

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجيلاي بونعامة - خميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم مالية ومحاسبة



دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية "فارس يحي"
بمليانة

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في ميدان مالية ومحاسبة

تخصص محاسبة وتدقيق

أعضاء لجنة المناقشة:

تحت إشراف الدكتورة:

- قوشيح نعيمة

- رئيسا.....

- مشرفا.....

- متحنا.....

من إعداد الطالبين:

- بن حليلة صبيحة

- مهادي حورية

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر و عرفان

الحمد لله الأول بلا إبتلاء، الآخر بلا انتهاء ، المنفرد
بقدره المتعالي في سلطانه، الذي لا تحتويه الجهات،
ولا تنقصه الصفات ولا تدركه العيون ولا تبلغه الظنون،
و صلى الله عليه وسلم على نبينا محمد النبي الكريم
الشافع المقرب، وبعد ، وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه
وسلم " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " فإننا نتقدم
بالشكر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة "قوشيع نعيمة"
على إشرافها على هذه المذكرة والحمد الكبير الذي
بذلته معنا وعطاء في توجيهاتها الثمينة ونصائحها القيمة
التي مهدت لنا الطريق وأفضت إلى ميلاد هذا المنجز
المتواضع في شكله النهائي، فلها منا كل الاحترام
والتقدير.

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا وساهم في هذا العمل
سواء من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة

إهداء

إلى من أضاء بعلمه عقل خيره.

إلى منارة العلم الأُمِّيِّ الذي علم المتعلمين إلى رسولنا الكريم محمد

صلى الله عليه وسلم.

- إلى من نثرت عمرها في أداء رسالة صنعناها من أوراق الصبر وطرزتها
- في ظلام الدَّهر أُمِّي الغالية أطال الله في عمرها.
- إلى من سعى وشقى ونعمني بالراحة والمناء ولم يبخلني بشيء من أجل
- دفعي إلى طريق النجاح، أُمِّي الغالية.
- إلى من حاكنا سعادتي بخيوط منسوجة بقلوبهم أخواتي.
- وأقول لأخوتي أنتم وهبتموني في الحياة النشاط وشغف الإطلاع والمعرفة.
- إلى مشرفتي على هذا المنجز شكراً لوقوفك معي وشكراً على نصائحك القيمة.

وفي الأخير لكل من علمني حرفاً أصبح سناً برفقه يضيء الطريق أمامي

إلى كل أساتذتي الكرام.

حورية

إهداء

الحمد لله الذي أماننا بالعلم وزيننا بالعلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا

بالعافية، أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى:

الذرع الواقعي والكنز الباقي، إلى من جعل العلم منبع اشتياقي، لك أقدم

وسام الاستحقاق إلى والدي العزيز أطال الله عمرك.

رمز العطاء وصدق الإباء، إلى ذروة العطف والوفاء، لك أجمل حواء، أنت

أمي الغالية أطال الله عمرك.

إلى كل الأساتذة الأفاضل في الأطوار الثلاثة السابقة وإلى مشرفتنا على هذه

المذكورة "قوشيع نعيمة" شكر لوقوفك معنا " قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

: " من لم يشكر الناس لن يشكر الله".

صبيحة

الملخص:

هذه الدراسة تهدف إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية باعتماد على المنهج الوصفي والمنهج الدراسة الحالة أجريت الدراسة على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية "فارس يحي بمليانة".

ولقد خلصت مخرجات الدراسة أن التدقيق الداخلي نشاط أساسي في المؤسسة الاقتصادية يمتد نشاطه إلى جميع أنواع الرقابات الإدارية ولا ينحصر في الرقابة الإدارية فقط، بل يغطي الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي كما يكسب التدقيق الداخلي وظيفة مهمة لتفعيل نظام الرقابة الداخلي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي - نظام الرقابة الداخلية.

SUMMARY :

This study is to jighlight the rde of internal audition in the internal control system ineconomicente rprises, based on descriptive and case study approaches the study was conducted at level of établissement public hospitalien.

Wa have conclubed that internal ouditing is an essential activity in the economic company, its activity extenbe to all types of administrative controls and it is not limited to administrative control only, but also covers accounting control and internal control.this enables internal oudit to be an important function to activite the internal control system.

Key words : internal auditing, internal control system.

قائمة الأشكال:

الرقم	الشكل	الصفحة
01	أنواع التدقيق الداخلي	13
02	أنواع الرقابة الداخلية	28
03	إجراءات الرقابة الداخلية	31
04	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية "فارس يحي"	56
05	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للمالية والوسائل	63

قائمة الجداول:

الرقم	الجدول	الصفحة
01	الإيرادات	58
02	النفقات	59
03	القدرة الاستيعابية للمؤسسة العمومية الاستشفائية "فارس يحي"	60
04	تعداد المناصب	62

مقدمة

مقدمة:

تواجه المؤسسات الاقتصادية تحديات مع المحيط الخارجي والتطور التكنولوجي إذا أصبح من الضروري على المؤسسة الاقتصادية التغيير في طريقة تسييرها ومواجهة مشاكلها وتحسين خدماتها دون رفع من نفقاتها.

ويعتبر التدقيق الداخلي من أهم أدوات الحوكمة الاقتصادية كونه يسمح بمستويات ضئيلة من الأخطار ويساعد المسؤولين بالمؤسسة الاقتصادية على التسيير الفعال، وفي نفس السياق يزودهم بتقديرات ومعلومات تخص أنشطتهم.

وذلك بأن المؤسسة الاقتصادية مجبرة على تبني نظام رقابة داخلية فعال من أجل اكتشاف أي إنحراف في الوقت المناسب والحد من المخاطر، إذ تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أداة لتوجيه نظام الرقابة الداخلية وتساهم في تفعيله وتحسينه باستمرار.

وهذا يقودنا إلى طرح الإشكالية التالية:

أ/- إشكالية الدراسة: ما هو دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة عمومية استشفائية " فارس يحي بمدينة مليانة"

الأسئلة الفرعية:

- ما هو واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الاستشفائية؟
- كيف يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاستشفائية؟
- هل يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاستشفائية؟

ب/- فرضيات الدراسة:

- التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي فحصي يمارس بشكل موضوعي يشمل جميع دوائر المؤسسة استشفائية يسند إلى أشخاص أكفاء ذوي خبرة.
- التدقيق الداخلي غير مطبق في المؤسسة الاستشفائية " فارس يحي".
- التدقيق الداخلي أداة يتم من خلالها اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

ج/- أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع.
- الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في تحديد مكانة مؤسسة.
- تقديم بحث أكاديمي في نطاق التخصص.

د/- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على التدقيق الداخلي في المؤسسة أهدافه، أنواعه، وظائفه.
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة (أنواعها، أهدافها، مكوناتها ، مقوماتها)
- العلاقة التي تربط نظام الرقابة الداخلية بمهنة التدقيق الداخلي.
- إيضاح دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

ذ/- أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة من خلال المكانة التي يكتسبها التدقيق الداخلي في المؤسسة حيث يلعب دوراً هاماً في ترسيخ نظام رقابة فعال، كما يساهم في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المسطرة من قبل المؤسسة.

ر/- حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى المؤسسة الاستشفائية العمومية "فارس يحي" بمدينة مليانة.
- الحدود الزمانية: كانت الدراسة من 2022/03/06 إلى غاية 2022/04/05.

ز/- منهج الدراسة:

تم اعتماد على المنهج الوصفي لحل إشكالية المطروحة ووصفها وتفسيرها وتحليلها إضافة إلى منهج دراسة حالة المستند إلى دراسة تطبيقية من أجل خروج باستنتاجات واقتراحات واقعية.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع التي تناولت هذا الموضوع:
- صعوبة الحصول على بعض المعلومات من طرف المؤسسة قيد الدراسة.
- قلة الإمكانيات المتاحة لجمع المعلومات.
- صعوبة قبول من طرف المؤسسة استشفائية للأداء تربص.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين:

الفصل الأول نظري حيث تناول ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مدخل نظري للتدقيق الداخلي .

قسم إلى ثلاثة مطالب وهما:

- ماهية التدقيق الداخلي، تنظيم عملية التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي.

أما المبحث الثاني يشتمل نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي كما قسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب هما:

- عموميات حول الرقابة الداخلية، مقومات نظام الرقابة الداخلية إجراءاته وطرق فحصه، وأخيرا دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

وكأخر مبحث كان عنوانه الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوعنا حيث تم وضع الدراسات باللغة العربية في المطلب الأول، وباللغة أجنبية في المطلب الثاني، أما في المطلب الأخير تم التطرق إلى علاقة دراستنا بالدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني: كان تطبيقي وقسم إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: تقديم التدقيق الداخلي في الجزائر.

المبحث الثاني: التعرف بالمؤسسة ميدان الدراسة.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج المقابلات.

الفصل الأول:

مدخل نظري مفاهيمي للتدقيق الداخلي ونظام
الرقابة الداخلية

تمهيد:

لقد أدى التقدم العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى تغيرات هائلة ناتجة عن الفضاء المالي في المنظمات الأعمال وقد ترتب على ذلك وضع إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وهذا نتيجة فقدان المجتمع الثقة في الأنظمة الإدارية والرقابة المحاسبية، وكان التدقيق الداخلي أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة إلى سلامة العمل وحاجاتها إلى بيانات دورية حقيقية لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الإنحرافات ورسم السياسة المستقبلية، ولهذا يعد التدقيق الداخلي من أهم أساليب نظام الرقابة الداخلية، حيث أن وجود التدقيق الداخلي يعني تحقيق فعالية الرقابة الداخلية.

ومن خلال الفصل الأول للبحث سيتم التطرق إلى مدخل نظري ومفاهيمي للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: مدخل نظري للتدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مدخل نظري للتدقيق الداخلي.

إن وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف الأساسية في المؤسسات الإدارية والمالية لتفعيل نظام الرقابة الداخلية، وهذا بمقصود التحكم المؤسسي ودور التدقيق فيه.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي.

الفرع الأول: لمحة تاريخية للتدقيق الداخلي.

يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1741، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل جهود مختلفة، حيث تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادر عن (IIA) معهد المدققين الداخليين، وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي.

وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح نظام متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعماله وقدمت تقريراً بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين ف سان فرانسيسكو عام 1978، وبحق فإن هذه المعايير التي تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة عام 1988 وفي الأردن أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق بالعمل بها اعتباراً من 1998/09/01 والمتضمن الإستجابة

والمواكبة لتطور التدقيق الداخلي والطلب من الشركات المساهمة تشكيل لجان تدقيق من أعضاء مجلس الإدارة لتشرف على التدقيق الداخلي.

في عام 1996 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن (IIA) كما تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي في عام 1999 من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من أتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.¹

وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم بالإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه (التحكم).

الفرع الثاني: تعريف التدقيق الداخلي وأهدافه.

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي: لقد تعددت تعاريف التدقيق الداخلي لكونه شهد تطوراً كثيراً في طبيعته وأهدافه وعليه فإن التدقيق الداخلي يتمثل في:

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 30-33.

1/- تعريف المعهد المدققين الداخليين في ايجلتر : بأنه عملية تقييم مستمرة تنشأ داخل التنظيم بهدف خدمة هذا التنظيم وذلك عن طريق فحص وتقييم الأنشطة المختلفة وتوصيل نتائج هذا التدقيق.¹

2/- تعريف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وفقا لمعيار التدقيق الدولي (610)، المعدل عام 2004 يشير إلى أن التدقيق الداخلي هو تقويم أنشطة المنشأة المتعارف عليها كخدمة للمنشأة ومن ضمن وظائفها من بين أشياء أخرى نظام الرقابة الداخلية وفعالية.²

3/- تعريف كتاب التدقيق الداخلي: مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشأ الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول الممتلكات المنشأة، وفي التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في الأداء أغراضها واحترام التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المنشأة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.³

ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي:

تطورت أهداف التدقيق الداخلي مع تطور الزمن واختلاف مفهومه بحيث تمكنا من التمييز بين الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة.⁴

¹ - د. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الداخلي، الدلومي الإداري، الدافئ البيئي، المنشأة ، ط1 ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009-1430هـ، ص 28.

² - د. أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق، ص 29.

³ - خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 33-34.

⁴ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق المعايير التدقيق الداخلي الدولي، الطبعة الأولى مؤسسة الورق للنشر والتوزيع ، الأردن، 2006، ص 64-65.

* الأهداف التقليدية: قد انحصرت في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضاق نطاقه في العمليات المالية، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات المالية، بعدها حدث تطور منطقي لأهداف التدقيق الداخلي لتشمل نشاط تقييمي ووقائي وإنشائي إلا أن هذه النظرة قد تتطور وأصبحت ذات صيغة تأكيدية واستشارية لإضافة قيمة المنشأة.

* أهداف التدقيق الداخلي الحديثة: كما حددتها نشرة المعايير الدولية 1999 المتعلقة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي، واعتبرت هدف الأساسي هو لمساعدة جميع أعضاء المنشأة على تأدية عملهم بفاعلية ويتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم للتحليلات والتقويمات والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها.

ويتم تحقيق هذا الهدف عن طريق مجموعة من الأعمال:

- مراجعة وتقويم فعالية وكفاية وتطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الأخرى والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.
- التحقق من مدى الالتزام بسياسات المنشأة وخططها وإجراءاتها الموضوعية.
- التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة من جميع أنواع الخسائر.
- التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية.
- تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون بالقيام بها وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنشأة وتطويرها.
- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.
- تقصي وتحديد أسباب المشكلات التي تحدث في المنشأة وتحديد الخسائر والأضرار الناجمة عنها واقتراح مأمّن شأنه معالجتها ومنع حدوث مثل ذلك في المستقبل.
- إجراء الدراسات والاختبارات الخاصة ببناء على طلب من الإدارة.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق الداخلي.

بالرغم من تعداد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة بمكان فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء التدقيق، فمن الصعوبة أن يتم تدقيق تشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي أو الأثر الإداري أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات، كل هذا معهد المدققين فقد عمد على تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأقسام التالية من أجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف التدقيق:

أ/- التدقيق الالتزام: Compliance Audit

يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعية من المنشأة، وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المنشأة.
- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة.
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إداراتهم.

ب/- التدقيق التشغيلي Operational Audit

يهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك نهج عمل واقعية، فقد يشمل تدقيق العمليات تقييماً كاملاً لنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات على سبيل المثال (تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات... الخ) هذا سوف يتم إضاحه لاحقاً، عرف التدقيق التشغيلي بأنه النطاق الذي تغطيه

الرقابة من حيث اختيار وتقويم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء للنشاطات، أو الوحدات المختلفة زيادة عما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية.¹

ج/- التدقيق المالي: Financial Audit

يهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول، وفق درجة المخاطر يتم تحديد نوعية التدقيق ، هو مسبق أم لاحق؟

تخضع كافة عمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي والتي تقوم على:

- التأكد من أن الصرف يتمشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها.
- التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المحول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها.
- المراجعة المستندية لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير والمخالصات والايصالات والكشوف الأصلية.
- التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمسند الأصلي لا ينفى وجود مراجعة مالية متخصصة قبل الصرف مسؤولية الإدارات والأقسام تجاه واجبات التدقيق الداخلي.

¹ خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، الطبعة الأولى، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 55-57.

د/- تدقيق نظم المعلومات: Information Systems Audit

إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لا عطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة.

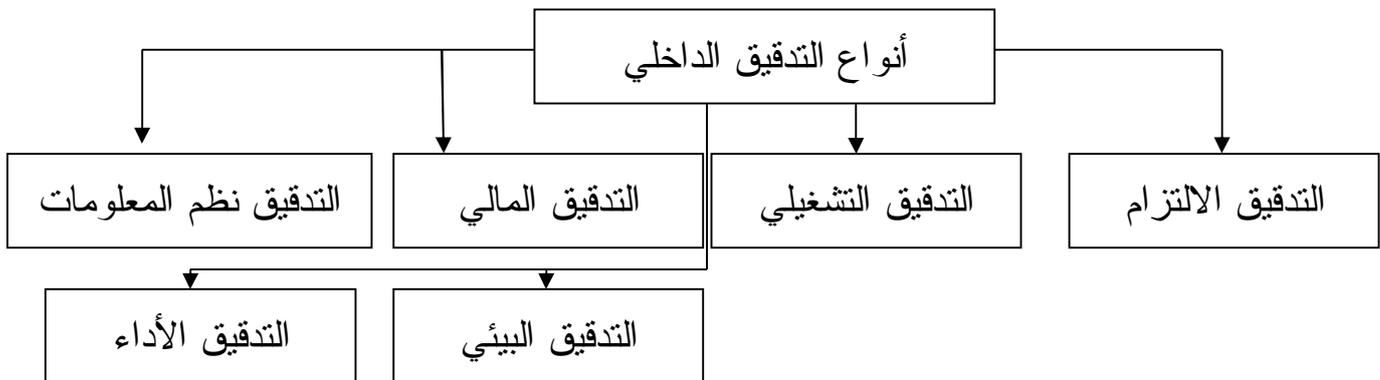
د/- تدقيق الأداء Performance Audit

إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، يطلق على هذا النوع من التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية وتتم في الآتي: تقييم الأداء والحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق.¹

ه/- التدقيق البيئي Environmental Audit

يهدف من التدقيق البيئي قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من استنزاف أو الانقراض.

الشكل 01: أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبات.

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ، ص 57-60.

المطلب الثاني: تنظيم عملية التدقيق الداخلي

الفرع الأول: دليل أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي

وضع معهد المدققين الداخليين في 2000/6 دليل جديد لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، حيث تضمن هذا الدليل أربعة مبادئ أخلاقية وأثنى عشر قاعدة سلوكية قسمت وفقا للمبادئ الأخلاقية الأربعة وذلك استنادا لمفهوم التدقيق الداخلي الجديد وأهدافه، حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين هما:

1- المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي.

2- قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين

وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.

وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:

المبدأ الأول: النزاهة: القواعد السلوكية.

1. يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.
2. يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.
3. يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة أو معيبة Discreditable لمهنة التدقيق الداخلي أو المنظمة التي يعملون بها.

4. يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.

المبدأ الثاني: الموضوعية يتضمن القواعد السلوكية التالية:

1. يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز.
2. يجب على المدققين الداخليين ألا يقبلوا أية شيء ، ربما يضعف أو من المفترض إن يضعف حكمهم المهني.
3. يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي أن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه Distast تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.

المبدأ الثالث: السرية وتضمن القواعد السلوكية التالية:

1. يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.
2. يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو بضر الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون فيها.¹

المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية، وتضمن القواعد السلوكية التالية:

1. يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة.

¹ - د. أ. أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ذكره، ص 53- ص 55.

2. يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

3. يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.

الفرع الثاني: وظائف التدقيق الداخلي.

يرتبط أداء عملية التدقيق الداخلي بوظائف والتي تتلخص فيما يلي:

1- الفحص¹: يعد الفحص عنصراً وركناً أساسياً من أركان التدقيق ومن خلاله يتم التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية والمالية من حيث:

أ- دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، مدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.

ب- إن أصول المنشأة تتم المحاسبة عنها، وإنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال.

ج- مدى صحة وقانونية المستندات التي تدل حدوث العمليات وإختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالعمل بين وظيفة الاحتفاظ، ووظيفة التنفيذ، ووظيفة المحاسبة

2- التحليل²: يتمثل التحليل في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير بغية تحديد مواطن الضعف فيها ومن أجل تنفيذ هذه العملية يستخدم المدقق الداخلي أساليب منها التحليل المالي، والمقارنات، وتحليل النتائج على مستوى الأقسام وتحليلها لعدد من السنوات على مستوى المؤسسة.

¹ - د. أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ذكره، ص 31.

² - نعيمة قلقول، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، أم البواقي سنة 2017، ص 19.

3- الإلتزام: يتمثل الإلتزام في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي بغية التأكد من مدى إلتزام العاملين بالسياسات الإدارية والمحاسبية المرسومة بالمؤسسة وأداء وتنفيذ العمليات طبقا لنظام الموضوع والقرارات المرتبطة بها.

4- التقييم: في هذه الحالة فإن المدقق الداخلي يعد ممثلا للإدارة العامة وليس ممثلا بالإدارة المالية، وذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها أو مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.

ومنه برنامج التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن الخطوات التالية:

- تحديد الأهداف العامة التي تضعها الإدارة العليا للقسم موضوع الدراسة.
- تجميع البيانات المالية المتعلقة بتنظيم القسم.
- تحليل عمل القسم إلى جزئيات .
- تقييم أعمال القسم والكشف عن أوجه الضعف أو عدم الكفاية لتلقيها وكذلك أوجه القوة، ومقارنة النتائج التي توصل إليها بالأهداف.

5- التقرير: وفي النهاية يقدم المدقق الداخلي تقريرا للإدارة يعبر فيها عن العناصر التالية:

- أ- المشاكل التي واجهها وأسبابها.
- ب- مواطن الضعف في الإجراءات والسياسات.
- ت- التوصيات المناسبة لمعالجة مواطن الضعف وحل المشاكل والنتائج المتوصل إليها.

الفرع الثالث: منهجية التدقيق الداخلي.

إن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها اتباع خطوات عمل واعتماد منهجية سليمة ، وتتمثل في:

أولاً: مرحلة التحضير لمهمة التدقيق الداخلي.

1/- الأمر بالمهمة: قبل البدء في مرحلة التحضير على المدقق أن يقدم لأطراف المعنية بالمهمة التدقيق الوثيقة التي تسمح بانطلاق أي مهمة التدقيق.¹

2/- التعرف والتقارب: تعد المرحلة الأهم لأن المدقق من خلالها يمكنه التعرف على المصلحة المدققة وعملياتها.

3/- تحديد المخاطر: حسب المعيار A1.2210 ينبغي أن يقوم المدققون الداخليون بتقييم أولي للمخاطر ذات العلاقة بالنشاط قيد الفحص، أهداف المهمة يجب أن تعكس النتائج ذلك التقييم.²

4/- تحديد الأهداف: يعرف أيضا بالتقرير التوجيهي أو المخطط للمهمة، حيث يحدد فيه أسس تحقيق مهمته ونطاقها، كما يعرض الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ويعرف مواقع الخطر المحددة سابقا والتي على أساسها يتم تحديد نطاق المهمة.

ثانياً: مرحلة تنفيذ المهمة للتدقيق الداخلي:

1/- اجتماع الافتتاح: يتم عقد الاجتماع في المكان الذي سيتم فيه مهمة التدقيق بين المدقق والمسؤولين عن النشاط محل التدقيق، لشرح عملية وطبيعة المهمة.

¹ - د. أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ذكره، ص 48.

² - فاطمة بحاش، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجريبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، سنة 2016، ص 9-11.

2/- برنامج التدقيق: هي عبارة عن وثيقة داخلية في مصلحة التدقيق الداخلي يضم تقسيم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء فريق التدقيق الداخلي وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن.

3/- العمل الميداني: يقوم فريق العمل التدقيق بإجراء الاختبارات اللازمة بمساعدة أدوات خاصة نذكرها:

✓ الملاحظة الشاملة.

✓ ورقة إبراز وتحليل المشاكل FRAP: مقسمة إلى خمسة أجزاء (المشاكل، الإثباتات، الأسباب، النتائج والتوصيات) ، وهي ضرورية عند تحرير التقرير.

4/- التأشير على التوصيات: بعد إعداد وتصنيف أوراق إبراز وتحليل المشاكل يقوم فريق التدقيق من التأكد من اتساق الملاحظات، والتأكد من أن المشاكل التي تم تحديدها هي حقيقية والتأكد من أن المخاطر المحددة يتم تصحيحها كليا ونوعيا من أجل تفادي المفاجآت غير السارة، بعد هذه التأكيدات يقوم فريق التدقيق بتأشير على الملاحظات والتوصيات.

ثالثا: التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي:

وهي المرحلة الأخير من مراحل تحقيق مهمة التدقيق.

1/- التقرير الأولي للتدقيق: يضم هذا التقرير كافة أوراق إبراز وتحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق وأيضا يشمل كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي اكتشفها المدقق أثناء تنفيذه لمهمة.

2/- الاجتماع الختامي: يتم خلال هذا الاجتماع عرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها فريق التدقيق مدعمة بالأدلة المؤيدة إليها، بالإضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها

وعلى هذا الأساس يتدخل الأشخاص المدققة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات.

3- التقرير النهائي: يتم إعداد هذا التقرير بعد انتهاء التدخل بصورة نهائية ويتم إرساله إلى أهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بالنتائج مهمته التدقيق، وهذا التقرير يكون واضح وموضوعي.

4- متابعة تنفيذ التوصيات: المتابعة ضرورية وخاصة لأنه من الطبيعي أن يود المدققون قياس تأثير وفعالية الحلول التي اقترحوها خصوصا من أجل إثراء ملفاتهم عند عمليات التدقيق المقبلة.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي

أولاً: تعريف معايير التدقيق الداخلي¹.

لقد عرفها المعهد المدققين الداخليين (IIA): " بأنها هي مجموعة من المتطلبات الإلزامية المستندة إلى المبادئ وتتألف من:

تصريحات توضح المتطلبات الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ولتقييم فعالية الأداء وهي متطلبات واجبة التطبيق دولي على مستوى المؤسسات والأفراد على السواء".

ثانياً: اعتبارات وضع المعايير:²

لقد راعت اللجنة عند وضع المعايير الاعتبارات الآتية:

¹ - THE Institute of internal auditors 2019 (IIA)

2- كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، بحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2009، ص 53 .

1- اختلاف المعلومات المالية التي يتم مراجعتها سواء في شكلها أو في مضمونها من دولة إلى أخرى، وفقا لتباين أنظمتها ولوائحها المتحكمة في أعدادها، باختلاف الممارسات المهنية المتبعة.

2- استبعدت اللجنة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتحكمة في مراجعة القوائم المالية في دولة معينة.

3- وجوب العمل بدستور اتحاد المحاسبين الدولي ، وإلزام المنظمات الأعضاء في الاتحاد بتطبيق معايير المراجعة الدولية عند وجود تعارض أو الاختلاف بين الأنظمة المحلية فيها حول مشكلة معينة.

4- عدم إصدار أي معيار إلا إذا تم إقراره من قبل ثلاث أرباع عدد أعضاء اللجنة.

5- إصدار المعايير بعد اقرارها باللغة الإنجليزية.

ثالثا: أنواع معايير التدقيق الداخلي .

المعايير الدولية لممارسة المهنة للتدقيق الداخلي تتمثل في:

1- معايير السمات:

1000 - الغرض والسلطة والمسؤولية.

1010 - الإعراف بتعريف التدقيق الداخلي، وقواعد الأخلاق والمعايير في ميثاق التدقيق الداخلي.

1100 - الاستقلال والموضوعية.

1110 - الاستقلال التنظيمي.

1111 - التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة.

- 1112 - أدوار رئيس التدقيق التنفيذي خارج نطاق التدقيق الداخلي.
- 1120 - الموضوعية الفردية.
- 1130 - إعاقات الاستقلال أو الموضوعية.
- 1200 - الاتقان والعناية المهنية اللازمة.
- 1210 - الإتقان.
- 1220 - العناية المهنية الواجبة.
- 1230 - التطور المهني المستمر.
- 1300 - برنامج ضمان الجودة والتحسين.
- 1310 - متطلبات برنامج ضمان الجودة والتحسين.
- 1311 - التقييمات الداخلية.
- 1312 - التقييمات الخارجية.
- 1320 - الإبلاغ عن برنامج ضمان الجودة والتحسين.
- 1321 - استخدام عبارة " يتوافق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".
- 1322 - الإفصاح عن عدم المطابقة.
- 2 - معايير الأداء:
- 2000 - إدارة نشاط التدقيق الداخلي.
- 2010 - التخطيط.

- 2020 - التواصل و الموافقة.
- 2030 - إدارة الموارد.
- 2040 - السياسات والإجراءات.
- 2050 - التنسيق.
- 2060 - رفع التقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.
- 2070 - مقدم الخدمة الخارجي والمسؤولية التنظيمية للتدقيق الداخلي.
- 2100 - طبيعة العمل.
- 2110 - الحوكمة.
- 2120 - إدارة المخاطر.
- 2130 - التحكم.
- 2200 - تخطيط المشاركة.
- 2201 - إعتبرات التخطيط.
- 2210 - أهداف المشاركة.
- 2220 - نطاق المشاركة.
- 2230 - تخصيص موارد الإشتباك.
- 2240 - برنامج عمل الارتباط.
- 2300 - أداء الإشتباك.

- 2310- تحديد المعلومات.
- 2320- التحليل والتقييم.
- 2330- توثيق المعلومات.
- 2340- الإشراف على الإشتباك.
- 2400- تبليغ النتائج.
- 2410- معايير الاتصال.
- 2420- جودة الاتصالات.
- 2421- الأخطاء والسهو.
- 2430- استخدام عبارة " تتم إجراؤه وفقا لمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- 2431- إنشاء ارتباط بعدم المطابقة.
- 2440- نشر النتائج.
- 2450- الآراء العامة.
- 2500- مراقبة التقدم.
- 2600- قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر.¹

¹-The Institute of Internal Auditors (IIA) 2019-2020

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي

تمهيد:

إن تعدد أصناف المؤسسات وكبر حجمها واتساع رقعة نشاطها وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها وتضافرها تستطيع المؤسسات رسم خطط تجسد سياستها، ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها ، بيد أن تنفيذها أتى بيانه يكون باعتماد نظام للرقابة الداخلية.

المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.¹

الفرع 01: تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافها.

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية.

1/- تعريف حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين: فنظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة.²

2/- تعريف لجنة المنظمات الراعية COSO: الرقابة الداخلية هي سلسلة من الإجراءات والعمليات، تتم بواسطة مجلس إدارة المؤسسة، وإدارتها وموظفيها الآخرين وتصمم لتوفر تأكيداً معقولاً فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التي تشملها المجموعة التالية:

- كفاءة وفاعلية العمليات.

- مصداقية التقارير المالية.

¹ - د. أمحمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ص 83.

² - محمد التهامي ، ط.م الصديقي، نفس المرجع السابق، ص 84-85.

- الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة.¹

ولقد عرفت لجنة طرائق committee on Auditing Procedures المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية²

مما سبق يمكن استنتاج المفهوم التالي للرقابة الداخلية أنها جزء لا يتجزأ من إدارة المؤسسة وتتمثل صمام الأمان في الدفاع عن الأصول وممتلكات الشركة وحمايتها من التلاعب حيث تشمل هذه الرقابة الخطط والطرق والإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف وبالتالي تدعم الإدارة المعتمدة على أساس الأداء.³

ثانياً: أهداف نظام الرقابة الداخلية:

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

- التحكم في المؤسسة.
- حماية الأصول.
- ضمان نوعية المعلومات.
- تشجيع العمل بالكفاءة.

¹- فاطيمة بعاش ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي قسم العلوم التجارية سنة 201+6-2017، ص 18.

²- أ. د. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004، ص 167.

³- عطا الله أحمد سويلم الحسان الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، الطبعة الأولى، عمان ، دار الراية ، 2009، ص 46.

- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.¹

الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية.

ولتحقيق هذه الأهداف كان لابد من تقسيم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية:

1/- الرقابة الإدارية Administration: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.²

2/- الرقابة الداخلية المحاسبية: وهي موضوع دراستنا ، إذا تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.³

3/- رقابة ضبط الداخلي: وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.⁴

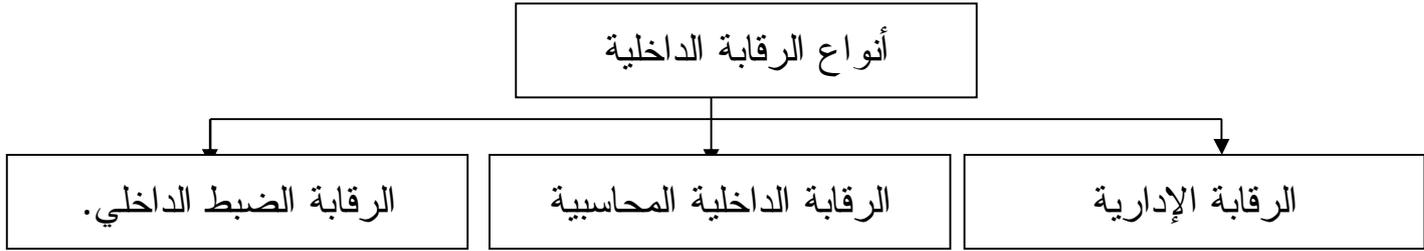
¹ - محمد النهامي طواهر، مسعود الصديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 89-90.

² - أ. د. خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 168.

³ - محمد النهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 89.

⁴ - فاطيمة بعاش ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، محاسبة وتدقيق ، 2016-2017، ص 19-20.

الشكل 02: أنواع الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

تتمثل مكونات الرقابة الداخلية فيما يلي: ¹

أ- **بيئة الرقابة:** يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المؤسسة في اتجاه إدارتها، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك باقي الأفراد في المنظمة ذلك ويستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعية.

ب- **تقدير المخاطر:** يمثل تقدير الخطر التقرير المالي تعريف الإدارة وتحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وعلى سبيل المثال، إذا قامت الشركة على نحو متكرر ببيع منتجاتها بسعر يقل عن التكلفة المخزون بسبب التغييرات التكنولوجية السريعة، فمن الضروري للشركة أن تضع الرقابة الملائمة للتغلب على خطر الزيادة في المخزون.

¹ - دعة إيمان - عنان رحمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، علوم اقتصادية، ع ت ع ت، علوم مالية والمحاسبية، 2018-2019 ص 26-27.

ت - أنشطة الرقابة: تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات بالإضافة إلى تلك السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأربعة الأخرى، التي تساعد في التأكد من قيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الواحدة.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والتي من خلالها تستطيع تحقيق الأهداف التي وضع من خلالها.

الفرع 01: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعال يجب أن يحتوي على العناصر التالية:¹

- 1- وجود خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الصلاحيات والمسؤوليات.
- 2- وجود نظام مالي ملائم للعمليات والأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع وجود إجراءات واضحة.
- 3- وجود ممارسات إدارية سليمة يمكن معها القيام بالمهام والوظائف والواجبات لكل وحدة إدارية.
- 4- وجود الشخص المناسب في المكان المناسب.
- 5- وجود معايير واضحة لجودة الأداء.
- 6- وجود نظام تدقيق داخلي جيد ومتين على أساس مهني وفعال ومستقل.

¹ - د. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 48-49.

الفرع الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

تبنى الرقابة الداخلية على عدة إجراءات تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة، وتتمثل أساسا في كل من الإجراءات التنظيمية والإدارية، والمحاسبية والإجراءات العامة.

أولاً: إجراءات تنظيمية وإدارية: تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص ، توزيع المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى أخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من أصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد عملية معينة ، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلى بموافقة الشخص المسؤول.¹

ثانياً: إجراءات محاسبية: يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات لنظام 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 اشراك موظف في مراقبة عمل قام به.²

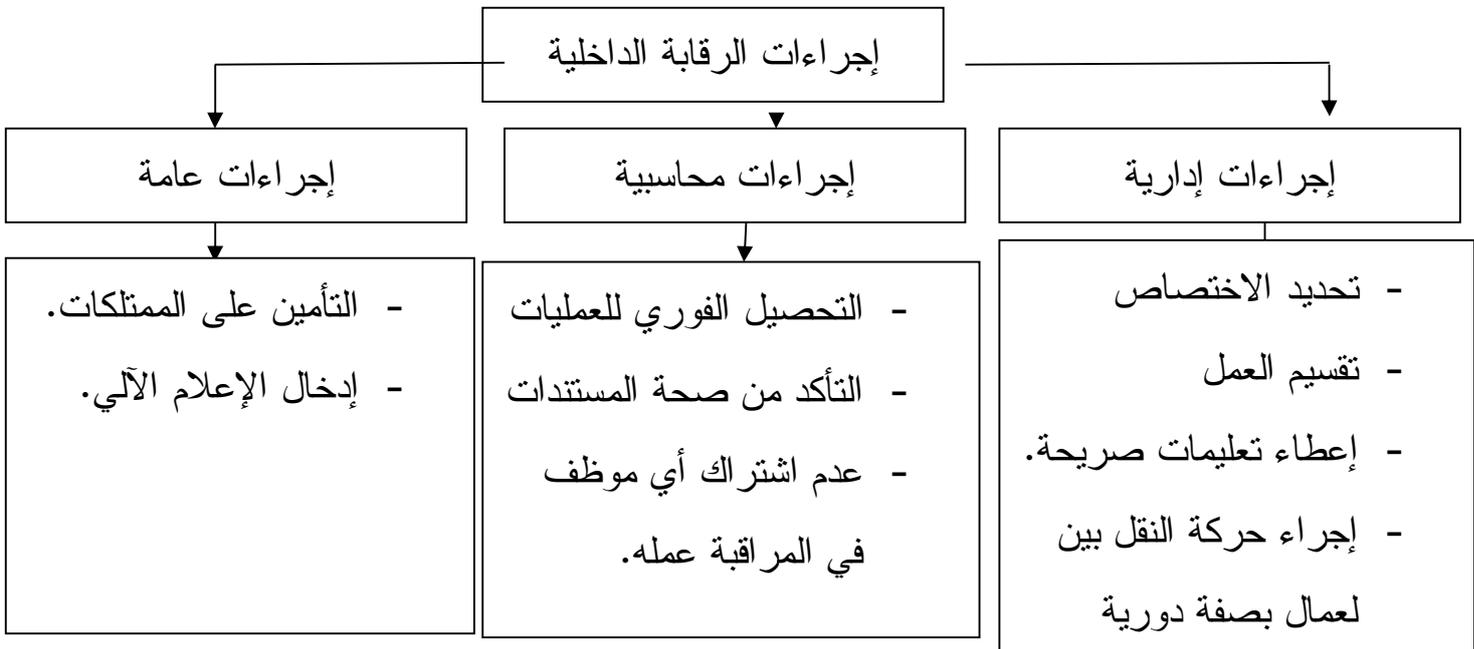
¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، نفس المرجع السابق، ص 105-106.

² - حنيش إسماعيل ، أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مجلة دراسات اقتصادية ، جامعة زيان عاشور الجلفة (الجزائر) ، 2020 ، ص 73.

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

- التأمين على ممتلكات المؤسسة.
- التأمين ضد خيانة الأمانة.
- اعتماد رقابة مزدوجة.
- إدخال الإعلام الآلي.¹

الشكل 03: إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: طواهر محمد التهامي، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 123.

¹ - محمد التهامي، طواهر مسعود، مرجع سابق، ص 120.

الفرع الثالث: طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر الرقابة الداخلية بداية الانطلاق التي يعتمد عليها المدقق في عمله، وهذا من خلال فحصه لأنظمتها المختلفة.

أولاً: الاستبيان: يمثل عدة خطوات من الأسئلة حول سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية الداخلية التي يعتقد المدقق الداخلي بأنها ضرورية لمنع الانحرافات المادية في البيانات المالية، والإجابة عن هذه الأسئلة إما بـ (نعم) أو (لا) ، فإذا كانت الإجابة بنعم فمعنى ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يفى بالغرض.¹

ثانياً: الملخص التذكيري: يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان منيرة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال إلهام من النقاط أما عيوبها فتتحصّر في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني كما أنها لا تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة، بالإضافة إلى كون هذا الملخص أمر متروك لكل مدقق على حدة يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.²

ثالثاً: التقرير الوصفي: وهو التقرير الذي يعده المراجع الداخلي أو أحد مساعديه، بحيث يبيّن في هذا التقرير الإجراءات المتكاملة للرقابة الداخلية في المؤسسة مثل شرح كامل عن الدورة المستندية وعمليات التسجيل والتبويب في الدفاتر المحاسبية وتوزيع السلطات وتحديد المسؤوليات وطريقة تنفيذ العمل، لأن سلامة هذه الإجراءات يعني سلامة التسجيل

¹ - دعة إيمان - عنان رحمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، نفس المرجع، ص 26.

² - أ. د. أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص 176.

للمعاملات المالية ومن خلال هذا التقرير يستطيع المراجع الداخلي الحكم على مراحل العمليات المالية.¹

رابعاً: دراسة الخرائط التنظيمية: وهنا يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المشروع مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المشروع كالمبيعات والنقدية والأجور.. الخ.

ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية أما الإجراءات غير العادية Exceptional Procedures فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة في معظم الأحيان والحالات.²

خامساً: فحص النظام المحاسبي: وهذا يحصل المراجع على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها ومراجعتها، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وبخاصة إذا قام المراجع الداخلي بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.³

¹ - حنيش إسماعيل، أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، نفس المرجع السابق، ص 80.

² - أ. د. خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص 176.

³ - قارة سهام ، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير تخصص المالية والمحاسبة جامعة أكلي محند أوحاج البويرة ، 2017-2018، ص 68-69.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: المدقق الداخلي مهامه وحقوقه وواجباته.

أولاً: تعريف المدقق الداخلي:¹

تعريف مدقق الحسابات: هو الشخص الذي يزاول مهنة التدقيق، ومراجعة الحسابات المنشآت تختلف بطبيعة نشاطها وحجمها وأهدافها وشكلها القانوني بناء على ترخيص بمزاولة هذه المهنة يحصل عليه من جهة يحددها القانون وفق شروط وإجراءات محددة، وذلك بهدف إبداء رأيه الغني المحايد في مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية فترة زمنية محددة.

ثانياً: مهامه:

- إجراء دراسات وأبحاث مختلفة لبعض أنشطة أو العمليات لأغراض محددة.
- تقديم رأي مستقل محايد موضوعي وتقديم استشارات الإدارة لخدمة الهدف الأساسي.
- تأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- اكتشاف ما قد يوجد في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية من خطأ أو غش أو تزوير.
- فحص وتقييم وتحليل الحسابات والبيانات المالية وإعداد تقرير حولها.

¹ - المستشار عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن ، 2002 ، ص 04-05.

الفرع الثاني: حقوق وواجبات المدقق الداخلي.

أولاً: حقوق:

1- حق الإطلاع: يحق للمدقق الحسابات إطلاع على الدفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت ويشمل ذلك جميع السجلات والدفاتر المحاسبية وغير محاسبية ومخاطر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى تقييد بنظام المنشأة ومتطلبات قانون الشركات.¹

2- حق طلب البيانات وإيضاحات: يحق للمدقق الحسابات طلب البيانات وإيضاحات من إدارة المنشأة التي يقوم بفحص حساباتهم للقيام بمهمته بالشكل مناسب ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات وإيضاحات لتقرير المدقق الشخص ومدى ارتباطها بالعملية التدقيق.

3- حق الحصول على صورة من إخطارات المرسله للمساهمين: من حق مدقق الحسابات الحصول على صورة من إخطارات والبيانات المرسله للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم للحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

4- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يحق للمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين الاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي واستقرارها.

5- حق مناقشة اقتراح عزلة: يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المنشأة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين

¹ - د. محمد فضل مسعد- د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، جامعة التيراد ، الطبعة الأولى دار الكنوز المعرفة العلمية لنشر والتوزيع 2009، ص 73-75.

6- حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه: يحق لمدقق الحسابات قانوناً أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه وحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

7- تحديد وقت الجرد: يحق للمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد والممتلكات المنشأة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة ويتم هذا الجرد وتحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

ثانياً: واجبات مدقق الحسابات:¹

1/- إعداد التقرير:

يعتبر إعداد التقرير الواجب الأول من واجبات مدقق الحسابات ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من أطراف ذوي العلاقة، فقد نصت المادة 193 فقرة (ز) من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 على أنه " يقدم مدققوا الحسابات تقريراً خطياً موجهاً للهيئة العامة وعليهم أو من ينتدبونهم أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة".

2/- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين:

يجب على المدقق الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة تقريره والتأكد من محتوياته، لذلك نصت المادة 198 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 " على مجلس إدارة الشركة أن يزود مدقق الحسابات بنسخة عن التقارير لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة وعلى المدقق أو من يمثله حضور هذا الاجتماع".

¹ - د. محمد فضل مسعد، د. خالد راغب الخطيب، مرجع سابق ذكره، ص 76-79.

3/- التحقيق والتدقيق في أصول وخصوم الشركة:

يعتبر هذا الواجب من أهم الواجبات المدقق الحسابات وذلك كون مطالباً بإيداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع المنشأة وذلك عن طريق الفحص والتحقق من أصول المنشأة وخصومها.

4/- مراقبة تسيير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها:

من واجبات مدقق الحسابات مراقبة أعمال الشركة والتدقيق عن مدى انتظام الدفاتر والسجلات وأنه تم مراعاة الأصول المحاسبية عن أعدادها، وقد نص القانون الشركات المادة (193) الفقرة (أ) أنه من واجبات المدقق الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

5/- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة:

نصت المادة (193) من قانون الشركات فقرة (أ) على أنه يتولى مدققوا الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة والأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

6/- الالتزام بأصول المهنة:

لقد نصت المادة 24 من القانون العام المؤقت رقم (73) لسنة 2003 على أن يقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه، وقبل منحه إجازة المزاولة، أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتدب من أعضائها بحضور الرئيس اليمين التالية " أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي بشرف وأمانة دون تحيز وأن أتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها وأن أحافظ على أسرار المهنة وآدابها وقواعدها".

الفرع الثالث: خطوات وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

أولاً: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:¹

يقوم مدقق الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل الفحص من خلال الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.

يجب على المدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي وأساليب الرقابة) عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المنشأة ، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية يستطيع مدقق الحسابات استخدام العديد من الأساليب مثل قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق وغيرها .

الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة.

يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الطعن والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها للأوراق التدقيق، وقد نص المعيار (400) من معايير التدقيق على أنه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة على المدقق تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية.

الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام.

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المنشأة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المنشأة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، كما

¹ - د. عسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، جامعة آل البيت، ط1، ط2، دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، سنة 2006-2009، ص 214-216.

تهتم هذه الخطوة بثلاث عوامل من أساليب الرقابة وتتمثل في تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية، وجودة تنفيذ إجراءات الرقابة والأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة.

ثانياً: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:¹

حتى يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يقوم بدراسة ومراجعة النظام بطريقة منتظمة أثناء تطبيقه الفعلي، ولا يكفي لمدقق الحسابات أن يقوم بطرح الأسئلة والحصول على الإجابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية ولكن يمكن أن يستخدم عدد من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن ذكرها على النحو التالي:

1- الاستقصاء (الاستبيان):

يمكن أن يستخدم مدقق الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له ويتم تصميم نموذج استقصاء بأن تكون إجابة إما (بنعم) أو (لا) أو (يطبق) أو (لا يطبق) ، ويستطيع مدقق الحسابات استخدام طريقة استقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية.

2- التقرير الوصفي (الكتابي):

يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي لتقسيم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة المتبعة وتفاصيل إجراءات الرقابة على العمليات، ويشمل التقرير الوصفي نظام الرقابة الداخلية جميع الإجراءات المستخدمة في المنشأة لكل عملية، ويختلف التقرير الوصفي من مدقق إلى آخر، حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام.

¹ - د. غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 218-221.

3- خرائط التدفق:

يتم استخدام التدقيق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة الداخلية ويمكن إعداد خرائط التدفق وفق الخطوات التالية:

- أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها.
- بعد الخطوة السابقة واستنادا عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية.
- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات (اختصاصات) العاملين واجباتهم على استفسارات المدقق.

4- فحص النظام المحاسبي:

يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بعملية تقسيم لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة من خلال فحص نظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف لسجلات المحاسبية والمسؤولين عن كل سجل وتدقيق تلك السجلات، كذلك المستندات ودور المستندية من خلال هل الكشوف يتمكن المدقق الحكم على قوة أو ضعف نظام الرقابة.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

1/- نعيمة قلقول 2018 تحت عنوان دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة مؤسسة سونلغاز -أم البواقي- مذكرة مكملة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي للعلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق.

تهدف هذه الدراسة إلى تعرف أكثر على التدقيق الداخلي، أو المدقق الداخلي والمعايير التي تحكم مهنة التدقيق وأيضاً إظهار أهمية التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

ومن النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة أن عملية التدقيق الداخلي تعتبر وظيفة داخلية تابعة للإدارة المؤسسة تقوم بنشاط رقابي مستقل وأن التدقيق نشاط يساهم بشكل فعال في تقويم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، من توصيات هذه الدراسة إدراج مصلحة الخاصة بالتدقيق الداخلي في كل مؤسسات الوطنية، وضرورة تصميم فعال ومتين للرقابة الداخلية، ومن أبرزها تقييم مستمر للرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي.

2/- رغييس أمير حسام الدين (2021) بعنوان دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الاستثمارات في مؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة مطاحن سيدي رغييس) جامعة العربي بن مهدي -أم البواقي- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مسؤولية المدقق الداخلي عن صحة تنفيذ الضوابط الرقابية وملاحظاته التي من شأنها تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتعزيزه، وتبيان أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية وخاصة استثماراتها للحد وضمان اكتشاف طرق التضليل والتسامح يجب إتباع نظام رقابة داخلية فعال لتحقيق مصداقية بياناتها ممتلكاتها، بإضافة إلى أن تعمل المؤسسة على تطبيق التعليمات

والتوجيهات وللوائح المقدمة من طرف المدقق الداخلي، وأوصت الدراسة للضمان تفعيل مراقبة الداخلية لابد من وضع دليل إجراءات العمل الخاص بكل قسم ومصحة من مؤسسة، وبخصوص الاستثمارات مع ضرورة تحديد مهام كل مستخدم، لضمان الوحيد لبقاء واستمرارية المؤسسة واعتماده على مقومات أساسية لتفعيل وتطوير نظام الرقابة على الاستثمارات.

3/- فاطمة بحاش : تحت عنوان دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة جامعة محمد بوضياف المسيلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق سنة 2017 ، هدفت هذه الدراسة إلى تعرف على أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة، إجراءاته ، أهدافه، أنواعه، المعايير المتعارف عليها دوليا التي يعمل بموجبها، وبيان العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ووظيفة التدقيق الداخلي، ومدى مساهمة هذا الأخير في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتوصلت هذه الدراسة إلا أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والضوابط التي توضع من طرف إدارة من أجل التحكم بوظائف المؤسسة بغية وصول إلى تسيير فعال للعملية المالية والإدارية ، وذلك باعتبار التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تابعة للإدارة العامة تقع في قمة الهيكل نظام الرقابة الداخلية وهو ما يساهم بدرجة كبيرة بتقييم كفاءة وفعالية هذا النظام، وأوصت الدراسة بضرورة توثيق إجراءات الرقابة الداخلية للإرصاد مبادئ الثقافية للمساعدة على اكتشاف أوجه القصور أو وجدات اهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الأساسية للتدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية، من خلال اختيار موظفين ذو مؤهلات علمية والخبرة والكفاءة اللازمة.

المطلب الثاني: دراسة باللغة الأجنبية.

1/- دراسة Gerrit Sarens 2007 بعنوان: the role of internal auditing in corporate governance qualitative and quantitative insights on the influence of organizational characteristics

تناولت الدراسة موضوع دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، قد هدفت إلى مناقشة تأثير الخصائص التنظيمية كمدخل كمي ونوعي في إطار دور مراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، ومن أهم نتائجها أن مستوى العام للمحافظة على حقوق المساهمين يمكن أن يزداد من خلال قيام بتكامل مهام المراجعة الداخلية والخارجية.

2/- دراسة Swanson 1999 بعنوان: Internal controls : tools, not hoops « strategie finance »

هدفت هذه الدراسة إلى بحث استخدام الرقابة كأداة إدارية في الولايات المتحدة الأمريكية كما توضح أنها أداة إدارية تساعد على تنفيذ الأعمال حسب ما خطط لها وبتالي تحقق أهداف المؤسسة، وأيضا كما أوضحت هذه الدراسة بأن الرقابة الداخلية هي مسؤولية إدارة العليا، ويجب أن تتبع لها، وليس للمدير المالي أو أي شخص تابع الإدارة المالية.

3/- دراسة محمد علي محمد الجابري 2014 بعنوان تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن ، قسم المحاسبة الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، 2014، هدفت هذه الدراسة إلى تقديم دور المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات في شركة التأمين قد تم استخدام عدد من أساليب الإحصائية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المدقق الداخلي له دور هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية من خلال خبرته وكفاءته والتزام المدقق الداخلي برفع تقارير دورية إلى

مجلس الإدارة متضمنة أوجه القصور في النظام وتحديد الانحرافات وتصحيحها وبالتالي تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: علاقة دراستنا بالدراسات السابقة.

فيما يخص مقارنة الدراسات مع الدراسة الحالية يمكننا القول بأن الدراسات المحلية باللغة العربية تهدف إلى نفس النقطة وهي تحسين وتفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي إلا أنها تختلف في ميدان الدراسة حيث أن البعض منها تم دراسته في مؤسسة عمومية وأخرى خاصة وفي ما يخص دراسات الأجنبية اختلفت نوعا في محتوى منها من شملت دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات وأخرى اقتصرت فقط على الرقابة الداخلية ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة وفي آخر دراسة تم تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية عكس دراستنا التي شملت قطاع الصحة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم ذكره في هذا الفصل تم التعرف على المفاهيم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وتحديد أهم أهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقه والتي تتمثل في حماية الأصول ودقة البيانات المحاسبية، والتزام سياسات الإدارة وينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى رقابة إدارية ومحاسبية وضبط الداخلي.

التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة تابعة للإدارة العليا وهي وسيلة لفحص وتقييم جميع أوجه النشاط المؤسسة وتؤكد على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، والمدقق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية يمر بعدة خطوات أولها وصف النظام واختبارات الفهم ثم تقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية وبعدها تأكد من تطبيق النظام وأخيرا يقوم بتحرير التقرير الذي يحدد فيه نقاط القوة والضعف لهذا النظام.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية بمؤسسة العمومية
الاستشفائية "فارس يحي"

- بمليانة -

تمهيد:

نظرا لأهمية هذا الموضوع واتساعه لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي وذلك من أجل تحقق من إستنتاجات المتوصل إليها في دراسة النظرية، وعليه من خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى: التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمستشفى عمومية (إستشفائية فارس يحي مدينة مليانة)

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: تقديم التدقيق الداخلي في الجزائر.

المبحث الثاني: تعريف بالمؤسسة بميدان الدراسة.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج المقابلات.

المبحث الأول: تقديم التدقيق الداخلي في الجزائر.

من خلال هذا المبحث نستعرض تطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر والهيئة المشرفة على المهنة ومهام وظيفة التدقيق الداخلي حسب المعيار التدقيق الجزائري 610.

المطلب الأول: تطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر.

من خلال ما مرت به الجزائر من أزمات وحروب أدى إلى تطور وانتشار مهنة التدقيق الداخلي وذلك لمحاربة الفساد وعليه نذكر مراحل تطور هذا الأخير كما يلي:¹
قبل الاستقلال: كانت مهنة التدقيق خاضعة لقانون المستعمر الفرنسي.

بعد الاستقلال: ظلت مهنة التدقيق المحاسبة التدقيق خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي وذلك نتيجة مخلفات استعمار التي تتمثل في غياب التأطير والكفاءات وسوء التنظيم والتسيير للمؤسسات والهيئات.

التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1969-1980: بدأ تاريخ التدقيق في الجزائر في سنة 1969 وتحديداً بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة المؤسسات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها.

التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1980-1988: وبدأ التفكير في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا من خلال هذه الفترة وذلك بعد تعرض الجزائر إلى الصدمة البترولية وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية اقتصادية تخضع إلى القانون

¹ علوني سفيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علم المحاسبة والمالية تخصص محاسبة وتدقيق 2017-2018 ، ص 9.

التجاري لإعادة اعتبار لمهنة التدقيق خلال هذه الفترة تم إصدار قانون رقم 05/80 المؤرخ في 10/03/1980 المقرر إنشاء مجلس المحاسبة.

التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1988-2010: إن تطور التدقيق الحسابات في الجزائر كان بطيئاً نتيجة غياب الحاجة إليه في ظل إحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988.

التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 2010-2017: خلال هذه الفترة صدرت عدة نصوص تشريعية قانونية تضمنت ضبط مهنة محافظ الحسابات متعلقة بشروط وكيفيات ممارسة المهنة ومنها القانون 10-06 المؤرخ في 29/06/2010 الذي يلغي القانون 91-08 والمتعلق بمهني الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما تم إصدار من خلال هذه الفترة ما يلي:

- صدور عدة مراسيم تنفيذية خاصة بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها (المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى الوزارة المالية.¹
- صدور مجموعة من القرارات التي جاءت بما يعرف بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الثاني: الهيئة المشرفة على مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر.

إن الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر لا يمكن فصلها عن التطور التاريخي ولا عن المحاسبة لاعتبار أن التدقيق مرحلة متقدمة يتم تناوله هذه الهيئات انطلاقاً من تلاحم التدقيق عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة لهذا سوف

¹ - علوني سفيان، مرجع السابق، ص 10.

نتناول هذه الهيئات انطلاقاً من تلازم التدقيق والمحاسبة فيها وعليها سوف نتطرق إلى أهم الهيئات:¹

أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة:

تأسس مجلس الوطني 1980 بصدور أمر 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بالممارسة وظيفية رقابية كما يتمتع المجلس بالإطار ممارسة مهامه الاستقلالية التي تضمن الحيل وموضوعية أعماله حيث يتكون هذا المجلس من 08 غرف ذات اختصاص وطني و 09 غرف ذات اختصاص إقليمي وغرفة انضباط في مجال تسيير المالية والميزانية، يدير هذا المجلس رئيس يتم تهيئته من طرف رئيس الجمهورية.

إن من صلاحيات مهام مجلس الوطني للمحاسبة:

- يجمع ويستغل جميع المعلومات وثائق المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.
- يفصح ويبيدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة والتدقيق.
- ينشر تقاريره ودراساته وتحليله وتوجهاته.
- تدقيق في شروط الهيئات والموارد والوسائل المادية والتي تدخل في نطاق اختصاصه.

ثانياً: الغرفة الوطنية للمحافظ الحسابات.

بموجب مرسوم التنفيذي رقم 11-6 المؤرخ في 2011/11/27 تتحدد تشكيلة الغرفة الوطنية للمحافظ الحسابات وصلاحياتها، حيث تتشكل هذه الغرفة من 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين أعضاء المعتمدين المسجلين في الجدول الغرفة

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 07، 28 صفر عام 1432هـ، 02 فبراير 2011، ص 4-20.

الوطنية لمحافظي الحسابات، وذلك يتم انتخاب أعضائها عن طريق إقتراع السري ومن صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات.

- إدارة أملاك منقولة وغير تابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- إقفال حسابات السنوية عند نهايتها وعرضها على الجمعية العامة.
- تحصيل إشتراكات المهنة المقررة من طرف الجمعية العامة.

ثالثا: مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنة:

نشأ مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنة تحت مرسوم تنفيذي رقم 20-92 مؤرخ في 13/01/1992 المعدل والمتمم لمرسوم التنفيذي 458/97 المؤرخ في 01/12/1997 الذي يحدد تشكيل مجلس ويحدد مجالات تدخله واختصاصه وقواعد العامة للمهنة.

ومن اختصاصات المجلس:¹

- الدفاع عن حقوق ومصالح أعضاء النقابة.
- إعداد وتقديم المحاسبين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.
- تحديد مطالب العادية لتدقيق والرقابة.

رابعا: المنظمة الوطنية للخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

نشأت هذه المنظمة بموجب المادة 05 من قانون 08-91 المؤرخ في 27 أفريل 1991، تضم المنظمة جميع أشخاص المعنويين المؤهلين للممارسة هذه المهنة وفق ما ينص عليه هذا القانون.

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 07.

ومن مهام هذه المنظمة وفق ما نص عليه المواد 9-10-11 من نفس القانون ما يلي:

- تنظيم المهنة وتحسين فعاليتها والسهر على تحسين الجودة المهنية التي يقدمها أعضائها.
- نشر مؤهلات اللازمة التي تخول لأطراف المعنية بممارسة هذه المهنة.

خامسا: مجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هـ الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره ويدعى في صلب النص " المجلس "

المادة 02 من هذا القانون يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر

ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية ومن مهام هذا المجلس:

- إدارة أملاك المنقولة وغير منقولة تابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبة وتسييرها.
- إقفال حسابات السنوية عند كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية.
- تحصيل إشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- تنظيم ملتقيات التكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تنفيذ المصنف الوطني لدى منظمات الدولية المماثلة.
- إعداد نظام الداخلي للمصنف.

المطلب الثالث: مهام وظيفة التدقيق الداخلي حسب معيار التدقيق الجزائري 610.

- فحص نظام الرقابة الداخلية، ومتابعته يكون ذلك من خلال التأكد من وجود إجراءات التسيير مكتوبة، ومحكمة و التأكد من تنفيذها وتطبيقها.
- فحص المعلومات المالية العملياتية.
- إعادة النظر في الأنشطة العملياتية.
- فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية.
- إدارة المخاطر متعلقة باحترام، وتطبيق الأنظمة، حماية العمال، عتاد المؤسسة.¹

المبحث الثاني: التعريف بالمؤسسة بميدان الدراسة.

تعد المؤسسة العمومية الإستشفائية بمليانة إحدى المؤسسات الصحية التي حظيت بالدراسات الميدانية والاستطلاعية في مختلف مصالحها، لاسيما مصلحة المستخدمين، والتي من خلالها كان التوصل إلى أهم النتائج والحلول.

المطلب الأول: الموقع الجغرافي و النبذة تاريخية للمؤسسة العمومية الإستشفائية بمليانة

الفرع الأول: الموقع الجغرافي

تتواجد المؤسسة العمومية الاستشفائية فارس يحي بدائرة مليانة التي تقع في الشمال الغربي للعاصمة، حيث تبعد عنها بحوالي 120 كم، و تتربع على مساحة 115 هكتار و بارتفاع يقدر بـ 726 إلى 749 كم عن سطح البحر، تتواجد المدينة في السفح الجنوبي لجبال زكار.

الفرع الثاني: نبذة تاريخية

¹ - نجادي إيمان ، التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 ، مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر التخصص تدقيق محاسبي مراقبة التسيير 2019-2020 ، ص 50.

يعود بناء مستشفى فارس يحيى بمليانة إلى أواخر شهر مارس من سنة 1936 أي في الحقبة الاستعمارية، أصدر عنه بيان بتاريخ 23 ديسمبر 1874م ، بعدها وضع هذا المستشفى تحت الرعاية السامية لرئيس المجلس الولائي حاليا (PFETET) سابقا، أما التسيير فكان يقوم به كل من المدير العام بمساعدة مقتصد و لجنة الاستثمار تحت البيانات من طرف المقاول حسب البنود و تحت إدارة المهندس (SALVADOR) الذي عين من طرف الحكومة الفرنسية آنذاك، و حدد الغلاف المالي بما يعادل 5.783.000 فرنك فرنسي يغطي كافة الانجازات.

لقد أقر المرسوم التنفيذي 466/97 المؤرخ في 1997/12/02 محددًا لقواعد، لإنشاء ، تنظيم و سير المؤسسات العمومية الاستشفائية، بان المؤسسة العمومية الاستشفائية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية، و بالاستقلالية المالية و المتمثلة في مجموعة هياكل العلاج، الوقاية، الرقابة، الاستشفاء، و إعادة التأهيل الطبي المتواجد في تراب نفس الدائرة المتكونة من مستشفيات، مستوصفات، مراكز طبية، قاعات الفحص و العلاج، مراكز الأمومة، و كل الهياكل الصحية الأخرى المعتمدة من طرف وزارة الصحة العمومية (1).

المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية بمليانة والهيكل التنظيمي

تعتبر المؤسسة الاستشفائية بمليانة مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تقدم خدمة صحية.

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة الاستشفائية

المؤسسة العمومية الإستشفائية بمليانة "فارس يحيى" هي ذات سعة 284 سرير، هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، أنشأت في عام 2007 وفقا للمرسوم الرئاسي رقم

¹ - المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 97-466، المؤرخ في 02 شعبان 1418 الموافق ل 02 ديسمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء القطاعات الصحية و تنظيمها و سيرها.

140/07 المؤرخ في 19 ماي 2007 الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها بهدف تقريب الصحة من المواطن، تقدم تغطية صحية لـ 120.000 نسمة تابعين لـ 03 دوائر وهي مليانة، حمام ريغة و بومدفع و 07 بلديات.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية

المديرية العامة للمؤسسة متكونة من مكتب المدير العام، كتابة المديرية ومكتب الاتصال، يحتوي الهيكل التنظيمي للمؤسسة على 04 مديريات فرعية، والشكلين رقم 09 و 10 المواليين يوضحان ذلك.⁽¹⁾

1- المديرية الفرعية للموارد البشرية:

تقوم بمتابعة سير مكتب تسيير الموارد البشرية و المنازعات، من المسار المهني إلى دفع الأجور، تكوين و رسكلة الموظفين.

- مكتب تسيير الموارد البشرية و المنازعات:
- متابعة المسار المهني للمستخدمين.
- مراقبة انضباط الموظفين و احترام المواعيت الرسمية للعمل.
- دراسة القضايا التأديبية التي لها بعض الموظفين و الشكاوي المقدمة من طرف الموظف و المواطن.

- مكتب التكوين: إعداد برامج للتكوين و الرسكلة للموظفين لتحسين مستواهم ووضع أيام تحسيسية و توعوية للموظفين لمختلف الأمراض.

2- المديرية الفرعية للمصالح الصحية :

¹ - مكتب الاتصال بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بمليانة

- مكتب تنظيم النشاطات الصحية و تقييمها :يتكفل بنشاطات الرقابة و العلاج و إعادة التكيف الطبي و الاستشفاء.
- مكتب القبول : يقوم بمتابعة الإعلام و التوجيه الداخلي و الخارجي.
- مكتب التعاقد و حساب التكاليف : يقوم بإجراء عمليات و تحليل كل التكاليف المالية التي تقع على عاتق المؤسسة و هذا لتمكين المؤسسة من معرفة مسبقة لمصاريفها.

3-المديرية الفرعية للمالية و الوسائل: و تضم ما يلي :

- مكتب الميزانية و المحاسبة :
 - إعداد الاحتياجات المالية للميزانية.
 - إعداد الحسابات التقديرية.
 - إعداد الوضعية المالية بصفة دورية.
 - المتابعة المتواصلة لإجراءات الالتزام و الدفع و تحرير الحوالاتإلخ.
 - إعداد الحساب الإداري.
- مكتب الصفقات العمومية: إعداد الصفقات و المناقصات و العقود بناء على قانون الصفقات العمومية الساري المفعول من أجل توفير الغطاء القانوني لتوفير احتياجات المؤسسة.

- مكتب الوسائل العامة و الهياكل:
 - الجرد.

- مسك مختلف السجلات و الدفاتر.

- متابعة إعادة هيكلة المنشآت و الهياكل الصحية.

4- المديرية الفرعية لصيانة العتاد الطبي :

- مكتب صيانة التجهيزات الطبية:

- متابعة الصيانة الدورية للتجهيزات الطبية الموجودة بالمؤسسة.
- إعداد البرامج السنوية لحفظ البيانات و التجهيزات الطبية و التجهيزات المرافقة و صيانتها.
- توفير قطع الغيار لضمان سيرورة العمل بها من اجل ضمان خدمة أحسن.
- متابعة استهلاك و تجديد التجهيزات الطبية مثل :
- مكتب صيانة التجهيزات المرافقة:
- الصيانة الدورية و الآلية لجميع التجهيزات المرافقة المتوفرة في المؤسسة من أدوات و عتاد و غيرها من وسائل لتوفير ظروف أحسن لإقامة المرضى و عمل الطاقم الطبي و التقني و الإداري.
- متابعة استهلاك و تجديد و إنهاء خدمة التجهيزات المرافقة مثل : التدفئة ،..... إلخ
- إشعار الإدارة المركزية بوضعية التجهيزات و ضرورة تجديدها.(1)

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية بمليانة²



المطلب الثالث: المديرية الفرعية للمالية و الوسائل: و تضم ما يلي :

- مكتب الميزانية و المحاسبة :

- إعداد الاحتياجات المالية للميزانية.
- إعداد الحسابات التقديرية.
- إعداد الوضعية المالية بصفة دورية.
- المتابعة المتواصلة لإجراءات الالتزام و الدفع و تحرير الحوالاتإلخ.
- إعداد الحساب الإداري.

أولاً: تحديد الميزانية

أ/- جدول رقم 01: الإيرادات (2021):

العنوان	الباب	المادة	التسمية	مقترح من طرف المؤسسة العمومية الاستشفائية	موافقة الوالي	الملاحظة
01			العنوان الأول: الإيرادات			
01	01		الباب الأول: مساهمة الدولة			
01	02		الباب الثاني: مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي			
01	03		الباب الثالث: مساهمة المؤسسات والهيئات العمومية			
01	04		الباب الرابع: إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة			
01	05		الباب الخامس: إيرادات أخرى			
01	06		الباب السادس: أرصدة السنوات المالية السابقة			
			مجموع الفرع الأول	0.00	0.00	
				992.600.750.00		

ب/- جدول رقم 02: النفقات (2021):

العنوان	الباب	المادة	التسمية	مقترح من طرف المؤسسة العمومية الاستشفائية	موافقة الوالي	الملاحظة
02			العنوان الثاني: نفقات التسيير			
02	01		الباب الأول: تسديد المصاريف			
02	02		الباب الثاني: المصاريف القضائية والتعويضات المستحقة على عاتق الدولة .			
02	03		الباب الثالث: العتاد والأثاث			
02	04		الباب الرابع: اللوازم			
02	05		الباب الخامس: ألبسة			
02	06		الباب السادس: التكاليف الملحقة			
02	07		الباب السابع: حظيرة السيارات			
02	08		الباب الثامن: صيانة وتصليح المنشآت القاعدية.			
02	09		الباب التاسع: مصاريف التكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهيل والتربص للمستخدمين.			
02	10		الباب العاشر: المصاريف مرتبطة بالمؤتمرات والملتقيات والتظاهرات العلمية الأخرى.			
02	11		الباب الحادي عشر: التغذية ومصاريف الإطعام.			
02	12		الباب الثاني عشر: الإيجار .			
02	13		الباب الثالث عشر: الأدوية، المواد الصيدلانية و مواد أخرى موجهة إلى الطب الانساني .			
02	14		الباب الرابع عشر: نفقات النشاطات النوعية			
02	15		للووقاية.			
02	16		الباب الخامس عشر: اقتناء وصيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوية الطبية.			
02	17		الباب السادس عشر: تسديد المصاريف الاستشفائية والكشف لدى المستشفيات العسكرية والهيئات العمومية بعنوان المرضى المحولين الذين لا يعانون من أمراض تحكمها اتفاقية خاصة.			
02	18		الباب السابع عشر: نفقات البحث الطبي			
			الباب الثامن عشر: نفقات التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة			
			مجموع العنوان الثاني	0.00	0.00	
			مجموع الفرع الثاني	0.00	0.00	
				992.600.750.00		

العنوان	الباب	المادة	التسمية	مقترح من طرف المؤسسة العمومية الاستشفائية	موافقة الوالي	الملاحظة
01			العنوان الثاني: نفقات المستخدمين			
01	01		الباب الأول: مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين.			
01	02		الباب الثاني: التعويضات والمنح المختلفة			
01	03		الباب الثالث: مرتبات نشاط المقيمين، الداخليين والخارجيين.			
01	04		الباب الرابع: مرتبات المستخدمين المتعاقدين.			
01	05		الباب الخامس: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين			
01	06		الباب السادس: الأعباء الاجتماعية للمقيمين، الداخليين والخارجيين			
01	07		الباب السابع: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين.			
01	08		الباب الثامن: معاش الخدمة والأضرار الجسدية وربوع حوادث العمل			
01	09		الباب التاسع: المساهمة في الخدمات الاجتماعية			
			مجموع العنوان الأول	0.00	0.00	

ثانيا: الجدول رقم 03: القدرة الاستيعابية للمؤسسة الاستشفائية "فارس يحي"

Services	Lits techniques	unites
جراحة عامة	58	استشفاء النساء استشفاء الرجال انعاش
الأوبئة		معلومات
طب النساء والتوليد	56	أمراض النساء التوليد

الأشعة المركزية		قسم الأشعة والتصوير الموجات فوق الصوتية
المخبر المركزي		علم الأحياء المجهرية الكيمياء الحيوية
الأمراض المعدية	22	استشفاء الرجال استشفاء النساء
الطب الداخلي	40	استشفاء الرجال استشفاء النساء علم الأورام
طب الأنف والأذن والحنجرة	24	استشفاء الاستشارة والاستكشاف
طب الأطفال	34	طب الأطفال حديثي الولادة
الصيدلية		إدارة المستشفى الصيدلية توزيع المستحضرات الصيدلية
أمراض الرئة	40	استشفاء الرجال استشفاء النساء
الطبية الاستعجالات والجراحة	10	الاستقبال والفرز الاستشفاء
المجموع	284	

يشرف على تأطير هذه المصالح أطباء مختصين، أدباء عامين ، ممرضين، بيولوجيين ،
صيادلة إداريين، و أطباء نفسانيين بمجموع 699 مستخدم بصفة حقيقية و 750 مستخدم
بصفة مالية باختلاف الكفاءات والمؤهلات العلمية والجدول يوضح ذلك.

ثالثاً: جدول رقم 04: تعداد المناصب (2021):

العدد الحقيقي	العدد المالي
699	750

• مكتب الصفقات العمومية: إعداد الصفقات و المناقصات و العقود بناء على قانون الصفقات العمومية الساري المفعول من أجل توفير الغطاء القانوني لتوفير احتياجات المؤسسة.

• مكتب الوسائل العامة و الهياكل:

- الجرد.

- مسك مختلف السجلات و الدفاتر.

- متابعة إعادة هيكلة المنشآت و الهياكل الصحية.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي المديرية الفرعية لمالية والوسائل

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي المديرية الفرعية لمالية والوسائل

المديرية الفرعية المالية والوسائل

مكتب الوسائل العامة

مكتب الصفقات العمومية

مكتب الميزانية والمحاسبة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج المقابلات:

المطلب الأول: الأدوات جمع المعلومات:

بناءً على طبيعة المعلومات والبيانات المراد جمعها والمنهج المتبع لدراستنا بإضافة إلى الوقت وإمكانيات المادية المتاحة اكتفينا بالملاحظة والمقابلة كأداة للجمع المعلومات.

1/- الملاحظة: من خلال زيارتنا المتكررة لمؤسسة للقيام بدراسة الميدانية على مستوى مصلحة المالية والوسائل تم ملاحظة غياب تام لمهمة التدقيق الداخلي ، مقتصرين فقط على الرقابة الداخلية التي من شأن المراقب المالي الخاص بالمؤسسة حيث تتمثل مهامه في مراقبة وتدقيق الوثائق والسجلات القانونية والتنظيمية وتؤكد من الحفاظ على المال العام للمؤسسة.

2/- المقابلة الشخصية: اعتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد محل الدراسة المتمثل في رئيسة قسم المالية والوسائل وأعوان مصلحة المخازن (العتاد الطبي، المواد الغذائية..). وهذا للحصول على معلومات مباشرة من أجل إجابة على أسئلة بطريقة سليمة تمكننا من توصل إلى نتائج دقيقة.

المطلب الثاني: عرض النتائج.

أولاً: سير دورة المخازن.

1- المواد الموجودة في المخزن الذي قمنا بزيارته:

- مواد التنظيف.
- الخردوات.
- أدوات مكتبية.
- الأجهزة.

2- نظام المشتريات:

يقوم رئيس المخزن بملأ قائمة الاحتياجات في ورقة مخصصة لها وكل حسب صنفه تتكون هذه القائمة من أربعة خانات (رقم ، النوع، والعدد، والملاحظات)

بعد ملئ هذه القائمة يتم إرسالها إلى مصلحة الصفقات الخاصة بمؤسسة استشفائية والتي تقوم هذه الأخيرة بشراء سلع وهذا بعد تحديد المتعامل المتعاقد عن طريق إتفاقية وبشروط وبعد اختيار المتعامل المتعاقد يرسل إلى رئيس المخزن للإتفاق على السلع، يسلم المتعامل المتعاقد السلع إلى المخزن مرفقا بوصل الإستلام بوقع رئيس المخزن على وصل إستلام بعدما يتم حساب البضاعة يدويًا وبعد التأكد من مطابقة ما هو مطلوب.

خروج السلع من المخازن: يملئ رئيس مصلحة معينة Bon Pour (ما يحتاجه) ويمضيه ثم يأخذ إلى الرئيس الفرعي للمالية.

- يضع رئيس المخزن تأشيرة Service، وكذا التاريخ بعدما يملئها بالكميات المحددة.

- رئيس المصلحة شخصاً يستلم المستلزمات التي قام بطلبها.

- تسجيل في دفتر خاص بالمخازن وكل حسب صنفه.

- بعدما يسلم صاحب المخزن Bon Pour يقوم بملئ بطاقة بنية اللون اسمها Fiche

De Magasin بطاقة المخزون وكل صنف لوحده وتحمل هذه البطاقة أرقمها هو

نفسه الموجود في الدفتر الخاص بالبضاعة.

ثانياً: آلياته تسيير الصيدلية:

من خلال ما تم تزويدنا به من معلومات نذكر منها:

- تتكون مصلحة الصيدلية من ثلاث صيادلا وأعوان مهنيين.

- المهام الرئيسية لمصلحة الصيدلية.

- توفير مصالح بالأدوية والمواد الصيدلية المطلوبة.

- مراقبة الفواتير وحركة المخزون.
- مراقبة سند الطلب.
- تسيير المخزون وفقا لطلبات كل مصلحة حسب البرنامج الأسبوعي أو يومي.
- مراقبة دورية لصيدليات المصالح.
- مراقبة الأدوية من ناحية شروط التخزين وبتاريخ انتهاء الصلاحية..
- وظيفة التمويل والشراء:

تحديد الكميات واحتياجات يكون محسوب وفق طرق علمية.

يتم تمويل الصيدلية بنسبة 100% من الصيدلية المركزية للمستشفيات PCH ومعهد باستور في الجزائر، عن طريق صفقة بين مدير مستشفى ومدير الصيدلية للمستشفيات عن طريق طلبيات تقع على عاتق الصيدلاني المسؤول مراقبة. مبلغ الصفقة أجال التسليم شروط جودة المواد تتم الطلبيات بصفة شهرية من طرف الصيدلاني المسؤول.

عند استلام المواد يتم فصل الأدوية عن المستلزمات الطبية.

- حساب الأدوية وترتيبها ومقارنة مطابقة الطلب والفاتورة.
- مراقبة تاريخ انتهاء الصلاحية طريقة FIFO.
- ملئ محضر استلام.
- بالنسبة للمواد الخطيرة أو المؤثرات العقلية يتم التعامل مع هذا النوع من الدواء وفق القوانين الدولية والمحلية يتم تسجيلهم في سجل خاص وتخزينهم في خزائن تغلق بإحكام ومرمزة تحت مسؤولية الصيدلي، يتم تسجيل (دخول ، خروج وجهة الدواء حسب الوحدة ووجوب استرجاع الحاويات الفارغة.

نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المخازن:

نقاط القوة والضعف:

أولاً: نقاط القوة.

- كل السلع واللوازم مسجلة وفق تسلسل وبالتواريخ.
- وجود رقابة داخلية.
- وجود انضباط تام للعمال.
- استغلال طالبة التربص في مساعدتهم على تنظيم المخزن.
- السجل دخول وخروج السلع منظم.
- تبليغ عن أي تقصير من طرف أي عون في المخزن.

ثانياً: نقاط الضعف.

- المخزن غير منظم وغير صالح للعمل فيه.
- غياب التهوية.
- السلع والمواد غير منظمة.
- مكان المخزن ضيق وغير صالح للتخزين.
- نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى الصيدلية.

نقاط القوة:

- أدوية منظمة ومنفصلة عن بعضها البعض.
- سجلات منظمة ومكتوبة بدقة.
- توفر أمن على الأدوية.
- تخزين أدوية بطريقة صحية وسليمة.
- توفر أجهزة التبريد.

نقاط الضعف:

- نقص عناصر الصيدلانية.
- عدم توفر بعض الأدوية اللازمة للعلاج الفوري.
- مهلوسات ومستلزمات الخياطة مخزنة في مكتب الصيدلانية.
- نقص استعمال نظام المعلوماتي.
- عدم وجود دورات تدريبية.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المقابلات.

أولاً: على مستوى مصلحة المالية والوسائل:

بعد قيامنا بطرح مجموعة من أسئلة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية تم اكتشاف أن المسؤول الأول والوحيد عن عملية التحصيل أوة صرف النفقات هو المدير أو بما يسمى الأمر بالصرف وأن هناك نوعين من الرقابة:

النوع الأول: رقابة قبلية: ويقوم بها المدقق أو ما يسمى بالمراقب المالي

النوع الثاني: رقابة بعدية ويقوم بها أمين الخزينة.

وفي الأخير يتم تنفيذ النفقات.

ثانياً: على مستوى المخازن:

بعد زيارتنا لمخزن الخاص بالمستلزمات الطبية والخردوات والوثائق تم التعرف على نقاط القوة والضعف في السير دورة المخازن وأن المسؤول الرئيسي عن التدقيق ما تم دخوله وخروجه من المخزن هو قسم أو مكتب الصفقات، وهذا بعد تسجيلها في سجل خاص بها من طرف أعوان المخزن.

ثالثاً: على مستوى الصيدلية.

بعد دخولنا لمصلحة الصيدلية وما تم اكتشافه بالعين وبطرح مجموعة من الأسئلة على رئيس المصلحة تم تأكيد بشكل فعلي أن هناك رقابة صارمة وضبط العمل والتقيد بالقوانين والإجراءات الموضوعة على مستوى المصلحة.

وان هناك فصل الأدوية على ثلاثة مخازن ، مخزن خاص بالأدوية المتفاوتة الخطورة ومخزن خاص بالأدوية الكحولية سريعة الالتهاب ، أما بالنسبة للأدوية الخطيرة أو المؤثرات العقلية تم تخزينها في خزائن مغلقة بإحكام وتحتوي على شفرة موجودة على مستوى مصلحة الصيدلية ونظرا لخطورتها إلا أنه موضوعة في مكان غير مناسب لها.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في ما هو دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية في المؤسسة العمومية الاستشفائية الذي من خلاله قمنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى مصلحة المالية والوسائل وعلى مستوى المخزن وعلى مستوى مصلحة الصيدلية.

حيث تولي اهتمام كبير لوظيفة التدقيق ويتجلى ذلك من خلال القوانين ، التعليمات ، السياسات المسطرة من طرف الإدارة، اكتشاف نقاط القوة واستغلالها ونقاط الضعف يتم معالجتها بطريقة صحيحة لتقادي المخاطر، والتي من أنها جعل نظام الرقابة الداخلية فعال.

الخطبة

خاتمة:

لقد انطلق بحثنا بالإشكالية التالية " ما هو دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟ وما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلة للمؤسسة العمومية استشفائية فارس يحي؟ وقد تم الإجابة عليها من خلال التطرق إلى فصلين.

إن وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة يساهم في المحافظة على أصول وممتلكات المؤسسة وبالتالي منع الإختلاس ومحافظة على المال العام.

كما يوفر هذا النظام ضمانات الكافية بأن المعلومات المحاسبية التي يتم استخدامها باتخاذ القرار التي يتم اعتماد عليها باعتبارها ذات مصداقية عالية.

إن وجود هذا النظام في المؤسسة يستدعي تقييمه بشكل واف ومفصل وذلك لمعرفة نقاط القوة والضعف وتقديم الاقتراحات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف، ومن خلال الدراسة الميدانية للمؤسسة العمومية الاستشفائية لقد برز لنا بشكل واضح ضعف في نظام الرقابة الداخلية إلا أن هناك إلتزام الموظفين بالإدارة بجميع القواعد والقوانين وإجراءات الموضوع من طرف الإدارة العليا.

نتائج اختبارات الفرضيات:

الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي نشاط تقييمي فحصي مستقل ينشأ داخل المؤسسة لتدقيق العمليات كالخدمة للإدارة، فهو يوضح إنحرافات بممارسة مختلف الأنشطة ويقدم حلول للإدارة تساعد على اتخاذ القرار المناسب في توجيه المهام، وتحقيق أهداف المنشأة.

الفرضية الثانية: التدقيق الداخلي غير مطبق في المؤسسة الاستشفائية هذه الفرضية صحيحة وذلك من خلال عدم وجود تقارير خاصة بالتدقيق الداخلي وعدم تخصيص قسم لمهمة التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

الفرضية الثالثة: التدقيق الداخلي أداة يتم من خلالها اكتشاف نقاط القوة والضعف نظام الرقابة الداخلية والهدف من ذلك هو تقييم مدى مساهمة هذا النظام من معالجة مواطن الضعف وتصحيحها وإبراز مواطن القوة واستفادة منها، ومنه نقول أن هذه الفرضية صحيحة وبالتالي غياب التدقيق الداخلي أثر بالسلب على نظام الرقابة الداخلية.

نتائج الدراسة:

- التدقيق الداخلي وسيلة مهمة وفعالة لتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- المراقبة بصفة دورية تقلل من حدوث الأخطاء وتساعد بتصحيح الانحرافات.
- تهدف الرقابة الداخلية حماية الأصول ومحاربة الفساد.
- يساهم المدقق الداخلي من خلال تميزه بمعايير الخبرة والكفاءات المهنية المنصوص عليها في معايير الصفات للتدقيق الداخلي لتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والضوابط التي توضع من طرف الإدارة من أجل التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال في العمليات المالية والإدارية.

التوصيات:

- إقرار خلية لتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الاستشفائية.
- تحديث نظام المعلومات الصحي.
- عند تحديد احتياجات المريض لاقتنائها يجب اختيار الأحسن من ناحية العرض، وذلك من أجل سلامة صحة الحياة المريض .
- التقييم المستمر بشكل يومي لفعالية نظام الرقابة الداخلية.

- وضع قسم خاص لتدريب مدققين الداخليين مواكبة مع التطورات السارية في المهنة.
- ضرورة توثيق إجراءات الرقابة الداخلية للمساعدة على اكتشاف أوجه القصور إن وجدت.

آفاق الدراسة:

- نتيجة لتطورات المستمرة والاهتمام الكبير لهذا الموضوع ارتأينا أن نقدم بعض العناوين:
- متطلبات تطبيق حوكمة استشفائية في الجزائر.
- دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي للاستثمارات للمؤسسة الاقتصادية.
- مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية.
- أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة.

قائمة المصادر
والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب:

- أ. د. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004.
1. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
2. د. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد الداخلي، الدلومي الإداري، الدافئ البيئي، المنشأة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009-1430هـ.
3. د. أمحمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات.
4. د. عسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، جامعة آل البيت، ط1، ط2، دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، سنة 2006-2009.
5. د. محمد فضل مسعد- د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، جامعة التيراد ، الطبعة الأولى دار الكنوز المعرفة العلمية لنشر والتوزيع 2009.
6. عطا الله أحمد سويلم الحسبان الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، الطبعة الأولى، عمان ، دار الراية ، 2009.
7. محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
8. المستشار عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن ، 2002.

الجرائد:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 07، 28 صفر عام 1432هـ، 02 فبراير 2011.

المجلات:

1. حنيش إسماعيل ، أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مجلة دراسات اقتصادية ، جامعة زيان عاشور الجلفة (الجزائر) ، 2020.

المذكرات:

1. دغة إيمان - عنان رحمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، علوم اقتصادية، ع ت ع ت، علوم مالية والمحاسبية، 2018-2019 .
2. علوني سفيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علم المحاسبة والمالية تخصص محاسبة وتدقيق 2017-2018 .
3. فاطمة بحاش، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجريبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، سنة 2016.
4. فاطيمة بعاش ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي قسم العلوم التجارية سنة 2016+2017.
5. فاطيمة بعاش ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، محاسبة وتدقيق ، 2016-2017.
6. قارة سهام ، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر تخصص المالية والمحاسبة جامعة أكلي محند أوحاج البويرة ، 2017-2018.
7. نجاوي إيمان ، التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 ، مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر التخصص تدقيق محاسبي مراقبة التسيير 2019-2020 .

8. نعيمة قلقول، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، أم البواقي سنة 2017.

ورقة بحثية:

1. كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، بحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2009.

القوانين والمراسيم:

1. المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 97-466، المؤرخ في 02 شعبان 1418 الموافق ل 02 ديسمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء القطاعات الصحية و تنظيمها و سيرها.

مرجع باللغة الأجنبية:

¹ - THE Institute of internal auditors 2019 (IIA)

الملاحق

الملحق رقم 02: سند الطلبية

ETABLISSEMENT PUBLIC
HOSPITALIER DE MILIANA

Service de : _____

BON POUR

Vu et autorisé
le Directeur Adjoint
chargé des
Service économiques.

Miliana le _____ 30 _____

Le Chef de Service.

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الشكر
	الإهداء
	الملخص
	قائمة الأشكال
	قائمة الجدول
أ - د	المقدمة
الفصل الأول: مدخل نظري مفاهيمي للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: مدخل نظري لتدقيق الداخلي
07	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي
07	الفرع الأول: لمحة تاريخية للتدقيق الداخلي
08	الفرع الثاني: تعريف التدقيق الداخلي وأهدافه
10	الفرع الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
13	المطلب الثاني: تنظيم عملية التدقيق الداخلي
13	الفرع الأول: دليل أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي
15	الفرع الثاني: وظائف التدقيق الداخلي
17	الفرع الثالث: منهجية التدقيق الداخلي
20	المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي
20	أولاً: تعريف معايير التدقيق الداخلي
20	ثانياً: اعتبارات وضع المعايير
21	ثالثاً: أنواع معايير التدقيق الداخلي
25	المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي
25	المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

25	أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية
26	ثانياً: أهداف نظام الرقابة الداخلية
27	الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية
28	الفرع الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية
29	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية إجراءاته وطرق فحصه
29	الفرع الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية
30	الفرع الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
32	الفرع الثالث: طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
34	المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
34	الفرع الأول: المدقق الداخلي ، مهامه
34	أولاً: تعريف المدقق الداخلي
34	ثانياً: مهام المدقق الداخلي
35	الفرع الثاني: حقوق وواجبات المدقق الداخلي
35	أولاً: حقوق المدقق الداخلي
36	ثانياً: واجبات المدقق الداخلي
38	الفرع الثالث: خطوات وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
38	أولاً: خطوات نظام الرقابة الداخلية
39	ثانياً: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
41	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
41	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
42	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
43	المطلب الثالث: علاقة دراستنا بالدراسات السابقة
44	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة ميدانية بمؤسسة العمومية الاستشفائية بمليانة	
46	تمهيد

47	المبحث الأول: تقديم التدقيق الداخلي في الجزائر
47	المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق الداخلي في الجزائر
48	المطلب الثاني: الهيئة المشرفة على المهنة التدقيق الداخلي في الجزائر
51	المطلب الثالث: مهام وظيفة التدقيق الداخلي حسب معيار التدقيق الجزائري 610
52	المبحث الثاني: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة
52	المطلب الأول: الموقع الجغرافي والنبذة التاريخية للمؤسسة العمومية الاستشفائية بمليانة
52	الفرع الأول: الموقع الجغرافي
52	الفرع الثاني: نبذة تاريخية
53	المطلب الثاني: تعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بمليانة والهيكل التنظيمي لها
53	الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية استشفائية فارس يحي بمليانة
54	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة استشفائية.
58	المطلب الثالث: تعريف المديرية الفرعية المالية والوسائل
58	الفرع الأول: تعريف المديرية الفرعية للمالية والوسائل
63	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية
64	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج المقابلات
64	المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات
64	المطلب الثاني: عرض النتائج
68	المطلب الثالث: تحليل النتائج
69	خلاصة الفصل
71	خاتمة
75	قائمة المراجع
	الملاحق

