على الرواتب و الأجور :

- يتم صرف الأجور إلى الحسابات الخاصة للعمال سواء عن طريق البنك أو الحساب الجاري البريدي.
- وجود تداخل بين وظيفة الموارد البشرية و وظيفة إعداد الأجور التي يجب أن تكون وظيفة مستقلة؛
- عدم الوضوح في إعداد منحة المردودية.

المطلب الثاني : تقرير المراجع الداخلي

- غياب لدى المؤسسة مصلحة للمراجعة الداخلية أو على الأقل قسم للمراجعة الداخلية يعتبر خطر على المؤسسة وبالتالي يمنعها من اكتشاف أخطاء وتجاوزات في الوقت المناسب، وهذا ما يؤدي مباشرة إلى عدم تقديم التوجيهات بشكل مستمر لمسيري المؤسسة في كل ما يرتبط بالرقابة الداخلية وكذلك يؤثر على ما يلي :
- عدم حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها ضد كل أشكال الأخطاء والغش الممكنة؛
- عدم ضمان التغييرات التي تطرأ على المؤسسة سواء من ناحية التنظيم أو التسيير .
- وجود الميزانية التقديرية يساعد المراجع الداخلي على اكتشاف الانحرافات والفروقات ومقارنتها بما تم تجسيده فعلا؛
- يجب أن تقوم المؤسسة بصفة دورية إجراء جرد مادي للتحقق من وجود أصولها وخاصة صنف المخزونات نظرا لتميزه بحركة كبيرة؛
- وجود تداخل وعدم الفصل بين المهام والمسؤوليات على مستوى المؤسسة يؤدي إلى التقليل من فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- مهما تكن صرامة النظام الرقابي الداخلي للمؤسسة فإنها تبقى دائما في حاجة إلى مراجعة داخلية مستقلة عن المصالح الأخرى، لأنها تقلل بنسبة كبيرة من الأخطاء والتلاعبات.

خلاصة الفصل :

الهدف من هذه الدراسة هو محاولة إسقاط الدراسة التي تم التطرق إليها في الجزء النظري على مؤسسة من المؤسسات حتى تتضح نتائج الدراسة وتكون أكثر واقعية، وقد تم اختيار المؤسسة العمومية الإستشفائية- الحكيم سعدان - و تم التعرف على تاريخ نشأة المؤسسة، وطبيعة نشاطها، كما تم التعرف على مختلف أقسام المؤسسة والمكونة للهيكل التنظيمي والتعرف على مهام كل قسم، وكذلك استعراض ميزانية المؤسسة العمومية الإستشفائية وكيفية توزيعها .

كما تم التعرف من خلال هذا الفصل على الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة وتقديم الاقتراحات اللازمة لتحسين وتطوير هذا النظام داخل المؤسسة. وذلك بإتباع المراحل المنهجية و التي تم التطرق لها في الجانب النظري ، واستجواب موظفي المؤسسة، ومن ثم التقييم الأولي لنظام الرقابة، وفي الأخير التقييم النهائي.

تمهيد :

يعتبر المستشفى العمود الفقري لأي نظام صحي، وذلك لقدرته على توفير كافة أنواع الرعاية الصحية وهو ما تعجز عن تقديمه أي مؤسسة صحية أخرى، كالوحدات الصحية، الأقسام الإستشفائية وغيرها، ومكان العمل المفضل للطبيب وباقي القوى العاملة الإستشفائية الأخرى، كما يعتبر الواجهة الحضارية التي تبرز تقدم البلد الصحي والعلمي والاجتماعي.

ولم تبق مجالات المستشفيات مقتصرة على الأنشطة التقليدية مثل الطب و العلاج، وإنما تعددت لتصبح مراكز لتعليم وتدريب كافة المهن الصحية الأخرى، بالإضافة إلى كونه أصبحت مراكز للأبحاث العلمية الطبية، ولهذا أصبحت المستشفيات في العصر الحديث مميزة من حيث التسيير والتنظيم والخدمات والأهداف .
وإن أهمية هذا الفصل هو ضرورة التطبيق السليم لنظام الرقابة الداخلية والمعايير المحاسبية لتفادي الأخطاء المحاسبية والقيام على نظام رقابي يعمل على تحسين تسيير المؤسسات الإستشفائية .

المبحث الأول : ماهية المؤسسات الاستشفائية

إن الرعايا الصحية حق مكفول لكل فرد من أفراد المجتمع وذلك بغض النظر عن قدرته المادية عن دفع الثمن، حيث تقوم الدولة بالجهود نحو التوسع في أداء الخدمات من أجل تحسين مستوى الصحة للنهوض بالمجتمع اقتصاديا واجتماعيا .

المطلب الأول : تعريف المؤسسات الاستشفائية :

يختلف تعريف المؤسسات الإستشفائية من فرد لآخر لاختلاف نوع المؤسسة التي تقدم خدمة طبية وقائية أو علاجية، وتتميز بأنها ذات طبيعة خاصة تجمع ما بين الخدمة الطبية والفنية والأطباء والمباني والتجهيزات وحتى المصروفات الجارية، وفي هذه الحالة يكون المستشفى أو الوحدة هي مؤسسة خدمات عامة، أو قد يمتلكها الفرد أو مؤسسات حينئذ تكون وحدة خاصة وتقدم خدماتها بلجر، أي مقابل مادي يرفع عن التكلفة تحقيقا للربح.¹

وقد قدمت عدة تعاريف للمستشفى منها أن المستشفى هو عبارة عن:

"مجموعة من المتخصصين والمهن الطبية وغير الطبية، والمدخلات المادية والمواد، تنظم في نمط معين بهدف خدمة المرضى الحاليين والمرتبين وإشباع حاجاتهم واستمرار المنظمة الصحية".²

كذلك يعرف المستشفى بأنه: "تنظيم يقوم بتعبئة المهارات والجهود لعدد كبير من الجماعات المهنية المحترفة وشبه المهنية المحترفة، والجماعات غير المهنية المحترفة من الأفراد، من أجل الحصول على خدمات ذات كفاءة عالية إلى المرضى".

وقد عرفت جمعية المستشفيات الأمريكية (American Hospital Association)

المستشفى بأنه: "مؤسسة تحتوي على جهاز طبي منظم، يتمتع بتسهيلات طبية دائمة تشمل على أسرة للمرضى الداخليين وخدمات طبية تشمل خدمات الأطباء والتمريض. وذلك من أجل إعطاء المرضى التشخيص والعلاج اللازمين".³

¹ : محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة 2007، ص 14 .

² : عبد الله محمد عبد الرحمان، معوقات البناء التنظيمي للمستشفى : دراسة ميدانية في علم الاجتماع الطبي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1990، ص 23.

³ : غازي فرحان، خدمات الإيواء في المستشفيات، دار الزهران، عمان، 1999، ص 06 .

كما عرفته المنظمة العالمية للصحة (World Health Organisation)

بأنه : "جزء أساسي من تنظيم إجتماعي طبي تتلخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان، علاجية أو وقائية، وتمتد عياداته الخارجية إلى البيوت، كما يعمل كمركز لتدريب القوى العاملة الصحية والقيام ببحوث إجتماعية حيوية ."

وعليه يمكننا القول في الأخير من خلال ما سبق، بأن المستشفى في النهاية هو مجموعة من الإمكانيات البشرية والمالية والفنية، التي تسمح بتقديم خدمات صحية وطبية (تشخيصية و علاجية وجراحية)، كما تعمل على تدريب القوى العاملة الصحية والقيام بالبحوث والدراسات الطبية.

ويتضح أنه من أولى وظائف المستشفى هو خدمة المرضى الأمر الذي يلزم معه توفير الإقامة الطبية إلى الرعاية الصحية وتقديم الغذاء هؤلاء المرضى الذين يحتاجون إليها، ولذلك نجد أن فريق العمل في المستشفى يسمى (الفريق الطبي) الذي يشمل مجموعة من المتخصصين في شتى فروع الرعايا الصحية وجمع الأنشطة المتعلقة بالأبحاث والتدريب والتعليم اللازم لتحقيق المستوى المطلوب من الرعاية الصحية بالإضافة إلى مجموعة الأنشطة الإدارية مثل الشراء والتخزين وشؤون الأفراد والتحركات والعلاقات العامة والمهنيين والفنيين .ويوجد أيضا بالمستشفى الخدمات اللازمة للإقامة مثل المغسلة والمطبخ ...

وكل هذه الأنشطة والعاملين فيها والمتخصصون الممثلين لمختلف الأنشطة يجب أن يعملوا في تعاون تام وثمررة تعاونهم ونجاح المستشفى وتحقيق هدفها الأول هو تقديم خدمة الرعايا الصحية للمرضى¹.

المطلب الثاني : طبيعة وخصائص المؤسسات الاستشفائية :

يتميز نشاط المستشفيات والوحدات العلاجية بالعديد من السمات والخصائص التي تضي عليه خصوصية معينة من ناحية، كما يكون لها انعكاساته ا على النظام المحاسبي من ناحية أخرى ولعل أهم هذه الخصائص الآتي:

1- نشاط المستشفيات والوحدات العلاجية نشاط خدمي : حيث أنها تقوم بالعديد من الخدمات والتي من أهمها:

- تقديم خدمة طبية وقائية أو علاجية؛

- تنفيذ برامج الرعايا الصحية لأفراد المجتمع؛

- تعليم وتدريب العاملين في مجال الصحة من أطباء وهيئة مساعدة وفنيين لرفع كفاءتهم؛

¹ : محمد ربحان، المؤتمر العربي الثالث الاتجاهات التطبيقية الحديثة في إدارة المستشفيات (تقنية نظم المعلومات) ،القاهرة، المؤتمر 05-06 ديسمبر 2004 ، ص ص34-35 .

- تطوير أساليب ووسائل العلاج والارتقاء بتقنيات من خلال نشاط البحوث والتطوير؛

- تقديم الخدمات الأخرى المصاحبة للخدمات الطبية بالنسبة للمرضى المقيمين في المستشفيات والوحدات العلاجية لفترات معينة، حيث تقدم للمرضى والمرافقين خدمات فندقية مثل الوجبات الغذائية والمشروبات وخدمات الغسيل والغرف .

2- صعوبة قياس وتقويم أنشطة المستشفيات والوحدات العلاجية :

فالمستشفيات والوحدات العلاجية شأنها في ذلك شأن سائر الأنشطة الخدمية التي تتميز بصعوبة إيجاد مقاييس قيمية أو كمية لقياس جودة الخدمة المقدمة أو أهميتها، يضاعف من صعوبة ذلك عدم نمطية الخدمة المقدمة وهو ذات الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة احتساب تكلفة الخدمة نفسها .

3- الاعتماد على العنصر البشري وكفاءة وخبرة القائمين على تقديم الخدمة :

حيث يتعاطم دور المهارات والكفاءات البشرية في الخدمات الطبية في المستشفيات إذ أن كفاءة الأطباء وجهاز التمريض والخدمات المساعدة يؤثر مباشرة على حياة المريض وتتوقف عليه إيرادات وربحية المستشفى .

4- ضخامة حجم الاستثمارات في الأصول الثابتة : بالرغم من أن ظاهرة حجم الاستثمارات تكاد تكون سائدة في معظم المنشآت الخدمية إلا أنها تظهر بشكل أكثر وضوحا في المستشفيات حيث الأجهزة والمعدات الطبية ذات القيمة المرتفعة من ناحية، فضلا عن التكنولوجيا المتطورة المستمرة والتي تؤدي إلى تقادم الأجهزة والمعدات الطبية وظهور الأجهزة الأحدث والأكثر تطورا والأعلى تكلفة من ناحية أخرى، وهو الأمر الذي ينعكس على ضخامة الاستثمارات في الأصول الثابتة .

5- اختلاف مصادر الأموال في المستشفيات : عادة ما تشمل المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح على أنواع الأموال الآتية :

أ - المال غير المقيد ويطلق عليه أحيانا المال الجاري غير المقيد؛

ب - المال المقيد ويطلق عليه أحيانا المال الجاري المقيد؛

ج - مال الأوقاف¹؛

د- مال الوكالة؛

¹ : محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص 15-16.

ه- أموال الدخل السنوي المحدد والدخل السنوي المحقق؛

و- مال افتراضي؛

ز- مال العقارات والمعدات؛

وفي هذا الخصوص تتميز المستشفيات بتعدد مصادر التمويل، حيث يشمل مصادر التمويل في المستشفيات الآتي :

_ مبالغ الأصول التي يقدمها أصحاب المستشفى، وذلك في المستشفيات الخاصة؛

_ إيرادات التشغيل والمتولدة من مقابل الخدمات التي يقدمها المستشفى؛

_ إيرادات ذاتية أخرى والمتولدة من أنشطة مصاحبة لتقديم الخدمة الطبية في المستشفيات مثل رسوم الدخول، تأجير سيارات الإسعاف؛

_ الإعتمادات والإعانات الممنوحة من الدولة؛

_ تبرعات أو هبات الأفراد والهيئات؛

_ إيراد الأموال الموقوفة لصالح المستشفى .

6- تأثير نشاط المستشفى بالمتغيرات البيئية المحيطة : يتأثر نشاط المستشفيات بالمتغيرات البيئية المحيطة به سواء كانت متغيرات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية .

فمن الناحية الاجتماعية فإن المستوى الثقافي وعادات وسلوكات الأفراد في المجتمع المحيط بالمستشفى تتعكس على الحالة الصحية لهم وعلى مستوى الوعي الصحي السائد بينهم، وهو الأمر الذي ينعكس بالضرورة على الطلب على الخدمة الطبية ونوعية وحجم ومكونات وتكلفة الخدمات الطبية وبرامج الرعاية الصحية المطلوبة¹.

ومن صعيد الناحية الاقتصادية فلاشك أن نشاط المستشفيات يتأثر بالظروف الاقتصادية في البيئة المحيطة من حيث مستوى أجور العاملين وتكلفة المواد والمستلزمات الطبية ونوعيتها هذا من ناحية، كما أن مستوى الدخل في المجتمع المحيط بالمستشفى يعتبر محددًا أساسيًا في تكلفة الخدمات التي تقدمها المستشفيات في هذا المجتمع والعائد الذي يمكن الحصول عليه من أداء هذه الخدمات .

¹ : نفس المرجع السابق، ص ص 17-18.

كما أنه على الصعيد السياسي يتأثر نشاط المستشفيات بما قد يصدر من قوانين وقرارات سياسية تلزمها تأدية خدمات صحية معينة مثل التأمين الصحي، أو تنفيذ برامج صحية معينة مثل حملات التطعيم أو مكافحة الأوبئة، وذلك بصرف النظر عن تكلفة تأدية هذه الخدمات وتنفيذ تلك البرامج .

7- تنوع طرق التسعير واختلاف طرق تحصيل الخدمات المؤداة :

يتصف نطاق المستشفيات ولاسيما الحكومية منها بتعدد أسعار الخدمة الواحدة، ففي الوقت الذي قد تقدم فيه خدمة معينة مجاناً لفئة من المرضى، فإن نفس الخدمة قد تقدم بمقابل رمزي لفئة أخرى كما قد تقدم بمقابل يساوي تكلفة الخدمة أو بمقابل يزيد عنها لفئة مختلفة .

كما قد تختلط طرق تحصيل الخدمات التي تقدم بمقابل، فقد تحصل قيمتها نقداً أو بالأجل أو وفقاً لتعاقدات طويلة الأجل تتم بين المستشفى وجهات عمل معينة بحيث يقدم المستشفى الخدمة للعاملين بهذه الجهات، على أن تحصل قيمة هذه الخدمات من هذه الجهات بعد ذلك وفقاً لشروط التعاقد .

8- محدودية تأثير قوى السوق على نشاط المستشفيات :

نظراً لخصوصية الخدمات الصحية التي تقدمها المستشفيات من أنها خدمات ذات ضرورة ملحة بغض النظر على مستوى دخل المريض أو مقدرته على الدفع، فإن مرونة الطلب على الخدمات الصحية تقل على أدنى حد ممكن، بل وتتعدم في بعض الحالات هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن الدولة تتدخل لدعم هذه الخدمات وهو الأمر الذي يترتب عليها محدودية تأثير قوى السوق على المعروض من الخدمات وأسعار تقديمها¹.

¹ : نفس المرجع السابق، ص ص 18-19 .

المطلب الثالث: السلطات المتواجدة في المؤسسات الاستشفائية و العلاقة بينهما

الفرع الأول : السلطات المتواجدة في المؤسسات الاستشفائية

أولا : السلطة الإدارية في المستشفى:

ترتكز المؤسسة على سلطة تهتم بالقيام بعدة أنشطة لتحقيق أهدافها وضمان السير الحسن لمصالحها، ويقتضي هذا وجود هيئة إدارية تتركز على هذه السلطة. وهناك رئيس لهذه الهيئة الإدارية، والذي قد يكون مديرا عاما أو مديرا، حسب حجم ونوعية نشاط المؤسسة¹.

وهو يتمتع بهذه السلطة التي يستمد منها من الوظيفة التي يشغلها ومن المكانة التي يحتلها في المؤسسة، حيث تخول له الحق في التصرف والتوجيه، واتخاذ القرارات. وهي صلة دائمة بين الرؤساء والمرؤوسين، الذين يخضعون لها لأنها قانونية وشرعية، وهذه السلطة تسمى السلطة الإدارية، ولا يمكن لأي مؤسسة أو منظمة أن تتشط بدونها.

وتعتبر السلطة الإدارية في أي منظمة أو مؤسسة مفتاح العمل الإداري، والسلطة العليا فيها هي الوحيدة التي تتمتع بحق اتخاذ القرارات وتتركز في يد الرئيس، مدير عام كان أم مدير، وهو حق يخول له القانون طبقا لوظيفة التوجيه والقيادة والتسيير، والتي يشغلها عن طريق إصدار قرارات" والسلطة الإدارية هي السلطة التي تقود وتسير المؤسسة حيث تقوم بتحديد أهدافها، واختيار السياسة والوسائل والبرامج، والإجراءات اللازمة للوصول إلى هذه الأهداف².

كما تقوم بمراقبة سير العمل وفق الخطة الموضوعة، وتقوم بتقييم أداء أفرادها والحكم عليهم، واتخاذ الإجراءات الكفيلة واللازمة لمكافئتهم أو عقابهم، حسب ما يقتضيه سلوكهم في العمل وإذا نظرنا إلى المستشفى، نجد أنها تتضمن نمطين من الإدارة، وهذا الذي يضيف عليها طابع الخصوصية وهما: الإدارة الإدارية والإدارة الطبية.

4-1- الإدارة الإدارية : وهي التي تتولى أعمال إدارية كالاهتمام بالعاملين في المستشفى، ومختلف شؤونهم والحسابات والصيانة وحفظ المباني وغيرها. وعادة ما يكون مدير المستشفى الإداري، رجل مختص في علم الإدارة يتم إعداده عن طريق عدد من الدورات التربصية الطبية، ليطلع على طبيعة المشاكل التي يمكن أن تنشأ في المستشفى، على اعتبار الخصوصية والحساسية التي يتميز بها هذا الأخير إلا أنه وبعد الإصلاحات الهيكلية التي خضعت لها المؤسسات في الجزائر بنوعها الصناعية والخدماتية، بناء على قانون إعادة الهيكلة والاستقلالية، فقد أصبحت المؤسسة الإستشفائية تحت إدارة مجلس الإدارة، والذي يتكون من ممثلي جميع الفئات المهنية المتواجدة في المستشفى³.

¹ : أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الثانية، مركز التنمية الإدارية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1995، ص 31 .

² : هلين توماس و دافيد هنجير، الإدارة الإستراتيجية، ترجمة: عبد الحميد مرسي وآخرون، معهد الإدارة العامة، القاهرة، 1990، ص 40 .

³ : نفس المرجع، ص 51 .

4-2-الإدارة الطبية : وهي مسؤولة عن العلاج وتقديم الرعاية الصحية وضمان الخدمات الطبية، بالإضافة إلى التوجيه ونشر الوعي الصحي لدى الأفراد المترددين على المستشفى. وتتكون الإدارة الطبية من رؤساء الأقسام الطبية المختلفة الموجودة في المستشفى، وهي المسؤولة عن تعيين الأطباء والجراحين. والغرض من وجود هذين النمطين من الإدارة داخل المستشفى، هو توفير أخصائيين لكل النواحي الخاصة بالمستشفى، سواء كانت هذه النواحي علاجية، خدماتية أو حسابية، لضمان السير الحسن للعمل بداخلها¹.

ويمكن وصف أساليب التسيير لدى السلطة الإدارية في المستشفى عبر الأسلوبين التاليين²:

أ - **الأسلوب التسلطي** : يتمثل هذا الأسلوب في أن رئيس المؤسسة هو الذي يقرر كل شيء، فأتثناء ظهور أي مشكل يعود الأمر دائما إليه. فمساعده أو مرؤوسه المباشرون، يقومون بمهامهم طبقا لتوجيهاته، فصاحب هذا الأسلوب يعتبر مرؤوسيه كمنفذين فقط، وليس كمساعدين. فهو يقضي وقتا كبيرا في مراقبتهم و متابعة نشاطاتهم ، وبالتالي لا تكون لهم أي مبادرات شخصية، لأنهم لا يستطيعون أن يقدموا كل ما لديهم. وهذا الأسلوب لا يسمح بالسير الناجح للمؤسسة، لأنه يقضي على المبادرات الفردية و الجماعية للمرؤوسين، كما أن رئيس المؤسسة مع تطور هذه الأخيرة وتوسع نشاطاتها ، يصبح غير قادر على أن يهتم بكل الأمور فيها، لذا يصبح مجبرا على تفويض جزء من سلطته لمرؤوسيه وذلك بتوزيع بعض المهام عليهم، وبالتالي فإنه يتبنى أسلوب الإدارة بالتعاون.

ب - **أسلوب الإدارة بالتعاون** : في هذا النمط يقوم رئيس المؤسسة بتفويض جزء من سلطته لمساعديه، حيث يوزع عليهم بعض المهام، فيصبح كل واحد منهم مسؤولا على قطاع أو مصلحة معينة، و بالتالي يصبح ذا استقلالية في اتخاذ القرارات التي تتماشى و المهام الموكلة إليه، طبقا للخطة العامة التي تحددها السلطة الإدارية. ويصبح رئيس المؤسسة يستعين بإرشادات ونصائح مساعديه، ويستشيرهم قبل اتخاذ أي قرار، مما يسمح له بالحصول على معلومات أكثر حول ما يدور في المؤسسة وإيصال قراراته إلى القاعدة بصورة فعالة وسريعة. وكل هذا يؤدي إلى تناسق الجهود، وهذا الأسلوب الذي يتجسد من خلال مجلس إدارة المؤسسة الإستشفائية، باعتباره الأداة لصنع القرار فيه، وباعتباره الهيئة المخول لها ذلك قانونا.

ثانيا : السلطة الطبية (الفنية) في المستشفى:

إن احتكار مجموعة من الخبراء و الفنيين للتقنية داخل المؤسسة، قد يكسبهم سلطة موازية للسلطة التنفيذية أو الإدارية فيها (المؤسسة)، وهو نفس الشيء بالنسبة للأطباء الأخصائيين والأطباء العامون والتقنيين داخل المستشفى، إذ نجد أن هؤلاء يتمتعون بسلطة طبية أو فنية - وقد نسميها مهنية أيضا - خلافا للمدراء الذين

¹ : حسان محمد نذير حرساني، إدارة المستشفيات، معهد الإدارة العامة، السعودية، 1990 ، ص63 .

² : فاروق مداس، تنظيم وعلاقات العمل بين الفئات السوسيو مهنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2000/2001، ص52 .

يتمتعون بسلطة إدارية رسمية. وبالتالي فهم يشكلون (الفنيون أو المهنيون) خطا موازيا للسلطة الإدارية داخل المستشفى، يطلق عليه خط السلطة الطبية (الفنية) أو المهنية.
وتعرف السلطة المهنية أو الفنية على أنها : "جدارة أصحاب المهن الفنية العليا في الحكم على المسائل المتصلة بمهنتهم أو تحليها"¹.
وبصفة عامة يقصد بالسلطة المهنية، تلك السلطة التي يستمدّها أصحابها أساسا من خبراتهم الفنية ومؤهلاتهم الخاصة المعترف بها .

وهي تركز على عنصرين أساسيين هما :الكفاءة والمسؤولية .فبالنسبة للفئات المهنية، فإن الكفاءة لا تعني فقط امتلاك المعارف التقنية التي تسمح لهم بمعالجة المسائل التقنية كإصلاح الآلات وصيانتها، إذا تعلق الأمر بالمصانع طبعا وكذا التحكم في العملية الإنتاجية، إنما تعني قدرة هؤلاء التقنيين على التنظيم و التسيير والتوجيه، وكذا على التنسيق و المراقبة لضمان تنفيذ الأوامر² .

ونلاحظ أن فئة التقنيين المهنيين تتميز غالبا بالمبادرة والمسؤولية، ومن ثم ممارسة السلطة على الآخرين .أما عن السلطة المهنية (الفنية) التي تدير المستشفى فيمثلها الأطباء، سواء في الطب العام أو الأخصائيين، هذه السلطة تمنحها لهم الخبرة والمهارة التي حصلوا عليها خلال فترة تكوينهم وتعليمهم الطويلة نسبيا، فامتلاكهم للمهارات والمعارف التقنية في مجال اختصاصاتهم، يسمح لهم باتخاذ القرارات الخاصة بالرعاية والمتابعة الطبية ومختلف متطلباتها ومستلزماتها كل هذا أعطى للطبيب الحق في ممارسة سلطته المهنية على مرضاه، بالإضافة إلى السلطة على المصالح التقنية للمستشفى .فطبيعة التكوين وطبيعة الوظيفة التي يشغلونها بفضل التأهيل وكذا الخبرة والكفاءة المعترف لهم بها ، تجعلهم يتمتعون بالسلطة المهنية داخل المؤسسة و يؤثرون بها على القرارات التي تصدرها الهيئة الإدارية³ .

ويتميز أصحاب السلطة المهنية داخل المستشفى بمجموعة من الخصائص أهمها⁴ :

-وجود الحافز على القيام بالعمل وتنظيمه لدى أصحاب الخبرة المهنية على وجه الخصوص باعتبارهم أهل ميدان.

_ يرغب أصحاب الخبرة المهنية كالأطباء مثلا، بالشعور بأهميتهم في المشاركة في أعمال المستشفى ، حيث أن كثير من

الأعمال تتوقف على تدخلاتهم المباشرة أو اقتراحاتهم .

¹: Bolman. L, **Repensez les Organisations**, Ed Maxima, Paris, 1996, P 164.

²: Debonafos.G, **Les Identités Sociales des Techniciens, Information et Emploi**, Revue Trimestrielle, N°56, Ed Centre de Recherche sur la Qualification, Paris, Octobre 1996, PP 55,56.

³: Sekiou et autres, **Gestion des Ressources Humaines**, Deboek, Université de Canada, 1993, P 390.

⁴ : أروي مصطفى أحمد سيف، مرجع سابق، ص ص35-36.

_ طرح المتخصص المهني يختلف كثيرا عن تفكير المدير الإداري، فهو إذا تدخل يتبع المبادئ والقيم التي تفرضها طبيعة عمله المتعلقة بالمهنة المسندة إليه.

_ يتمتع المتخصص المهني بالحرية، وذلك بإتباعه القواعد التي يخططها لنفسه في مجال عمله، فالأخصائي يريد أن يكون حرا، ويطلب أقرانه مثله بحرية أكثر ليسيروا عملهم وليستعملوا طرقهم الخاصة في حل مشاكلهم، وليعملوا لمشاريعهم حسب أساليبهم وخطواتهم الخاصة. وهم بذلك يقاومون التوجيهات المفصلة والكثيرة من قبل الإدارة لأنهم حساسون جدا، ولا يودون أن يشعروا أنهم مسيروون أو مقيدون في تنفيذ مهامهم.

_ يهتم الأخصائيون والمختصون المهنيون بالقدرة الخلاقة والتجديدية، وليس بنمط الروتين الممل. من خلال النقاط السابقة، يتبين لنا أهمية وجود الأخصائيين والتقنيين المهنيين في المؤسسة بصفة عامة، والمستشفى على وجه الخصوص، باعتبار أن عملهم مرتبط بحياة الفرد اليومية، ومختلف مشاكله الصحية، التي تتطلب الرعاية الصحية والمتابعة المستمرة من دون كل أو ملل.

الفرع الثاني : العلاقة بين السلطتين في القانون الجزائري:

ساهم كل من المرسوم التنفيذي رقم 91-106¹ والمرسوم التنفيذي رقم 91-108² بشكل كبير في توضيح العلاقة بين المسؤول الإداري والطبيب والفصل بين مهام كل منهما داخل المستشفى، مع تحديد الشروط القانونية والمؤهلات اللازمة لشغل كل مهمة، حتى لا تتداخل سلطة وعمل كل منهما مع الآخر.

_ مهام مديري الإدارة الصحية : حسب المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 91-108 ، فإن مديري الإدارة الصحية مسؤولون عن تسيير المؤسسات الإستشفائية المتخصصة والقطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية، والهياكل الصحية الأخرى، وهم مكلفون بما يلي:
-ترجمة المبادئ الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية إلى تدابير تنفيذية، والسهر على احترام القواعد والإجراءات المعمول بها .

-دراسة القضايا العامة المتعلقة بتطبيق القوانين والتنظيمات الخاصة بقطاع الصحة، وإعداد التعليمات لتنفيذ التنظيم والسهر على تطبيقها.

-تصور كل مشروع دراسة أو أداة أو إجراء يرتبط بمجال نشاطهم وإنجازه.

-القيام بمهام إستشارية أو مساعدة لدى الإدارة الصحية.

-دراسة كل ما من شأنه تحسين إدارة مؤسسات الصحة واقتراحه.

-القيام بمهام الخبرة والتفتيش والمراقبة لدى الهياكل والمؤسسات التابعة للإدارة الصحية.

¹ : المرسوم التنفيذي رقم 91 - 106 المؤرخ في 27/04 / 1991 والمتضمن القانون الأساسي الخاص بالممارسين الطبيين والمتخصصين في الصحة العمومية.

² : المرسوم التنفيذي رقم 91 - 108 المؤرخ في 27 / 04 / 1991، والمتضمن القانون الأساسي الخاص بمديري الإدارة الصحية .

وحسب المادة 28 من نفس المرسوم 91 - 108 فإن هؤلاء مسؤولون عن المحافظة على النظام والانضباط ويمارسون السلطة السلمية على كافة المستخدمين الموضوعين تحت سلطتهم، كذلك فقد أضاف المرسوم التنفيذي رقم 97 - 37 466 بعض المهام الأخرى الخاصة بمديري الإدارة الصحية وهذه المهام هي¹:

- أن المدير يمثل المؤسسة الصحية أمام العدالة في جميع أعمال الحياة المدنية.

- المدير هو الأمر بالصرف في ما يخص نفقات المؤسسة.

- المدير مكلف بتحضير الميزانية التقديرية وإعداد حسابات المؤسسة الصحية.

- المدير مكلف بوضع مشروع الهيكل التنظيمي والنظام الداخلي للمؤسسة الصحية.

- المدير مكلف بإبرام جميع العقود، الصفقات والاتفاقيات في إطار التنظيم المعمول به.

- يمكن للمدير تفويض إمضائه على مسؤوليته لصالح مساعديه.

إذن وكما نرى فإن جل المهام المرتبطة بمديري الإدارة الصحية هي مهام إدارية وقانونية بالدرجة الأولى وليست طبية، فهي ترتبط بالمؤهل العلمي أو التكوين الذي حصل عليه هؤلاء في مجال إدارة المؤسسات الصحية (راجع المواد 22 ، 21 ، 20 ، 19 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 108)

_ **مهام الممارسين الطبيين** : الممارسون الطبيون العامون أو المتخصصون في الصحة العمومية، يمارسون مهامهم طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 91 - 106 ، وبالتالي فهم ملزمون بما يلي :

- الاستعداد للعمل بصفة دائمة.

- القيام وبشكل إجباري بالمدادومة الطبية الفعلية المبرمجة داخل المصلحة أو المؤسسة الصحية.

- تسيير كل مصلحة طبية يكون تحت مسؤولية الإدارة التقنية لممارس طبي عام أو مختص في الصحة العمومية بصفته رئيس مصلحة.

- يخضع مستخدمي كل مصلحة طبية لسلطة هذا الممارس الطبي العام أو المختص.

وقد تم تفصيل المهام الطبية المتعلقة بنشاط الممارسين الطبيين العامون أو المتخصصون داخل المستشفى في المواد (20، 19، 18، 21) من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 106 وكما يتضح فإن مهام هؤلاء تنحصر أساسا في الرعاية الطبية و الصحية للمرضى الداخليين والخارجيين للمستشفى، حيث أن مهامهم ترتبط كذلك بالمؤهل العلمي أو التكوين الذي تحصل عليه هؤلاء راجع المواد (22 ، 23 ، 24 ، 55 ، 56 ، 57) من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 106 .

إذن ومن خلال ما سبق فإننا نستنتج بأن السلطة الإدارية في المستشفى هي بيد مدير المستشفى، والذي يمكنه تفويضها إلى نوابه حسب نسق الهيكل التنظيمي للمستشفى، ووفق خطوات التفويض الإداري للسلطة. أما السلطة الطبية فهي بيد الممارسون الطبيون العامون أو المتخصصون، والتي اكتسبوا نتيجة مؤهلاتهم العلمية

¹ : المرسوم التنفيذي رقم 91 - 466 المؤرخ في 02 / 12 / 1997، المحدد لقواعد إنشاء القطاعات الصحية، تنظيمها وتسييرها .

ودورهم الحيوي داخل المستشفى، والذي لا يمكن الاستغناء عنه. لقد حاول المرسوم التنفيذي رقم 97-466 أن يعطي للمستشفى العمومي الجزائري هيكلًا تنظيميًا أكثر مرونة وأقل تعقيدًا من خلال محاولة فصل السلطة الإدارية عن السلطة الطبية داخل المستشفى (القطاع الصحي) وفصل مهام كل سلطة عن الأخرى، حيث قسم الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية العمومية إلى ثلاث مديريات فرعية كلها تتبع المدير، وهذه المديريات هي: المديرية الفرعية للشؤون الاقتصادية، المديرية الفرعية للإدارة والوسائل، المديرية الفرعية للنشاطات الصحية.

المبحث الثاني : أهداف المؤسسات الاستشفائية، وظائفها و أنواعها

المطلب الأول : الأهداف الأساسية للمؤسسات الإستشفائية :

حتى تكون فكرة جيدة عن المنظمات الصحية (المستشفيات) يجب أن نتعرف على الأهداف الأساسية للمنظمات الصحية والتي هي¹ :

1 تقديم خدمة الرعاية الصحية للمريض والمصاب :

وهو الهدف الأساسي الأول للمستشفيات الجامعية والتعليمية ولكنها صفة تصاحب وتلازم كل المستشفيات حيث يتم تدريب العاملين في التخصصات المختلفة بداخله لاكتساب العاملين مهارات جديدة وهذا يتم بأسلوب نقل الخبرات من شخص إلى آخر .

وذلك ينطبق على معظم الأنشطة الطب، التمريض، المعامل والورش والمغاسل، والأعمال الإدارية بالإضافة إلى أن المستشفيات مسؤولة عن التعليم البيئي ومبادئ الصحة العامة .

2- هدف إجراء البحوث :

فهي بحوث طبية وأدوية، فالبحوث الطبية مثل البحوث الإكلينيكية في المعامل والتسجيل الطبي، وتحليل المعلومات عن جميع الحالات الواردة للمستشفى .

والبحوث الإدارية مثل البحوث المالية والخاصة بالعاملين والبحوث السلوكية والبحوث الخاصة بالشراء والتخزين والصيانة .

¹: محمد ريحان، مرجع سابق، ص ص 35-36 .

3- هدف وقاية المجتمع من الأمراض :

من المعروف أن الوقاية اقل تكلفة من العلاج ،ويجب أن تشارك المستشفيات في الدور الوقائي للمجتمع ولكن في بلادنا تقوم المستشفيات بالعلاج فقط دون المشاركة الفعالة في الوقاية وتقوم أجهزة حكومية متخصصة بدور الوقاية .

4- الربحية : هو الهدف الثاني للمستشفيات الخاصة بعد تقديم الرعاية الصحية .

هناك مجموعة من المستشفيات في الأساس هي شركات ومشروعات فردية تسعى لتحقيق الربح ويجب تحقيقه من اجل البقاء والاستمرار والتوسع .

ونجد أيضا أن المستشفيات العامة تسعى للربح من خلال تخصيص بعض الأقسام للعلاج باجر وتقديم الخدمات التشخيصية بأجر رمزي وذلك من اجل زيادة دخلها وتدعيم القدرة المالية .

المطلب الثاني: وظائف المؤسسات الاستشفائية

المؤسسة الاستشفائية و حسب تعدد أشكالها و أحجامها نستطيع جمع وظائفها في¹:

الرعاية الطبية والصحية: وهي الخدمات التشخيصية والعلاجية والتأهيلية والإجتماعية والنفسية المتخصصة التي تقدمها الأقسام العلاجية وما يرتبط بهذه الخدمات من فحوصات وخدمات الإسعاف والطوارئ، و خدمات التمريض و الخدمات الصيدلانية و الغذائية ...

التعليم والتدريب : بفرض التطور في التقنيات و العلوم الطبية ضرورة تطور مهارات وخبرات كافة العاملين و المتخصصين في مختلف مجالات المهنة الطبية ، من خلال التعليم و التدريب المستمر، وهذا ما تمثله المستشفيات خاصة الجامعية بما تملكه من إمكانيات وتجهيزات ومراكز تدريب للأطباء وأجهزة التمريض والفنيين والأخصائيين وتنمية معلوماتهم عن الأمراض المختلفة وطرق علاجها، وتزويد الهيئات الطبية والمعالجة بالمهارات اللازمة للتفاعل النفسي والاجتماعي مع المرضى، ومنه تسهيل مهامهم في تشخيص المشاكل الصحية و علاجها بالإضافة إلى نقل تجارب الممارسات والتجارب من ذوي الخبرة إلى الجدد منهم و تبادل المعلومات معهم ...

البحوث الطبية والاجتماعية: تسهم المؤسسات الصحية من خلال المعامل و المختبرات و ما تحتويه من أجهزة و تجهيزات، وسجلات طبية، وحالات مرضية ومتنوعة، وكوادر بشرية متخصصة مهنية في توفير

¹ عبد العزيز مخيمر، محمد الطعمنة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات: المفاهيم والتطبيقات ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003، ص7.

بيئة مناسبة لإجراء البحوث والدراسات الطبية والاجتماعية للمساهمة في تقديم العلوم الطبية، وتطوير الوسائل والأساليب العلاجية ...

ـ الرقابة من الأمراض والعمل على تحسين الصحة العامة¹: من خلال مراقبة العدوى المكتسبة للحد منها وتوعية الأفراد بأهمية الوقاية من الأمراض عن طريق حملات التوعية وإجراء التطعيمات اللازمة...
خدمات الارتقاء بالصحة²: تركز هذه الخدمات على الارتقاء بصحة الفرد من خلال العوامل غير الطبية، مثل التركيز على أهمية الغذاء الصحي المتوازن وأهمية الرياضة البدنية والراحة والنظافة والسلوك الصحي السليم، كالابتعاد عن العادات الضارة بالصحة، كما أنها تشكل جزءا مهما من خدمات الوقاية، ومواقف الأفراد وسلوكياتهم في هذا المجال تتأثر بالبيئة الثقافية المكتسبة.

ويعتبر نشاط المؤسسات الاستشفائية مهما لإنجاح برامج الصحة العامة والطب الوقائي في جميع دول العالم بصفة عامة، وتسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها³:

- ـ المحافظة على الصحة و الوقاية من الأمراض بأعلى مستوى ممكن من الرعاية الطبية و بأقل التكاليف؛
- ـ تحقيق مستوى مرض من الربحية و يعتبر هذا من أهم الأهداف خاصة للمؤسسات الصحية الخاصة؛
- ـ توفير خدمات علاجية متميزة تساعد على تحقيق مركز تنافسي قوي؛
- ـ تطوير أداء الكوادر الطبية من أطباء و هيئات تريض و فنيين .

المطلب الثالث : أنواع المؤسسات الاستشفائية :

تعتبر المستشفيات الركيزة الأساسية للخدمات الصحية، وهي تمثل نسبة كبيرة مما تقدمه المؤسسات الصحية من الخدمات، ويمكن تقسيمها من عدة نواحي كالآتي⁴:

أولاً: من حيث نوعية الخدمة :

1_ المستشفيات العامة : و هي تلك المستشفيات التي لا تنتمي إلى تخصص معين و إنما تقدم مجموعة متنوعة من الخدمات الصحية ، و قد تكون هذه المستشفيات حكومية أو خاصة و تتميز تلك المستشفيات بأنها تتلقى كافة الحالات .

¹ : هاشم أحمد عطية ، محمد عبد ربه، النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية "المستشفيات ، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص ص 24 – 25.

²: ثامر ياسر البكري، مرجع سابق ، ص 26 .

³: هاشم أحمد عطية ، محمد عبد ربه ، مرجع سابق ، ص 23 .

⁴ : طاهري طبية ، طرق تمويل المؤسسات الصحية – دراسة حالة مؤسسات القطاع الصحي بسكرة ، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص نفود وتمويل، قسم علوم الاقتصاد، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008/2007، ص ص 29 - 30 .

2_ المستشفيات المتخصصة : و هي تلك التي تتخصص في علاج أمراض محددة مثل : مستشفى الولادة، مستشفى الأورام، مستشفى العيون .

3_ مستشفيات الرعاية و التأهيل : و هي تلك المستشفيات التي عادة ما تقوم بإعادة تأهيل المريض بعد العمليات الجراحية أو طوارئ الحوادث وغيرها من الحالات العلاجية.

4_ مستشفيات الصحة النفسية : وتهدف هذه المستشفيات إلى علاج الأمراض النفسية .

ثانيا : من حيث الهدف :

تنقسم المستشفيات من حيث هدف الخدمة التي تقدمها والتي تؤثر بالتالي على تكاليف تشغيلها وإيراداتها إلى التالي¹:

1_ المستشفيات الحكومية : و هي تلك المستشفيات التي تقوم الحكومة بإنشائها أو تشغيلها، وعادة ما تقدم خدماتها دون مقابل مادي أو بأقل تكلفة، فالهدف منها بالدرجة الأولى تقديم خدمة للمجتمع، وتنتمي أهم المستشفيات الحكومية للجهات الآتية :

- _ وزارة الصحة : وهي الجهة الحكومية الرئيسة المناط بها إدارة، تخطيط، تمويل، الإشراف والرقابة على الخدمات الصحية .
- _ وزارة الدفاع .
- _ وزارة الداخلية .
- _ الجامعات .

2_ المستشفيات الخاصة الهادفة للربح : وهي عادة ما تكون مستشفيات استثمارية مملوكة لأشخاص (مالكين مؤسسين أو مساهمين) وتهدف بدرجة أساسية إلى تحقيق الربح، كما أن استمرارها في تقديم الخدمات الصحية مرتبط بما تحققه من أرباح.

3_ المستشفيات الخاصة غير الهادفة للربح : وهي عادة مستشفيات من أساسيات تكوينها أن لا يكون هدفها الأساسي تحقيق الربح من وراء تقديم خدماتها للمجتمع، أما أسعار خدماتها فهي بالكاد تغطي تكاليفها، وقد تقدم الخدمة في بعض الحالات الإنسانية بأقل من تكلفتها أو مجانا، وتستفيد هذه المستشفيات في كثير من

¹ : نفس المرجع السابق، ص 30.

الدول من الإعفاءات الضريبية على الدخل أو الممتلكات وكذلك قد تتلقى دعماً من الحكومة أو من تبرعات الأشخاص أو من الجمعيات الخيرية أو من الأوقاف¹.

4_ المستشفيات الخيرية : وهي مستشفيات تكون عادة تابعة لجمعيات خيرية، وتسعى إلى تقديم الخدمات الصحية بأسعار أقل من التكلفة أو مجاناً .

المبحث الثالث : طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسات الاستشفائية

يختلف النظام المحاسبي في المستشفيات باختلاف ما إذا كانت المستشفى تقدم خدمات عامة بلا مقابل أو برسوم رمزية أو أنها مستشفى خاص تقدم خدماتها بأجر يحقق عائد مجزي للمستشفى .

المطلب الأول : أهداف النظام المحاسبي في المؤسسات الاستشفائية

يهدف النظام المحاسبي في المستشفيات إلى² :

- ✓ متابعة التعاملات مع المرضى، وإسك الحسابات الخاصة بهم وتسجيل معاملاتهم مع المستشفى أولاً بأول، بحيث يمكن إعداد فاتورة علاج لكل مريض على حدى نظراً لاختلاف الخدمات المقدمة لكل مريض حسب حالته؛
- ✓ توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط و إعداد الموازنات و متابعة تنفيذها، وذلك من خلال التقارير الدورية التي تقدم لإدارة المستشفى لتمكنها من متابعة مستوى الإنفاق على الخدمات المختلفة وفقاً للموازنة التخطيطية الموضوعية ؛
- ✓ المحافظة على أصول المستشفى و وضع النظم الكفيلة بتوفير الحماية للأصول ومنع التلاعب والاختلاس و سوء الاستخدام عن طريق تطبيق الضوابط الرقابية الشديدة؛
- ✓ إعداد الحساب الختامي للمستشفى عن كل فترة زمنية بإعداد حساب الإيرادات والمصروفات؛
- ✓ إعداد المركز المالي للمستشفى في نهاية السنة.

المطلب الثاني: خصائص النظام المحاسبي في المؤسسات الإستشفائية

يتميز النظام المحاسبي في المستشفيات بالعديد من الخصائص أهمها :

أولاً: تنوع أسس المحاسبة المطبقة : تعتمد النظم المحاسبية في المستشفيات على نوعين مختلفين من الأسس المحاسبية هما :

¹ نفس المرجع السابق ، ص 30.

² محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات و الوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 25.

أ -أسس محاسبة الإعتمادات: وهي التي تستخدم في الوحدات الحكومية أو المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح، حيث تطبق محاسبة الإعتمادات في المستشفيات الحكومية، وكذلك في المستشفيات التي تمولها الجمعيات الخيرية، فضلا عن المستشفيات التي تتلقى هبات و تبرعات مقيمة، حيث تكون الأموال المتاحة للمستشفى في شكل اعتمادات مالية تتضمنها موازنة تقديرية، ويتم مراقبة الإنفاق للتأكد من الالتزام في الإنفاق ببند المصروفات المختلفة.

ب الأسس والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما: وهي تلك الأسس المتبعة في المنشآت الاقتصادية الساعية إلى تحقيق الربح، وتطبق هذه الأسس في المستشفيات الخاصة. ويترتب على ما سبق أن محاسبة الإعتمادات تعتمد على استخدام الأساس النقدي في قياس إيرادات و مصروفات الفترة، بينما يطبق أساس الاستحقاق في قياس إيرادات ومصروفات الفترة في المنشآت الاقتصادية الساعية لتحقيق الربح. وقد يتم استخدام كلا النوعين من الأسس المحاسبية في آن واحد، الأمر الذي يعني ازدواجية الأسس المحاسبية في حالة المستشفيات التي تقدم خدماتها بأسعار اقتصادية، ولكنها في نفس الوقت تتلقى التبرعات .

ثانيا: الخدمات التي تقدمها المستشفيات لمرضاها خدمات غير متجانسة و غير نمطية وتتوقف على المريض و العلاج اللازم، ومن ثم تختلف تكلفة كل مريض عن الآخر، وهو الأمر الذي يستوجب تكلفة كل مريض بطريقة مستقلة.

ثالثا: السرعة والدقة في إعداد وتجهيز البيانات واستخراج النتائج، حيث تتسم طبيعة العمل في المستشفيات بالسرعة، حيث يتلقى المريض الخدمة العلاجية، وقد يغادر المستشفى بالتسجيل أولا بأول، وتحديد المبالغ المستحقة على المرضى ليقوموا بسدادها قبل الخروج حرصا على مستحقات المستشفى.

رابعا: يجب تجديد النظام المحاسبي في المستشفى بحيث يسمح بإظهار حجم النشاط اليومي والشهري للمستشفى، وبطريقة تتيح للإدارة فرصة اتخاذ القرارات المناسبة و في الوقت المناسب.

خامسا: الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية لحماية الأصول المختلفة للمستشفى، حيث أن طبيعة العمل في المستشفيات تتطلب استخدام العديد من الأدوات و التجهيزات الطبية، وكذا الأدوية و المستلزمات الطبية. الأمر الذي يتطلب تضمين النظام المحاسبي ضوابط رقابية تكفل الحماية الفعالة لهذه الأصول.

سادسا: أهمية تحديد مصروفات كل مركز من مراكز الخدمات العلاجية داخل المستشفى لأغراض التخطيط و الرقابة و تقويم الأداء¹.

¹ : نفس المرجع السابق ، ص 26.

سابعا: ضرورة تطبيق أسس ومفاهيم محاسبة التكاليف في إطار النظام المحاسبي الشامل للمستشفى حيث يساعد ذلك في تحقيق ما يلي:

- أ_ قياس تكلفة كل قسم على حدى، الأمر الذي يساعد على تحديد تكلفة الخدمة؛
- ب_ دراسة وسائل تخفيض التكاليف دون التأثير على جودة الخدمة المقدمة الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة العلاج وزيادة فرص الربحية أو التوسع في تقديم الخدمة إذا كانت تقدم بالمجان؛
- ج_ توفير المعلومات التكاليفية اللازمة لكافة المستويات الإدارية المسؤولة بالمستشفى بالشكل الملائم وفي التوقيت المناسب لمساعدتها في أداء مهامها من تخطيط و رقابة و تقويم الأداء.
- ثامنا: ضرورة وجود نظام للموازنات يمكن من خلاله تحقيق الرقابة الفعالة على عناصر الإنفاق و قياس الانحرافات و تقصي أسبابها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- تاسعا: يختلف مفهوم تقويم الأداء للمستشفيات عنه للوحدات الأخرى حيث أن التقويم المالي للأداء قد لا يعبر بدقة عن مدى الكفاءة يرتبط بنوعية الخدمة المؤداة، ونظرا لأنها خدمات غير متجانسة فان التقويم يخضع لاعتبارات كثيرة أخرى.

المطلب الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي في المؤسسات الإستشفائية

يشتمل النظام المحاسبي بصفة عامة على مجموعة من المقومات تتمثل في مجموعة التقارير والدفاتر والسجلات والمستندات والإجراءات والوسائل التي تستخدم في تجميع وتسجيل العمليات والأحداث المالية وتبويبها وتلخيصها وتحليلها وتحديد نتائجها والتقرير عنها، وذلك بغية توفير المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة و المستفيدين منها و المتعاملين معها.

وعلى أي حال فإن النظام المحاسبي في المستشفيات الخاصة والمستشفيات المملوكة للجمعيات الخيرية يقوم على المقومات الأساسية التالية¹:

- دليل محاسبي؛
- مجموعة مستندية؛
- مجموعة دفترية؛
- التقارير و القوائم المالية.

¹ : نفس المرجع السابق، ص 27.

وسيتم تناول كل مقوم من هذه المقومات على النحو التالي :

أولاً: الدليل المحاسبي:

يتضمن الدليل المحاسبي بيان بأسماء و أرقام الحسابات المختلفة المفتوحة بدفتر الأستاذ مبنوية ومرقمة، مع وصف وتحديد محتويات هذه الحسابات، وتحديد العمليات التي تسجل بكل حساب ونوضح فيما يلي نموذجاً للدليل المحاسبي الملائم للتطبيق في المستشفيات.

ثانياً: المجموعة المستندية :

تعتمد النظم المحاسبية على مجموعة من المستندات لتجميع وتسجيل وتبويب البيانات المالية والتحقق من صحة العمليات، ويتضمن النظام المحاسبي في المستشفيات العديد من المستندات التي تختلف من نشاط لآخر داخل المستشفى.

ويمكن تقسيم المجموعة المستندية التي تتطلبها طبيعة العمل في المستشفيات الى ثلاث مجموعات فرعية:

- 1_ مستندات خاصة بمتابعة حركة المرضى؛
- 2_ مستندات خاصة بالتبرعات والإعتمادات المقيدة؛
- 3_ المستندات الخاصة بالنشطة الأخرى بالمستندات.

ثالثاً: المجموعة الدفترية :

يتم تحديد و تصميم المجموعة الدفترية بشكل يساعد على حصر جميع العمليات و الأحداث المالية المتعلقة بنشاط المستشفى، وقياس نتيجة نشاطها وبيان مركزها المالي، بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات الملائمة .

ويتوقف تحديد وتصميم الدفاتر والسجلات المحاسبية من حيث أنواعها وعددها وشكلها ومحتواها على العديد من العوامل أهمها:

_ طبيعة النشاط وحجمه؛

_ المتطلبات القانونية؛

_ المعلومات المطلوبة التي تمثل مخرجات النظام؛

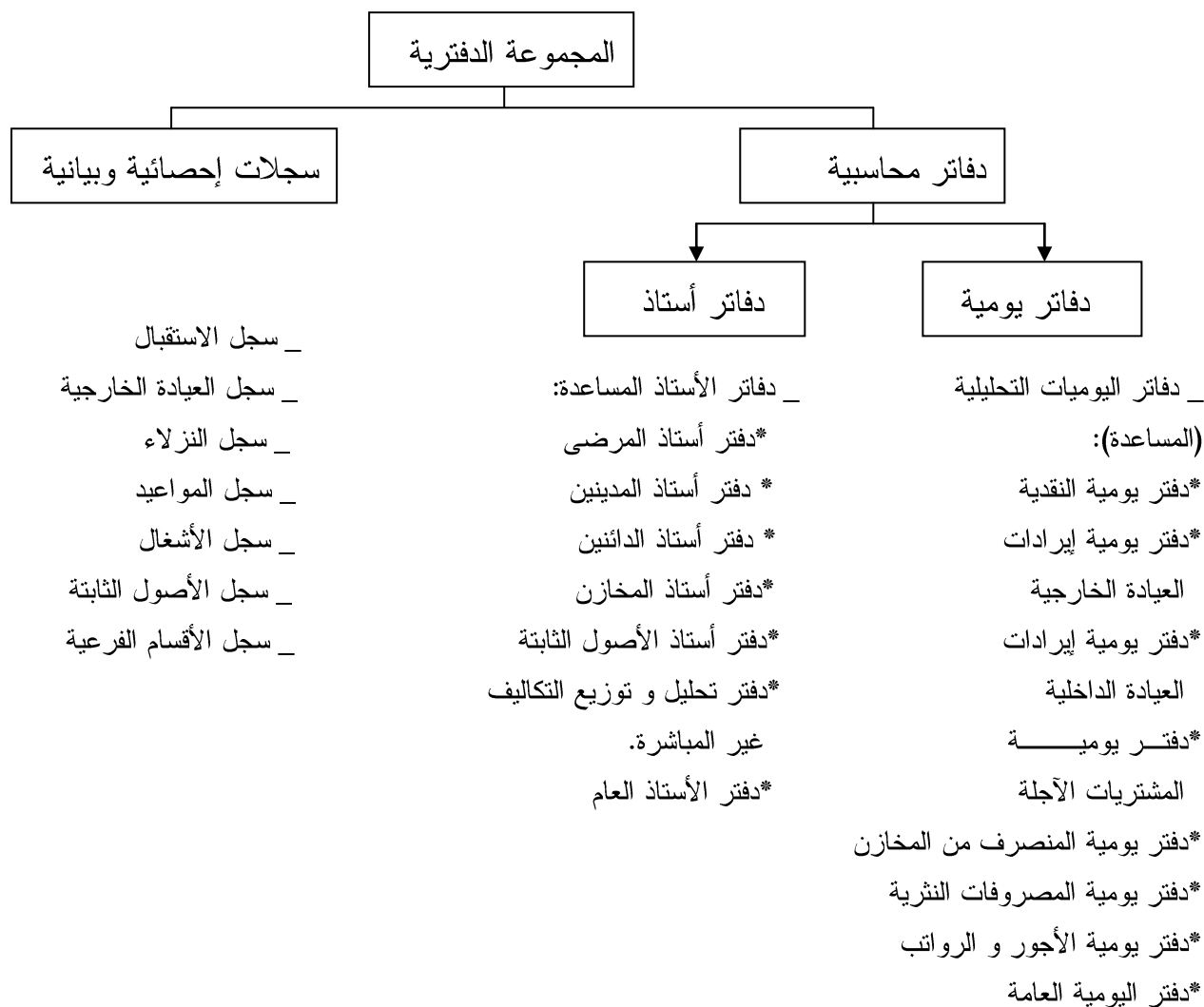
_ الطريقة المحاسبية المستخدمة.

وتتكون المجموعة الدفترية في المستشفيات من مجموعتين من الدفاتر و السجلات هما¹:

1_ الدفاتر المحاسبية .

2_ سجلات احصائية وبيانية.

الشكل رقم (04): تصور للمجموعة الدفترية في إحدى المستشفيات الخاصة



المصدر: محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 39.

¹ : محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 39.

رابعاً: القوائم المالية في المؤسسات الإستشفائية:

من واقع الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ العام يتم إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات والتأكد من توازنه باعتبار أن توازن ميزان المراجعة قرينة على صحة وسلامة خطوات الدورة المحاسبية السابقة على إعدادها مع الأخذ في الحسبان أن توازن الميزان ليس دليلاً قاطعاً على صحة الإجراءات المحاسبية بحسبان أن هناك أخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة .

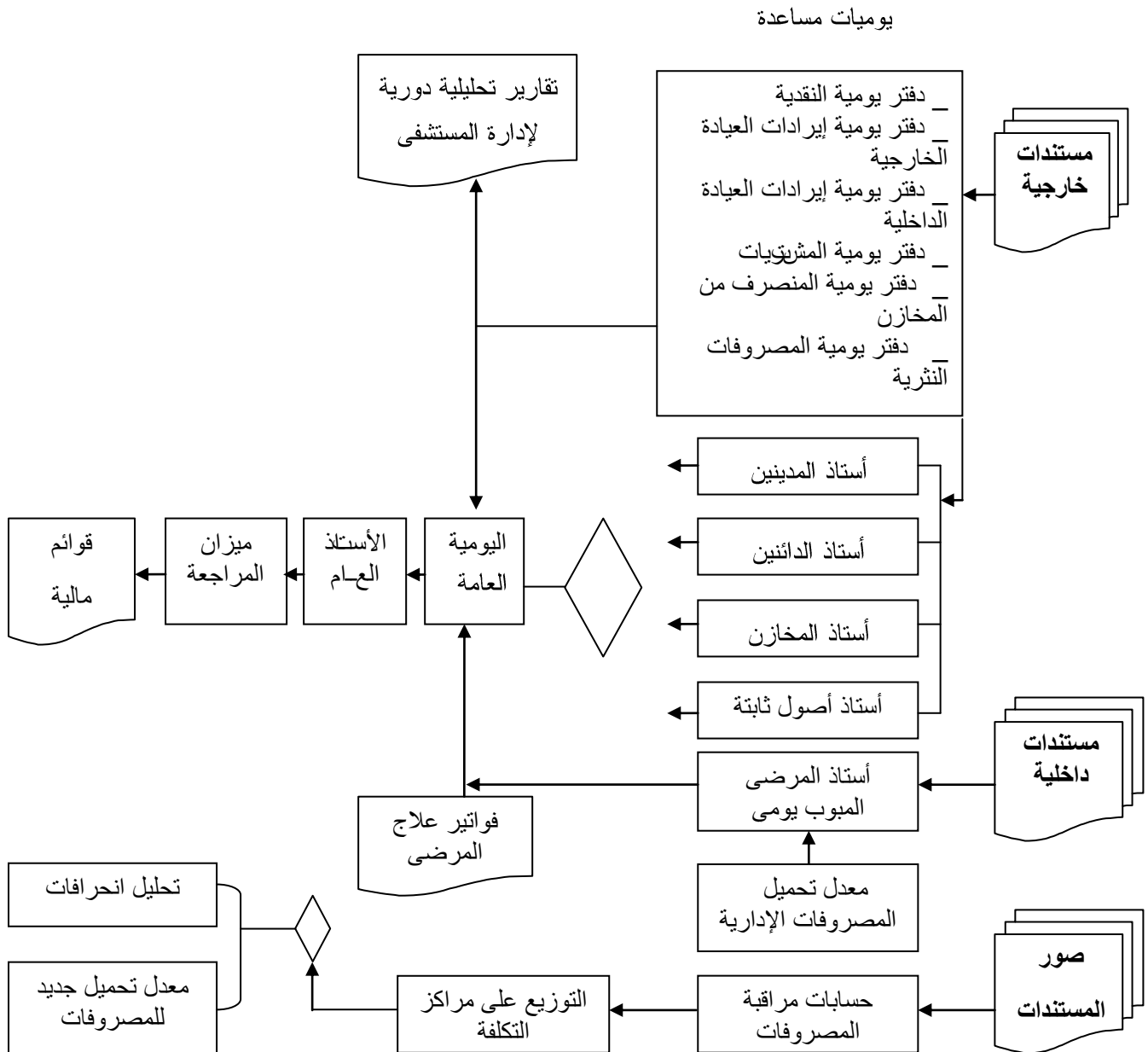
وبعد التأكد من توازن ميزان المراجعة قبل التسويات، يتم إجراء التسويات الجردية لتحديد ما يخص الفترة من مصروفات وإيرادات تطبيقاً لمبدأ الفترة المحاسبية ومبدأ الاستحقاق وهو الأمر الذي ينعكس في تحقيق هدفين أساسيين هما¹:

- 1_ إعداد قائمة الإيرادات والمصروفات بصورة سليمة بحيث تحمل بما يخص الفترة من مصروفات وما يخص ذات الفترة من إيرادات ومن ثم التحديد السليم لنتيجة الفترة من ربح أو خسارة.
- 2_ تحديد المركز المالي للمستشفى في نهاية الفترة وبحيث يعبر عن المركز المالي للمستشفى في هذا التاريخ تعبيراً صادقاً .

وبعد إجراء التسويات الجردية يتم إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات والذي يمثل نقطة البداية الحقيقية لإعداد القوائم المالية في المستشفى.

¹ : نفس المرجع السابق، ص 99.

الشكل رقم (03): الهيكل العام للنظام المحاسبي في المستشفى



المصدر: محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات و الوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 47.

المبحث الرابع: المراجعة القوة المحركة للتسيير في المؤسسة

المطلب الأول : دور المراجع في تسيير موارد المؤسسة

المؤسسة كمنظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعاً ما تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل المادية والبشرية بغية إحداث قيمة مضافة حسب الأهداف المرجوة .

أولاً: الموارد البشرية

تعتمد المؤسسة على كفاءة وحسن تسيير مواردها وخاصةً البشرية التي تتحكم في بقية الموارد وطريقة استخدامها، فحتى تلك المؤسسات التي تمتلك موارد متقدمة في التكنولوجيا ورأس المال لا يمكن أن تديرها بدون موارد بشرية، فأصبحت الإستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المؤسسات للاستحواذ على حصص سوق متزايدة تقوم على العقول البشرية لمديرين واختصاصيين وعاملين يحسن اختيارهم وتدريبهم وتحفيزهم ومنه يعتبر العنصر البشري هو الحاكم والقوة المحركة لجميع سياسات وبرامج وأنشطة المؤسسة، وهو يعتبر الضمان الوحيد لبعث الحياة لكافة عناصر الإنتاج التي لا يمكن أن تحقق الأهداف المتوخاة منها ما لم يتوفر فيها العنصر البشري، فالإنسان لا يخضع لعوامل ثابتة يمكن السيطرة عليها بل هو يتميز بالحركة الدائمة والتقلب المستمر مما يسبب اختلاف الأفراد في القوة العاملة والعلاقة بين مسيري المؤسسة والعمال فهي علاقة اجتماعية قبل أن تكون اقتصادية، فيمكن للمراجع أن يلاحظ ذلك، أي مدى تكامل مسيري الإدارة والعمال أو مدى ملاحظة أن الإدارة قدوة حسنة لعمالها مثلاً كالتحفيزات، اشتراكهم في بعض القرارات، نظام الرقابة الداخلية التي تضع ثقافة مكتسبة من طرف إدارتهم كتوقيت العمل... إلخ ، هذه العوامل وأخرى تهم المراجع لمعرفة العلاقة الاجتماعية واتخاذ بعض التقارير عليها¹.

ثانياً : الموارد المادية

تنقسم هذه الموارد إلى موارد طبيعية وأخرى مالية، فالأولى هي تلك الثروات الباطنية المستخرجة أو المستعملة كمواد أولية أو كمواد أساسية، ومدى قدرة المؤسسة على المحافظة عليها وعلى المحيط البيئي وهذه الموارد ليست ضرورية في كل المؤسسات، بل إن هناك مؤسسات تجارية وخدمية مواردها المادية هي الأموال المستعملة والموجودات في المخطط الوطني لها، كالمخطط الخاص بالقطاع البنكي أو الفلاحي أو المخطط الخاص بقطاع التأمينات... إلخ، يهدف هذا المخطط إلى المحافظة على أصول المؤسسة فهو يعتبر كمورد لها .

¹ : فيشر أنطوني، اقتصاديات الموارد البيئية ، دار المريخ ، الرياض، 2002، ص 12.

أما الثانية فهي رؤوس الأموال بالنسبة للمؤسسات، ذلك أن معظم الأهداف والسياسات والقرارات يستحيل النظر إليها بمعزل عن الاعتبارات المالية، ونتيجة التغيرات التي حدثت في النشاط الاقتصادي فإن وظيفتي التخطيط والرقابة المالية أصبحتا تحتلان مركزاً أكثر أهمية، ويعتمد عليها في كتابة التقارير أي المحافظة على أصول المؤسسة وتسيير الموارد المالية، وهذا بمعرفة الخطط والسياسات الإدارية المطبقة وما تم تحقيقه فعلاً ثم تسجيل الانحرافات وأسبابها ومدى إمكانية تصحيح الأخطاء سواء العفوية أو العمدية وتقديم الملاحظات لأصحاب الشأن، وإذا لم يتوفر شرط الرقابة على الموارد المادية تظهر مشاكل عديدة منها اختلاس بعض موجودات المؤسسة بالإضافة إلى الأزمات المالية كعدم قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها وتفادي الإفلاس وهذا راجع كله للاختلاس والأخطاء والغش في المؤسسة¹.

المطلب الثاني : المراجعة وتحقيق الإستراتيجيات في المؤسسة

إن الإستراتيجية وفق المنهج الحديث يتضمن أكثر مما تنوي المؤسسة عمله أو تخطط للعمل به ولهذا تعرف الإستراتيجية بأنها نمط أو نموذج معين يعبر عن تدفق القرارات أو التصرفات، سواءاً كان هذا النمط ناتجاً لإستراتيجيات مقصودة أو غير مقصودة فالإستراتيجيات الناتجة وفق المنهج الحديث يمكن أن تبرز من عمق وداخل التنظيم، ففي الممارسات العملية تتكون إستراتيجيات المؤسسة من مزيج الإستراتيجيات سواءاً كانت مقصودة أو غير مقصودة، فالإدارة الناجحة لها القدرة على التفكير إستراتيجياً².

وفي ظل التغيرات الاقتصادية التي طرأت على العالم وظهور العولمة أصبحت المنافسة أكبر دراسة وشدة بشكل لم يسبق له مثيل على الأسواق والموارد وخروجها من طابعها الإقليمي ويعود ذلك إلى التكامل بين رأس المال والتكنولوجيا والمعلومات التي تتخطى الحدود بين دول العالم .

فأصبح على المؤسسة مواجهة التحديات ومنها الخصوصية، إقتصاد السوق، العولمة، حماية المستهلك، الجودة ، الوقت، المنافسة...إلخ .

وعليها إستعمال إستراتيجيات للبقاء في هذا السوق ففي ظل هذه التغيرات والأحداث تسعى كل مؤسسة للاستحواذ على قدر كبير من الزبائن وبالتالي تسويق المنتجات إلى عدد كبير من البلدان أي توسيع السوق وبالمقابل المستهلك لم تعد تعنيه كثرة المنتجات كما كان في سابق العهد، ففي الألفية الثالثة كثرت المؤسسات وبالتالي زيادة المنتجات وعليه أصبح المستهلك يختار الجودة وليس الكمية، ومن هذا المنطلق أصبحت المؤسسة تهتم بالجودة، ولا تقتصر فقط على المنافسة والبقاء في السوق بل أيضا مساندة أحداث

¹ : نفس المرجع السابق، ص 12.

² : كاظم نزار الركابي، الإدارة والإستراتيجية ، دار وائل للنشر والطباعة، عمان، 2004، ص 199، 226.

المستهلكين وتلبية حاجياتهم الاستهلاكية وما هي الطرق المستعملة من طرف المؤسسة للتسويق والتوزيع حتى إدارة الإنتاج التي تسمح بإنتاج المنتجات .

و عملية مراجعة الإستراتيجيات فحص ودراسة لإستراتيجية المؤسسة ككل أو إستراتيجيات وحدات النشاط المختلفة داخلها وبغرض تحديد ما إذا كانت الإستراتيجيات المتبعة من قبل الشركة وما يرتبط بها من استثمارات رأسمالية قد حققت النتائج المرجوة منها أم لا .

وعادةً ما تقوم المنظمة بمراجعة الإستراتيجية لأحد الأسباب التالية¹:

- فشل الإستراتيجية الحالية في أحداث النتائج المرغوبة ووجود بدائل أخرى مرغوبة؛

- حدوث تغير جوهري وأساسي في البيئة الخارجية للمنظمة؛

- توقع حدوث فجوة في التخطيط بين الأهداف المالية الموضوعية للمؤسسة والنتائج المنتظرة نتيجة الاستمرار في الأنشطة الحالية ومشروعات الأنشطة الجديدة ؛

- وجود فريق إدارة جديد يرغب في وضع بصماته باتخاذ مجموعة من التصرفات، وأصبح المراجع ليس مدقق حسابات فقط بل مستشاراً أيضاً فيعطي بعض الاستشارات للمسيرين بالمؤسسة فمثلاً في الجودة وحماية المستهلك فهناك بعض المنظمات تنادي بحماية المستهلك فهذا أيضاً يكون في حساب مراجع الحسابات وهناك أمثلة كثيرة منها بعض الاستشارات تكون عبر الانترنت ويبقى مراجع الحسابات عمله لا يقتصر على تدقيق الحسابات بل يتعدى ذلك .

المطلب الثالث : مراجعة المؤسسة وتفعيل العلاقات مع المتعاملين

بحكم الوضع الحالي فإن المؤسسة الاقتصادية تعيش في محيط تعددت فيه الأطراف الاقتصادية فبات من المؤكد الاحتكاك بهذه الأطراف حتى تضمن المؤسسة البقاء والاستمرار في السوق ومن بين هذه الأطراف نجد: مديرية الضرائب، مديرية التأمين، صندوق الضمان الاجتماعي، الصندوق الوطني للتقاعد ، وكذا القطاع الحكومي والمستثمرين .

أولاً : مراجعة المؤسسة وخدمتها لمصلحة الضرائب

إن إجراء مراجعة دقيقة بالفحص والتحقق وإبداء رأي محايد اتجاه القوائم المالية على أنها تعبر بصدق ووضوح على الوضعية الحالية للمؤسسة ومركزها المالي ونتيجة نشاطها يساعد كثيراً مديرية الضرائب في

¹ : المرجع نفسه، ص 226.

فرض ضرائب على هذه المؤسسة، فبعد تقديم المؤسسة مركزها المالي ونتيجة نشاطها للمديرية تقوم هذه الأخيرة بتحديد نسبة الضرائب المفروضة على أرباح الشركات وعلى رأس المال كما تمنع المراجعة الدقيقة من حدوث تهربات جبائية كزيادة التكاليف وتخفيض الإيرادات خاصة إذا كانت المراجعة خارجية من طرف حيادي وبالتالي تفادي المؤسسة من المتابعة الجبائية من المديرية أو حتى القضائية في حالات إكتشاف التهرب¹.

ثانياً: مراجعة المؤسسة وخدمتها لصالح التأمين

بعد اقتناء المؤسسة للأصول الثابتة من آلات وتجهيزات ومعدات نقل وغيرها تقوم بتأمينها ضد المخاطر كالحرق أو الإلتاف أو السرقة، تقوم بإيداع ملفها الخاص بالتأمين لدى مصلحة التأمين حيث يتضمن هذا الملف قيمة وملكية هذه الأصول وهذا ما تعرفه المراجعة، الأصول الثابتة وبذلك تمنع من حدوث إختلالات بما يخص التأمين فقد يكشف الفحص الإنتقادي الميداني للأصول الثابتة عدم وجود الأصل أو عدم ملكيته وثائقياً وبالتالي منع التلاعبات وتقديم المرتكبين للعدالة .

ثالثاً : مراجعة المؤسسة وخدمتها لمصلحة الضمان الاجتماعي وصندوق التقاعد

إن مراجعة الأجور ووضعية العمال تبرز حقوق العمال في المؤسسة وتحدد واجباتهم فالمراجعة هي التي تكشف وضعية العامل من معرفة مرتبه الشهري وساعات عمله والعطل الممنوحة له، وتكشف كذلك إن كان مؤمن ضد المخاطر أو لا من حوادث عمل أو مرض، فصندوق الضمان الاجتماعي للأجراء يشترط على العامل تقديم ملف فيه شهادة العمل وكشف الراتب ووثيقة تثبت أنه مؤمن من طرف المؤسسة التي يعمل فيها حتى يستفيد من التعويضات في حالة المرض أو حادث عمل كما أن مراجعة الأجور تساعد على إبراز المرتب الحقيقي الذي يتقاضاه العامل وعدد ساعات العمل وهذا ما يحتاجه صندوق التقاعد للاستفادة من منحة التقاعد سواءاً المسبق أو العادي بعد 60 سنة .

رابعاً : مراجعة المؤسسة وخدمتها للقطاع الحكومي والمستثمرين

كما يعلم كلنا أن المؤسسة الاقتصادية هي العضو الفاعل في الاقتصاد العام الوطني لأي بلد وعلى أساس هذا الوضع توضع القرارات السياسية والاقتصادية داخلياً وخارجياً فالعلاقة بين المؤسسة والحكومة علاقة مباشرة فمن خلال معرفة المركز المالي لكل مؤسسة ودخلها الإجمالي (الإيرادات) يتيح للحكومة من معرفة الوضع الإجمالي للاقتصاد ككل وهذا لا يتم إلا بتوفر الدقة والصحة في القوائم المالية وهذا ما تظهره المراجعة من خلال تقرير المراجع المحايد وكذلك تعرف مشاكل هذه المؤسسات وتقديم يد العون لها عن

¹: محمد عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص ص 16-17.

طريق منح امتيازات في الاستثمار أو التقليل من الضرائب المفروضة عليها وتمكينها من المشاركة في التظاهرات الاقتصادية المحلية والدولية كما أن المراجعة الإنتقادية الهادفة والبناء تبعث على الثقة في اتخاذ القرارات السياسية اتجاه مختلف القضايا المحلية والدولية كتسديد القروض والديون الخارجية وإبرام اتفاقيات شراكة بين المؤسسات الوطنية والخارجية .

أما فيما يخص المستثمرين نتائج المراجعة تهمهم كثيراً لأنهم سيخاطرون بأموالهم في هذه المؤسسة، فمعرفة المركز المالي ونتيجة نشاط المؤسسة ونسبة الديون من الأصول الثابتة والسيولة الموجودة بالمؤسسة وعلاقتها مع المتعاملين الآخرين من زبائن وموردين لا يكون إلا بوجود مراجعة للقوائم المالية وتشخيص لمختلف وظائف المؤسسة التي تعكس حالة المؤسسة فمن هذا المنطلق يستطيع المستثمر عرض خدماته وأمواله على إدارة الشركة دون خوف من شراء سندات أو أسهم من رأس مالها أو أي تعامل آخر يخدمه ويخدم المؤسسة فعند فحص وجرد الأصول الثابتة والديون تظهر لنا ملكية المؤسسة لهذه الأصول ففي حالة الإفلاس يستطيع المستثمر استعادة أمواله عند عرض المؤسسة المناقصة .

المطلب الرابع : التحديات التي تواجه المراجعة للتطبيق الأمثل في المؤسسة

في الوقت الحاضر تواجه المراجعة عدة تحديات نتيجة إلى التغيرات والتطورات البيئية المحيطة بالمؤسسة فبات من واجب المراجع والمؤسسة من مواجهة هذه التحديات، ونذكر منها ¹ :

أولاً : تطبيق فجوة التوقعات في المراجعة

نعني بفجوة التوقعات في المراجعة ذلك التباين بين واجبات المراجع التي تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية وكذلك تصورات مستخدمي القوائم المالية للأداء المهني للمراجع المتوقع تحقيقه فمستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المراجع هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية وأنه يحافظ على استقلاله عند مزاولته عمله، كما أن التقرير يكون نظيف يتضمن قدرة المنشأة في الاستمرار في النشاط، كما أن مسؤولية المراجع في اعتقادهم عن اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات الغير القانونية بشكل مطلق وهذا الاعتقاد يزيد من اتساع الفجوة بين التوقع المحتمل والنتائج الحقيقية للمراجع في نظر المستخدمين .

ثانياً : ممارسة التقدير المهني من طرف المراجع

إن التقدير المهني هو عملية اتخاذ قرار بواسطة المراجع المؤهل لذلك خلال مزاولته لعمله المهني وهذا يؤثر عليه عدة مؤثرات تمنع من عمله على الوجه المنوط به ونذكر منها مشكلة طبيعة وتعدد المواقف التي تتطلب ممارسة هذا التقرير، والصفات التي يتمتع بها وبيئة المراجعة.

¹ : جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة ، الدار الجامعية الإسكندرية، 2001، ص427،227،143.

ومن تأثيرات الصفات نذكر: الاستقلالية والموضوعية والنزاهة عند مزاوله العمل المهني والشك المهني.

أما تأثيرات بيئة المراجع فتظهر بالمخاطر وعدم التأكد والضغوط التنافسية والمعايير المهنية كما أن عملية اتخاذ القرارات التي يجب إتباعها عند ممارسة المراجع لتقديره المهني تشمل تحديد الموافقة التي تتطلب ممارسة هذا التقدير من المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المقبولة.

ثالثا : التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على المراجعين

لقد أصبحت مهمة الحفاظ على البيئة تهم الجميع فلذا بات من الواجب على المراجعين تطوير مهمة المراجعة استجابة لتزايد الاهتمام بالمحافظة على البيئة .

- بعض المقترحات لمواجهة هذه التحديات¹ :

* يجب تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم بهدف توعيتهم وتصحيح توقعاتهم .

* يجب تدعيم استقلال المراجعين وذلك بالاهتمام ولتحديد الوضع واتخاذ الإجراءات الضرورية .

* يجب على المنظمات المهنية فحص المعايير المحاسبية بهدف التعامل مع القضايا المختلفة وتضييق نطاق البدائل المحاسبية .

* يجب على المنظمات توسيع مسؤوليات المراجعين المتعلقة باكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات القانونية وذلك بتطوير معايير مهنة تحدد القوانين والتي يجب على المراجعين التأكد من الإلتزامات بها.

* يجب على المنظمات المهنية تشكيل لجان لفحص القوائم المالية للمنشآت وتقارير المراجعين عنها.

* يجب دراسة الظروف الاقتصادية العامة والتنظيمية المتعلقة بالصناعة وتقييم كفاءة الإدارة كذلك فحص المؤثرات المالية والاتجاهات السالبة والتغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية .

* كما يجب على المراجعين التأكد من أنهم يمارسوا واجباتهم المهنية وتفاذي كل ما يوجي بالشك في استقلاليتهم.

¹ جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 49،50،51،52.

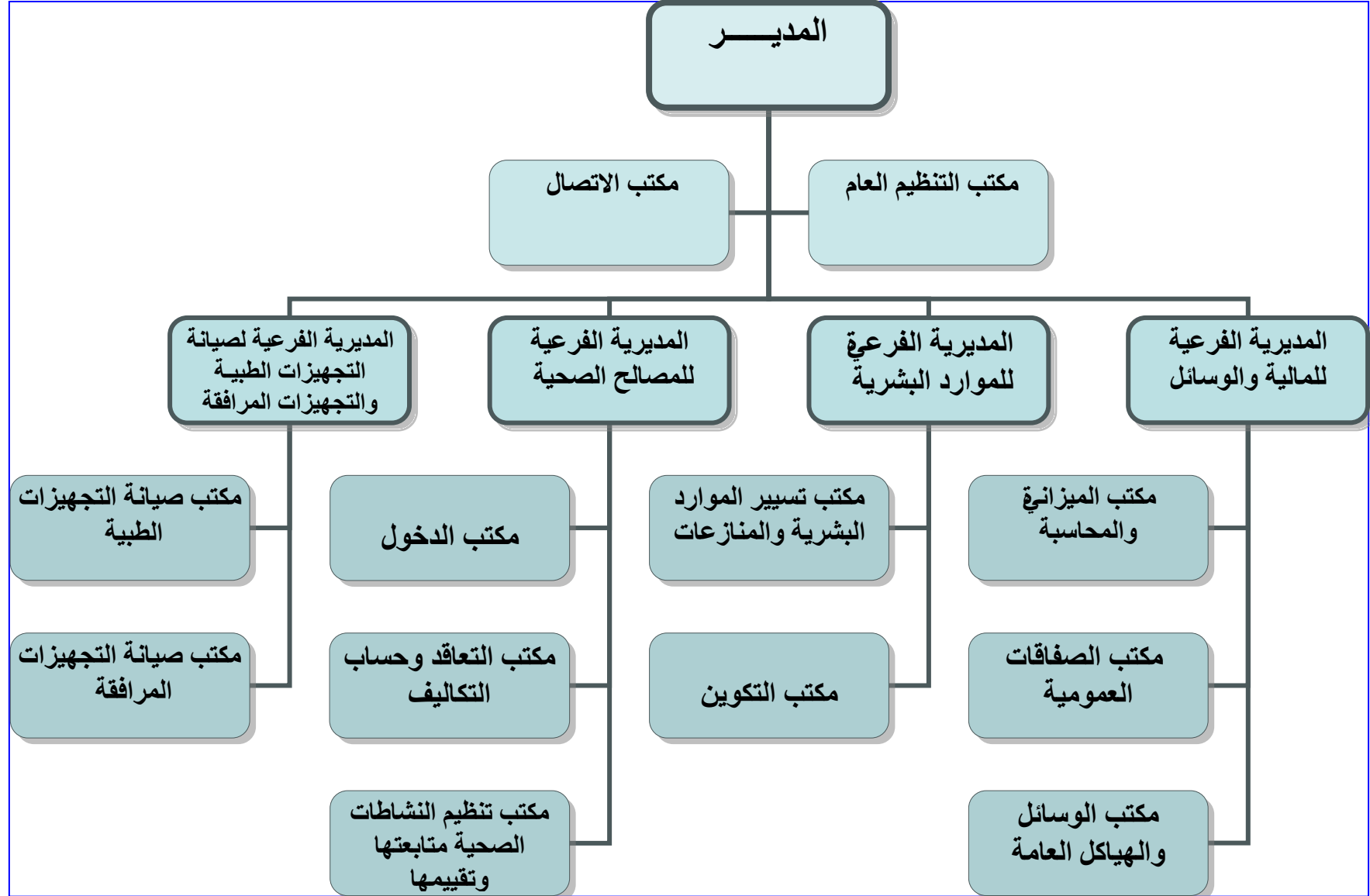
خلاصة الفصل :

مما لا شك فيه أنه بالقدر الذي تعرفه المراجعة من تطور جاء الاهتمام المتزايد الذي تحظى به من طرف المؤسسات، فلقد تم التطرق في هذا الفصل إلى التعريف بالمؤسسة الاستشفائية التي تعتبر منظمات ذات أهمية بالغة في المجتمع، لما تقدمه من خدمات تساهم في رعاية الأفراد وصون حياتهم وتتميز المستشفيات من حيث تركيبها وتنظيمها عن غيرها من المنظمات جميعاً، بوجود سلطتين مختلفتين تديران القرارات فيها، وهما السلطة الإدارية من جهة، والسلطة الطبية من جهة أخرى.

وإن المراجعة جاءت كوسيلة مساعدة لتحسين تسيير المؤسسات وإحكام الرقابة على أموالها، وذلك من خلال : مراقبة البرامج و الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها، والتحليل النقدي لحصيلة نشاط المؤسسة مقارنة بالأهداف المسطرة.

وهذا ما برر الحاجة إلى المراجعة لديها من خلال تعاملها مع الغير ووضع إستراتيجياتها، فيجب على المراجع أن يراجع مختلف أنشطة المؤسسة لأن التسيير الأمثل يعني معلومات دقيقة ومصادر موثوقة وهذا ما توفره المراجعة الدقيقة ولقد جئنا بنوع من التفصيل في مختلف المراجعات التي سيتم تجسيدها ميدانياً في الفصل التطبيقي في المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان - .

الشكل رقم (06) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية -الحكيم سعدان -



تَشْكُرَاتٌ

نشكُر الله عز وجل على ما أماننا عليه من قصد ويسر، ورزقنا من العلم، و أعطانا من القوة والمقدرة ما نحتاجه للوصول إلى هذا العمل المتواضع.

ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بالشكر الجزيل لوالديتي الكريمة- أطلال الله في عمرها وأمدتها بالصحة و العافية - لما وفرت لي من راحة خني أتم هذا العمل على أكمل وجه.

كما لا يسعني وأنا في هذا المقام إلا أن أتقدم بأخلص كلمات الشكر والعرفان وبأصدق معان التقدير والاحترام إلى أستاذتي المشرفة " وحال سلافه "

التي لم تبخل علي بإرشاداتها ونصائحها وتوجيهاتها السديدة التي كان لها بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل، وكذا صبرها و سعة صدرها وحرصها الدائم على إتمام هذا العمل في أحسن الظروف، فجزاها الله عني كل خير. وأتقدم كذلك بشكري الخالص وامتناني العميق إلى أستاذتي الأفاضل أعضاء اللجنة الموقرة على موافقتكم مناقشة هذا البحث. وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إتمام هذه الدراسة.

الصفحة	الفهرس
أ	مقدمة
	الفصل الأول : المراجعة الداخلية .
02	تمهيد
03	المبحث الأول : ماهية المراجعة
03	المطلب الأول : التطور التاريخي المراجعة و تعريفها
07	المطلب الثاني : أنواع المراجعة
11	المطلب الثالث : أهمية وأهداف المراجعة
14	المطلب الرابع : معايير و إجراءات المراجعة
20	المبحث الثاني : ماهية المراجعة الداخلية
20	المطلب الأول : نشأة و تطور المراجعة الداخلية
23	المطلب الثاني : أنواع ومعايير تطبيق المراجعة الداخلية
24	المطلب الثالث : أهداف و أهمية المراجعة الداخلية
28	المطلب الرابع : مهمة المراجعة الداخلية
32	المبحث الثالث : وظيفة المراجعة الداخلية وعلاقتها
32	المطلب الأول : وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل الإداري
33	المطلب الثاني : العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية
41	المطلب الثالث : علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية
43	المطلب الرابع : علاقة المراجعة الداخلية بالمحاسبة
44	المبحث الرابع : ماهية المراجع الداخلي
44	المطلب الأول : تعريف المراجع الداخلي
46	المطلب الثاني : تعيين المراجع الداخلي و كيفية عزله
48	المطلب الثالث : صفات و مؤهلات المراجع الداخلي
52	المطلب الرابع : حقوق و واجبات المراجع الداخلي
55	خلاصة الفصل الأول

57	الفصل الثاني : تسيير المؤسسات الاستشفائية .
57	تمهيد
58	المبحث الأول : ماهية المؤسسات الاستشفائية
58	المطلب الأول : تعريف المؤسسات الاستشفائية
59	المطلب الثاني : طبيعة و خصائص المؤسسات الاستشفائية
63	المطلب الثالث : السلطات المتواجدة في المؤسسات الاستشفائية و العلاقة بينهما
68	المبحث الثاني : أهداف المؤسسات الاستشفائية، وظائفها و أنواعها
68	المطلب الأول : الأهداف الأساسية للمؤسسات الاستشفائية
69	المطلب الثاني : وظائف المؤسسات الاستشفائية
70	المطلب الثالث : أنواع المؤسسات الاستشفائية
72	المبحث الثالث : طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسات الاستشفائية
72	المطلب الأول : أهداف النظام المحاسبي في المؤسسات الاستشفائية
72	المطلب الثاني : خصائص النظام المحاسبي في المؤسسات الاستشفائية
74	المطلب الثالث : الإطار العام للنظام المحاسبي في المؤسسات الاستشفائية
79	المبحث الرابع : المراجعة القوة المحركة للتسيير في المؤسسة
79	المطلب الأول : دور المراجع في تسيير موارد المؤسسة
80	المطلب الثاني : المراجعة و تحقيق الاستراتيجيات في المؤسسة
81	المطلب الثالث : مراجعة المؤسسة و تفعيل العلاقات مع المتعاملين
83	المطلب الرابع : التحديات التي تواجه المراجعة للتطبيق الأمثل في المؤسسة
85	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث : دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية- الحكيم سعدان-
87	تمهيد
88	المبحث الأول : تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية- الحكيم سعدان -
88	المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية- الحكيم سعدان -
90	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية الحكيم سعدان و دراسته
96	المطلب الثالث : مضمون ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية- الحكيم سعدان - ...

فهرس المحتويات

99	المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاستشفائية
99	المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إجراء مقابلة
108	المطلب الثاني : تقرير المراجع الداخلي
109	خلاصة الفصل الثالث
111	الخاتمة
116	قائمة المراجع
121	فهرس الأشكال
122	فهرس الجداول
123	فهرس المحتويات
	الملاحق

قائمة المراجع

أولاً: المراجع بالعربية :

❖ الكتب :

- 1- أحمد خيرات القطار، مبادئ مراقبة الحسابات المالية ، مطبعة النهضة العربية ، الاسكندرية ، 1982.
- 2- أحمد نور، مراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1999.
- 3- أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي ، دار وائل ، عمان ، 1999.
- 4- أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، مركز التنمية الإدارية، كلية التجارة، الطبعة الثانية، جامعة الإسكندرية، 1995.
- 5- ادريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، بيروت ، لبنان ، دار النهضة، 1996.
- 6- ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني ، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 2006.
- 7- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 8- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة ، الدار الجامعية الإسكندرية، 2001 .
- 9- حسان محمد نذير حريستاني، إدارة المستشفيات، معهد الإدارة العامة، السعودية، 1990 .
- 10- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
- 11- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية ، مطبعة الاتحاد، عمان ، 1980 .
- 12- خالد أمين عبد الله :علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000/1999 .
- 13- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي: الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، عمان ، دار المستقبل، 1998.
- 14- خلف عبد الله الوردات،
- 15- كاظم نزار الركابي، الإدارة والإستراتيجية ، دار وائل للنشر والطباعة، عمان، 2004.
- 16- كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية ، 2001.

- 17- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا : دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية، بيروت، 2001.
- 18- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003.
- 19- محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق - الإطار النظري - معايير و قواعد، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية ، 2002.
- 20- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات - من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
- 21- محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة 2007 .
- 22- محمد سمير الصبان، محمد الغميوني، المراجعة بين التنظيم والتطبيق ، دار الجامعة، بيروت، 1990.
- 23- محمد سمير الصبان، أصول المراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.
- 24- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2002.
- 25- محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- 26- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق ، الدار الجامعية، 2002.
- 27- عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، دار شباب الجامعة ، الإسكندرية، 1993.
- 28- عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة ،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 29- عبد الفتاح الصحن ، و آخرون، أسس المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998.
- 30- عبد الله محمد عبد الرحمان، معوقات البناء التنظيمي للمستشفى : دراسة ميدانية في علم الاجتماع الطبي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1990 .
- 31- عبد العزيز مخيمر، محمد الطعمنة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات: المفاهيم والتطبيقات ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003.

- 32- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال - الواقع و المستقبل، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006/2005
- 33- غازي فرحان، خدمات الإيواء في المستشفيات، دار الزهران، عمان، 1999 .
- 34- فتحي رزق السوافيري، محمد سمير كمال، مصطفى محمود مراد، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002 .
- 35- فيشر أنطوني، اقتصاديات الموارد البيئية، دار المريخ، الرياض، 2002.
- 36- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة 2، 2004.
- 37- هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 38- هلين توماس و دافيد هنجير، الإدارة الإستراتيجية، ترجمة: عبد الحميد مرسي وآخرون، معهد الإدارة العامة، القاهرة، 1990 .
- ❖ المذكرات :
- 1- نبيل حمادي، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع" صيدال، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الشلف، 2008 .
- 2- طاهري طيبة، طرق تمويل المؤسسات الصحية - دراسة حالة مؤسسات القطاع الصحي بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص نقود وتمويل، قسم علوم الاقتصاد، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008/2007.
- 3- فاروق مداس، تنظيم وعلاقات العمل بين الفئات السوسيو مهنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001/2000.
- 4- عمر على عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات- دراسة ميدانية-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة المدية، 2009.

❖ المؤتمرات و المراسيم :

- 1- محمد ربحان، المؤتمر العربي الثالث الاتجاهات التطبيقية الحديثة في إدارة المستشفيات (تقنية نظم المعلومات) ،القاهرة ،المؤتمر 05-06 ديسمبر 2004 .
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 106 المؤرخ في 27/04 / 1991 والمتضمن القانون الأساسي الخاص بالممارسين الطبيين والمتخصصين في الصحة العمومية.
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 108 المؤرخ في 27 / 04 / 1991 ، والمتضمن القانون الأساسي الخاص بمديري الإدارة الصحية .
- 4- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 466 المؤرخ في 02 / 12 / 1997، المحدد لقواعد إنشاء القطاعات الصحية، تنظيمها وتسييرها .
- 5- المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 02 جمادى الأولى عام 1428 الموافق لـ 19 ماي 2007 الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية.

ثانيا : المراجع بالفرنسية

- 1- Barbier . Etienne, **L'audit interne, pourquoi?comment ? Organisation**, Paris, 1989.
- 2- Belaiboud mokhtar, **guide pratique d'audit financier et comptabilité**, Alger: La maison des livres, 1982.
- 3- Bolman. L, **Repensez les Organisations**, Ed Maxima, Paris, 1996.
- 4- Charles. Frederich, **L'application des normes et des standards d'audit interne**, Revue française d'audit Interne, n° 111 sep. Oct. 1992.
- 5- COLLIN . L et VALLIN .G , **Audit et contrôle interne , aspect financier , opérations et stratégiques**, Paris , 1992.
- 6- Debonafos.G, **Les Identités Sociales des Techniciens, Information et Emploi**, Revue Trimestrielle, N°56, Ed Centre de Recherche sur la Qualification, Paris, Octobre 1996.
- 7- Khelassi Reda, **L'audit Interne: L'audit Opérationnel**, Alger: Édition Distribution Houma, 2005.
- 8- Lemant. Olivier, **La conduite d'une mission d'audite interne**, Dunod, Paris, 1995.
- 9- Lionel. C. & Gérard. V, **audit. contrôle interne aspects financiers opération et stratégique**, paris 1992.
- 10- Mazouz Ali ,Saïd Nasser Edine , **la pratique du commissariat aux compte en Algérie** ,Algérie:Edition société nationale de comptabilité ,1993.

- 11- Renard. Jacque, **Théorie et pratique de l'audit interne. Organisation**, 3eme édition, Paris, 2000.
- 12- Sekiou et autres, **Gestion des Ressources Humaines**, Deboek, Université de Canada, 1993.
- 13- Communiqué de presse de la Banque d'Algérie , le contrôle interne des banques et établissements financiers » Revue media banque, n°63, DEC 2002/JAN. 2003.

ثالثا : المراجع بالانجليزية

- 1-The Institute Of Internal Auditors, Definition of Internal Auditing, [on line], <Availableat:www.theiia.org >, (10/11/2009).

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
15	ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها.....	01
18	مدخلات ومخرجات المراجعة	02
37	إجراءات الرقابة الداخلية.....	03
75	تصور للمجموعة الدفترية في إحدى المستشفيات الخاصة	04
77	الهيكل العام للنظام المحاسبي في المستشفى.....	05
91	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية-الحكيم سعدان -	06

فهرس الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
04	التطور التاريخي للمراجعة	01
09	مقارنة بين أنواع المراجعة	02
43	أوجه الاختلاف بين المراجع الداخلي والخارجي.....	03
	متضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى	04
95	المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان -	
95	توزيع موظفي المستشفى حسب الفئات لسنة 2011	05
97	الإيرادات لسنة 2009.....	06
97	المصاريف لسنة 2009.....	07
98	الإيرادات لسنة 2010	08
98	المصاريف لسنة 2010.....	09
99	أسئلة خاصة بالاستثمارات	10
101	أسئلة خاصة بالمخزونات.....	11
103	أسئلة خاصة بالمشتريات.....	12
105	أسئلة خاصة بالرواتب و الأجور	13

مقدمة

تشهد المؤسسات الاستشفائية تطورات مستمرة من يوم لآخر، تشمل عادة التوسع في أنشطتها وتعددتها وكبر حجمها، لكنها تواجه بالمقابل العديد من القيود الداخلية و الخارجية تعجزها في غالب الأحيان عن المتابعة الجيدة لأداء المهام والأنشطة على أكمل وجه.

تهدد هذه القيود استمرار المؤسسة في نشاطها و تحول دون تحقيقها لأهدافها، فتشكل عقبات في مسار نموها وتطورها، ولتتجاوزها لابد من تفعيل وظائف التسيير المختلفة من تنظيم، تخطيط، توجيه ومراقبة.

بما أن أي مؤسسة تسعى للوصول إلى معدلات نمو سريعة مع الحرص على البقاء والاستمرار عليها اتخاذ التدابير اللازمة لتجنب الأخطاء التي من المحتمل أن تعترضها، فتكرار الفشل وسوء التسيير يدفع بكل مؤسسة إلى حتمية توفير واعتماد وسائل التحكم في التسيير بل و إلى ضرورة تفعيل هذه الوسائل.

إن اعتماد المؤسسة الاستشفائية على نظام فعال للمراقبة الداخلية يلبي لها حاجة العمل والتواصل على تحسين الأداء وتطويره والتحكم في طرق التسيير بأكثر كفاءة وفعالية.

لكن قيام هذا النظام واعتماده من طرف المؤسسة لا يكفي وحده، بل يستدعي الحرص على تطبيقه من أفراد ذوي كفاءات علمية و مؤهلات فنية، بحيث يقومون بمهمة الرقابة و التقييم من داخل المؤسسة وخارجها، بيدون رأيهم الفني المحايد حول مدى مصداقية و سلامة القوائم المالية الختامية ومدى التزام المسيرين بتطبيق السياسات المفتوحة والقواعد والقوانين المنظمة للعمل.

وفي ظل هذا المحيط الرقابي تظهر وظيفة التدقيق الداخلي (المراجعة الداخلية) كوظيفة مستقلة داخل المؤسسة، مهمتها الأساسية تقييم فعالية وملائمة نظام الرقابة الداخلية وتقديم الاقتراحات من خلال اجتهادات يميزها مجال واسع للبحث والاستقصاء هدفه العمل على تحسين وتطوير المؤسسة.

وإن المراجعة الداخلية تعتبر الأداة التي تعتمد عليها الإدارة العليا لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات والقوانين الرقابية، وكذلك حماية أصول المؤسسة وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات و المساهمة في تطوير نظم الرقابة الداخلية عن طريق تشخيص الخطأ واقتراح البدائل، لهذا اعتبر البعض المراجعة الداخلية بؤرة التركيز في هيكل الرقابة، فالمراجع الداخلي يعتبر جزء من آلية التغذية العكسية لوظيفة الإدارة ومهما أحسنت الإدارة التخطيط فان التنظيم ككل سيكون معرض للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أولا تنفذ بطريقة سليمة، حيث تعتمد الإدارة في متابعة أداء هذا النظام واختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييم هذه الإجراءات من المراجعين الداخليين وما يقدمونه من معلومات تخدم الإدارة العليا خاصة عند اتخاذ قرارات معينة.

وللاإحاطة بجوانب هذا الموضوع وفهمه و إبراز أهميته وأهدافه يكون محور الإشكالية على النحو التالي :

ما أثر الاعتماد على المراجعة الداخلية لتحقيق تسيير فعال في المؤسسات الاستشفائية ؟
وتتدرج تحت هذه الإشكالية عدة أسئلة فرعية :

- 1- ماذا يقصد بالمراجعة ؟
- 2- ما هي أهدافها وأسباب الاهتمام بها ؟
- 3- ما هي شروط وجود نظام فعال للمراجعة الداخلية ؟
- 4- من يقوم بمهمة المراجعة ؟ وما هي الشروط الواجب توفرها فيه ؟
- 5- كيف يمكن اعتبار المراجعة أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ؟
- 6- ماذا نقصد بالمؤسسة الاستشفائية وأسس تسييرها ؟
- 7- ما العلاقة بين المراجعة و التسيير في المؤسسة الاستشفائية ؟
- 8- كيف تستفيد المؤسسات الإستشفائية من نظام الرقابة الداخلية لتحسين أدائها ؟

فرضيات الدراسة :

- تساهم المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة؛
- للمراجعة الداخلية أهمية كبيرة في بلوغ تسيير فعال في المؤسسات الاستشفائية؛
- أثر المراجعة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسات الاستشفائية.

أسباب اختيار الموضوع :

- خصوصية الخدمة الصحية بالمؤسسات الاستشفائية والعوائق التي تحول دون تسيير أمثل للمؤسسات الخاضعة لهذا القطاع؛
- التعرف على الدور التسييري الذي تؤديه المراجعة الداخلية داخل المؤسسة؛
- التعرف على أنجع الطرق لتنفيذ المراجعة الداخلية وتطبيقها.

أهداف الموضوع :

- إبراز الدور الرقابي الذي تؤديه المراجعة الداخلية داخل المؤسسة؛
- إبراز حتمية تطبيق المراجعة الداخلية من قبل المؤسسات إذا أرادت ضمان الاستمرار والبقاء؛
- الإشارة إلى وجوب وجود مصادر معلومات دقيقة بفضل وجود مراجعة دقيقة للعمليات التي تقوم بها المؤسسات من أجل اتخاذ القرارات؛
- الاطلاع على واقع المراجعة و التطورات والتغيرات التي حدثت في هذا المجال؛

- محاولة تشخيص واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاستشفائية من خلال دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان - بسكرة - للوقوف على أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لهذه المؤسسة.

أهمية الموضوع :

- تكمن أهمية الموضوع في محاولة تسليط الضوء على وظيفة أساسية من وظائف المؤسسة الحديثة وإبراز الخطوط العريضة للمراجعة الداخلية و أهم طرق مراقبة التسيير في المؤسسات؛
- تفعيل استخدام المراجعة الداخلية داخل المؤسسات الاستشفائية .
- تتبع أهمية هذه الدراسة من حاجة المؤسسات الاستشفائية إلى التطبيق الفعال لوظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها في تقييم نظامها الرقابي.
- ترجع أهمية هذه الدراسة إلى الحاجة الملحة للمؤسسة إلى محيط رقابي يساعد إدارة المؤسسة على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمحافظة على كيان المؤسسة وضمان الاستمرار والنمو.

منهج الدراسة :

المنهج التاريخي :

حيث استخدم هذا المنهج في تتبع تطور المراجعة الداخلية.

المنهج الوصفي :

استعمل هذا المنهج في القسم النظري من البحث من خلال تشخيص المراجعة الداخلية، ووصف علاقة المراجعة بالمؤسسات الإستشفائية .

منهج دراسة الحالة :

استخدم هذا المنهج في الفصل الأخير من البحث والذي خصص لدراسة المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان -

الأدوات المستخدمة :

الملاحظة : تعتبر من أهم أدوات البحث العلمي لكونها تتيح للباحث تفحص الجوانب المبحوثة في الظاهرة عن قرب في إطار ظروفها العادية، وتجرى الملاحظة بهدف الحصول على المعلومات.

المقابلة : أما فيما يتعلق بالمقابلة فهي توظف في جميع البيانات و المعلومات على مستوى الأبحاث الاستكشافية ذات الغرض باستطلاع نقطة معينة في البحث غير معروفة من قبل، أو التعرف على الجوانب المجهولة وذلك في التركيز أكثر على جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات و البيانات بفضل التصميم الذي نعطيه لقائمة الأسئلة و أسلوب إجراء الحوار.

حيث استخدمت هذه الأداة في المقابلة التي تمت مع المديرية الفرعية للمالية والوسائل والمديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان - وهذا من خلال طرح بعض الأسئلة.

هيكل البحث :

في دراسة هذا الموضوع المهم تم القيام بتقسيمه إلى ثلاثة فصول منها اثنان نظريان وفصل تطبيقي تم التعرض فيه إلى دراسة حالة، وتسبق الفصول مقدمة عامة للإحاطة بالموضوع و في الأخير خاتمة عامة ضمت النتائج المتوصل إليها وبعض التوصيات الخاصة بالموضوع.

وفيما يلي عرض لمختلف الفصول وما تحمله من معلومات :

الفصل الأول : والمعنون بالمراجعة الداخلية وهو مقسم إلى أربعة مباحث :

خصص المبحث الأول إلى ماهية المراجعة، أما المبحث الثاني: تطرق إلى ماهية المراجعة الداخلية، والمبحث الثالث : وظيفة المراجعة الداخلية و علاقاتها، وفي الأخير المبحث الرابع : يبين ماهية المراجع الداخلي.

الفصل الثاني: والمعنون بتسيير المؤسسات الاستشفائية وهو مقسم إلى أربعة مباحث:

خصص المبحث الأول إلى ماهية المؤسسات الإستشفائية بينما يتطرق المبحث الثاني إلى أهداف المؤسسات الإستشفائية، وظائفها وأنواعها، أما المبحث الثالث فيدرس طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسات الإستشفائية، ثم التطرق في المبحث الرابع إلى المراجعة القوة المحركة للتسيير في المؤسسة.

الفصل الثالث : خصص هذا الفصل لدراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان - وذلك لاطفاء ميزة الفعالية والمصادقية للجانب النظري ومحاولة التطبيق لمفهوم المراجعة و فعاليتها في التسيير ميدانيا، فقد احتوى على مبحثين :

المبحث الأول تم التطرق فيه إلى تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية - الحكيم سعدان - بينما يتطرق المبحث الثاني إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاستشفائية.

الدراسات السابقة :

يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا، حيث اتجهت إلى ثلاث نواحي أساسية وهي:

1- دراسات تناولت ماهية وتطورات المراجعة الداخلية؛

2- دراسات تناولت ماهية المؤسسات الاستشفائية؛

3 - دراسات تناولت علاقة المراجعة الداخلية بالمؤسسات.

ويمكن ذكرها فيما يلي:

- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة- دراسة حالة

قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة " مبيعات - مقبوضات"، رسالة

ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 .

حيث اهتم الباحث من خلال هذه الدراسة بمحاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة وإظهار الأعمال التي تقوم بها ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة.

- نقاز أحمد ، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار- دراسة حالة مجمع صيدال - ، مذكرة

ماجستير غير منشورة ، جامعة الأغواط، 2007 .

تمثل هدف هذه الدراسة في إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة، وخلص الباحث في هذه الدراسة إلى أن عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية التي يقوم بها جميع من هم في المؤسسة، بما يخدم أهدافها المسطرة، إلا أن الإقبال على اتخاذ قرارات ما مهما كان صنفها (إستراتيجية، تكتيكية، تنفيذية)، يحتاج إلى الاعتماد على معلومات مؤهلة لذلك، هذا الأمر جعل من المراجعة الداخلية أداة تضمن هذا النوع من المعلومات، فيستعان بها من أجل دعم وتفعيل هذه القرارات بما يضمن الحصول على أكبر عائد منها.