

الرقابة الداخلية في المؤسسات الاستشفائية

بقلم محمد براق*

المقدمة

إن المتطلبات المتزايدة لعملية التسيير والتي تتميز بتنوع الأنشطة المؤداة، وكثرة الموظفين وتعدد تخصصاتهم وكبر حجم المعاملات واختلافها إضافة إلى الضغط الممارس من طرف المحيط كل ذلك يشكل وبدون شك أسبابا مقبولة تبرر حتمية وجود مراقبة فعالة. وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم المراقبة غالبا ما ألصقت به صفة الردع والقهر والتي هي رمز الفشل، بدل الطابع التصحيحي للوضعيات.

وينبغي التنبيه إلى أن الرقابة الداخلية قد حظيت بالاهتمام الكبير في مختلف الأنشطة سواء منها التابعة للقطاع الخاص أو تلك المتعلقة بالقطاع العام. ويمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها جملة الضمانات التي تساهم في التحكم في التسيير. وهي بهذا المعنى تعتبر أداة مفضلة في خدمة الإدارة.

(*) - أستاذ مكلف بالدروس بالمدرسة العليا للتجارة.

وبالنظر إلى الأثر الاقتصادي لأنشطة الصحة في المجتمعات، فإن الهيئات والمؤسسات التي تساهم في ضمان حماية الصحة العمومية قد واجهت في الأونة الأخيرة أزمة اقتصادية خانقة وتشهد حالياً مشاكل مالية حادة.

إن هذا المحيط المتأزم الذي تعمل فيه مثل هذه المؤسسات بالجزائر وغيرها، يستدعي بذل العناية الفائقة للتحكم الفعال في عملية التسيير.

ومن هذا المنطلق جاء موضوع هذه الورقة لدراسة «الرقابة الداخلية في قطاع الصحة».

وسوف تتناول هذه الدراسة بالبحث في النقاط التالية:

- الأسباب التي أدت إلى وجود الحاجة إلى الرقابة الداخلية.
- مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية.
- مقومات نظام الرقابة الداخلية.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- حدود وعوائق نظام الرقابة الداخلية.

1 - الأسباب التي أدت إلى وجود الحاجة إلى الرقابة الداخلية

ظهرت الحاجة إلى الرقابة الداخلية على وجه الخصوص بعد قيام الثورة الصناعية والطفرة التي أحدثتها في الجانب الاقتصادي والاجتماعي ويمكن رد أسباب الحاجة إلى الرقابة الداخلية إلى العوامل التالية:

1.1 - اتساع نطاق نشاط وحجم المؤسسة

مما لا يختلف فيه أن عملية الاشراف على المنشأة الفردية الصغيرة تتم ادارتها وبصفة مباشرة لجميع الأعمال الممكنة من طرف الشخص المالك لها. فهذا الأخير

يمكنه عمليا أن يقوم بعملية الاشراف الشخصي على مساعديه وكذا محاسبتهم عن الأعمال التي قاموا بها.

لكن التطور الحاصل خاصة في ظل النظام الرأسمالي على صعيد التقدم التكنولوجي إلى توسع ملحوظ في حجم مختلف المؤسسات وكذا نشاطاتها.

وقد أدى هذا التوسع إلى بروز جملة من المشاكل العملية تتمثل فيما يلي:

- يلاحظ أن المؤسسة الحديثة تتميز بكثرة العمليات وكذا بضخامة القيمة المالية للبعض منها. الأمران اللذان بموجبهما ينبغي بذل العناية الفائقة بوضع منهجية تحول دون وقوع أخطاء تؤدي إلى اتلاف أموال المؤسسة. هذه المنهجية تسمح بالقيام بهذه العمليات الكثيرة دون عناء كبير أو مشقة على نحو يحقق رقابة دقيقة على مختلف هذه العمليات ومبالغها.

- إن الانتشار الأفقي للمؤسسات وامتلاكها للمحقات وفروع بعيدة عن المقر المركزي يستوجب الاهتمام بجانب تنظيم الصلة بالمركز ووضع الاجراءات التي تمكنها من التأكد من مدى تحقيق الأعمال المنوطة بها على النحو الصحيح.

- إن إتساع المؤسسة يرافقه عموما وبصفة طردية زيادة في عدد الموظفين الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى اهتمام أكبر بتسيير الموارد البشرية. وباعتبار أن المؤسسة الحديثة تتعدد فيها أنواع الأعمال المؤداة من قبل المستخدمين إضافة إلى اختلاف نواحي تخصص الموظفين أنفسهم. في وضعية كهاته قد يصعب، إن لم يكن مستحيلا، على صاحب المؤسسة أو على مسيرها ومساعدتهم المباشرين أن يشرفوا بصفة كاملة على كافة الأعمال. وعليه، فإنه يتعين على الهيئة العليا المديرة بالمؤسسة أن تقوم بتنظيم هذه الأعمال وتحديد المسؤوليات على النحو الذي يمكنها من التحكم في سير العمل وكذا تنسيقه وتحقيق الرقابة عليه بكفاءة تامة.

- من المشاكل التي قد تنجم عن توسع المؤسسة تلك التي لها الطابع الفني والذي قد يختلف من مؤسسة إلى أخرى. وهذا الاختلاف يحتاج إلى بذل العناية

حل مشاكل العمل وذلك عن طريق تنظيم العمل ووضع الإطار السليم للقيام به على نحو ممكن من معالجة تلك المشاكل بكفاية عالية مع التوفيق بين مختلف الهيئات (الهيكل، الإدارات) والوظائف.

2.1 - تطور الشكل القانوني للمؤسسة وتفويض السلطة

كما سبقت الإشارة إليه، فإنه بعد قيام الثورة الصناعية في أوروبا قد تطورت الأشكال القانونية للمؤسسات عموما والاقتصادية منها على وجه الخصوص. وكان ذلك نتيجة التوسع في نشاط وحجم هذه المؤسسات. وكان آنذاك أول تحول قانوني لشركات أشخاص أخذت شكل شركات أموال أو مؤسسات كبرى تعود ملكية رأسمالها للدولة وقد نتج عن هذا التطور فصل ملكية المنشأة عن الإدارة حيث كان تفويض سلطة الإدارة من طرف المالكين الحقيقيين، أمرا ضروريا لحسن سير هذه المؤسسات باعتبار أن فئة الملاك للمشروع قد لا يحسنون إدارته. وعليه، فإنهم يبحثون عن هيئة مديرة لمشروعهم تتكون من مختصين في التسيير يقومون بتنظيم المؤسسة على النحو الذي يحقق الأهداف المسطرة لهذه المنشأة.

ولأن الهيئة المفوض لها سلطة الإدارة مطالبة بتقديم، وبشكل دوري، وثائق وبيانات كثيرة تسمح للمالكين أو من ينوب عنهم من معرفة المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وكذا مدى حماية أصولها، والتي من خلالها تسهل عملية تجديد الثقة في المسيرين أو سحبها منهم. كان لزاما على الهيئة المسيرة أن تنظم نفسها على النحو الذي يسمح لها بالإدارة الفعالة لمختلف مصالح المؤسسة ووضع الإجراءات العملية والتنظيمية التي تترك الانطباع الحسن لدى الهيئات المكلفة قانونا بعمليات الرقابة، بمعنى أنها تقوم برقابة ذاتية تمنع من تقديم أي انتقادات حين إجراء أي رقابة خارجية عليها، وذلك بخصوص دقة وصحة البيانات والوثائق المقدمة من طرف المؤسسة من جهة، ومن ناحية أخرى، فإنه يتحتم على الهيئة

المسيرة والتي تتحمل كل المسؤولية بشأن حماية أصول المؤسسة، أن تضع من الاجراءات ما يصون هذه الأصول من الاتلاف.

والضياح وسوء الاستخدام وذلك ابراء لذمهم (اخلاء مسؤولياتهم) ومن هذه الاجراءات التأمين عليها وتفادي التبذير والاهمال وارتكاب الأخطاء ووضع اجراءات لاكتشاف كل ذلك في حينه.

3.1 - تطور اجراءات المراجعة الخارجية

كما هو معلوم .. فإن المراجعين الخارجيين كانوا قديما يقومون بمراجعة مسحية تفصيلية لجميع العمليات (القيود) المحاسبية باعتبار صغر حجم المؤسسات ومحدودية نشاطها. ولكن بالنظر إلى الطفرة التي وقعت بعد الثورة الصناعية والمتمثلة في كبر حجم المؤسسات وكثرة عملياتها وتعقدها صار من الصعب بمكان إن لم يكن مستحيلا عمليا اجراء مراجعة تفصيلية وشاملة باعتبار أن هذه العملية قد تحتاج إلى وقت طويل جدا ينتج عنه تعطيل العمل أو الارتباك فيه إضافة إلى كبر تكلفتها التي تجعل منها عملية غير اقتصادية(1).

ولأن المراجعة الخارجية صارت مراجعة اختبارية تعتمد أساسا على العينات، ولأن نجاح هذا النوع من المراجعة يرجع إلى مدى الاختيار الجيد لهذه العينات، فإنه ينبغي التنبيه إلى أن أهم عامل يسمح بالاختيار الحسن للعينات هو نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، ودرجة الاعتماد عليه(2).

وفي هذا الإطار، ينبغي أن نشير إلى أن قطاع الصحة لم يكن بعيدا عن هذه الظاهرة المتعلقة بكبر الحجم واتساع النشاط، ذلك أن العيادة الخاصة تطورت في الغالب الأعم لتصير عيادات كبيرة خاصة وعمومية. إضافة إلى ذلك فإن الاهتمام المتزايد لمختلف المجتمعات بالمؤسسات التي تعنى بالصحة العمومية. وعليه، فإن

من المؤشرات الدالة على تقدم المجتمعات ما ترصده هذه الأخيرة من أموال كبيرة للصحة العمومية لأفرادها، الأمر الذي يستدعي وجود مركبات صحية استشفائية تتميز بكثرة العمليات وتعقدها، وتعدد مشاكلها الفنية وكثرة موظفيها واختلاف تخصصاتهم.

وعلى هذا الأساس، لم يكن قطاع الصحة في مختلف الدول، ومن بينها الجزائر، في معزل عن الحاجة للرقابة الداخلية حتى يستطيع هذا القطاع بتأدية المهام المخولة له وفي أحسن الظروف.

2- مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية وأنواعها

1.2 - تعريف الرقابة الداخلية

سنقتصر على عرض عدد من التعاريف المقدمة من طرف بعض هيئات عالمية والموجودة خصوصا بفرنسا، بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية على النسق التالي:

التعريف المقدم من قبل مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدون L'ordre des experts comptables et comptables agréés (OECA) للرقابة الداخلية هي «مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة. وتهدف من ناحية إلى ضمان الحماية والمحافظة على الممتلكات ونوعية المعلومة، ومن ناحية أخرى تطبيق تعليمات الإدارة وتفضيل تحسين الاداء.

وتظهر الرقابة الداخلية من خلال التنظيم والطرق والاجراءات الموضوعة لكل نشاطات المؤسسة محافظة على ديمومة هذه الأخيرة» (3).

هذا التعريف المقدم سنة 1977 جاء تعريضا لذلك الذي قدم من طرف نفس المصنف سنة 1962 والذي حدد للرقابة الداخلية كهدف:

تفادي أو الإبلاغ عن الأخطاء والغش في حينها.

في حين أن التعريف الثاني يجعل من الرقابة الداخلية وسيلة لحماية الموجودات، وترقية نوعية المعلومة، وتحسين الأداء، وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية.

ومنه، فالرقابة الداخلية ليس لها أهداف محاسبية فقط بل لها أيضا أهداف تتعلق بإدارة المؤسسة التي تتضمن جملة من الاجراءات التي يراد منها الرفع من فعالية التسيير.

وحسب اللجنة الاستشارية للمحاسبين ببريطانيا (Consultative Commitee of accountancy bodies -Grande Bretagne).

فإن الرقابة الداخلية تتكون من مجموعة أنظمة الرقابة المالية وغيرها، الموضوعة من طرف الادارة من أجل ادارة أعمال المؤسسة بكيفية منظمة وفعالة، ضمان احترام سياسات التسيير، حماية الأصول وضمان بقدر الامكان الصحة والوضعية الكاملة للمعلومات المسجلة(4).

أما التعريف الأخير فإنه للمعهد الأمريكي للمراجعين المعتمدين العموميين (American Institut of Certified Public Accountants (A.I.C.P.A.).

الذي عرف الرقابة الداخلية بقوله:

«هي مكونة من الخطط التنظيمية وكل الطرق والاجراءات المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية أصولها، ومراقبة دقة المعلومات المحاسبية، ورفع المردود وضمان تنفيذ تعليمات الادارة»(5).

وكخلاصة عامة لكل التعاريف المذكورة آنفا، نستطيع القول أن الرقابة الداخلية تتكون من جملة من الأنظمة الموضوعة جملة من طرف الهيئة المديرية يكون القصد منها السماح للمؤسسة لضمان التحكم في تسييرها وتنميتها ومن ثمة تحقيق أهدافها في إطار منسجم.

ومن مظاهر الرقابة الداخلية تنظيم الهياكل والوظائف من خلال وضع خطة تنظيمية محكمة. وكذا وضع جملة الطرق والمقاييس والاجراءات الموضوعة داخل المؤسسة بغية حماية كافة ممتلكاتها وضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة امكانية الاعتماد عليها (مع تلافي ظاهرتي الغش والخطأ أو عدم الانتظام) وأخيرا تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية الموضوعة سلفا ورفع الكفاءة التشغيلية (المردودية).

من خلال ما سبق، فإن مفهوم الرقابة الداخلية يحمل في طياته معانٍ لثلاثة محاور أساسية هي:

- المحور الأول، ويتضمن الجوانب المحاسبية التقليدية بمعنى الاجراءات المختلفة الموضوعة بغية توفير الحماية والأمان لموجودات المؤسسة، ومنع تسريبها أو اختلاسها، وكذا التحقق من صحة العمليات المختلفة، وزيادة درجة الثقة والاعتماد عليها.

أما عن المحور الثاني، فهو يتضمن الجوانب الاقتصادية والتي تهتم برفع الكفاءة بمعنى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المادية والمالية والبشرية، وكذا القضاء على الاسراف والضياع والاعطال.

وبخصوص المحور الأخير، فهو يتعلق بالجوانب الادارية التي تعتنى بالالتزام بالسياسات المرسومة من طرف ادارة المؤسسة قصد تحقيق الأهداف التي يسعى التنظيم إلى الوصول إليها.

2.2 - أهداف الرقابة الداخلية

تهدف الرقابة الداخلية بالمؤسسة الصحية إلى جمع جملة من الشروط اللازمة والضرورية قصد القضاء على الاهمال وتفادي الغش والتقليل من الأخطاء بالقدر الممكن.

وكذا تسعى إلى ضمان وفرة المعلومات وصحتها وكذلك احترام القوانين، التنظيمات، الطرق والاجراءات وذلك بغية تحقيق الأهداف المحددة سلفا.

ومن خلال تفحص التعاريف سابقة الذكر وتحليل مضامينها، يمكننا حصر أهم أهداف الرقابة الداخلية كما يلي:

- ضمان المحافظة على أصول المؤسسة.

- نوعية المعلومة.

- تفضيل تحسين الكفاءة (الأداء).

- تطبيق تعليمات الادارة العامة.

1.2.2 - ضمان المحافظة على أصول المؤسسة

إن من الاهتمامات الأساسية للمؤسسة تحقيق عائد مقبول لموجوداتها على النحو الذي يسمح لها بتنمية أنشطتها بصفة دائمة. وعليه، فإنه ينبغي على المسؤولين التأكد من أن جميع الأصول المكتسبة محمية على الدوام. وضمان المحافظة لا يعني الانسجام والتطابق بين البيانات المحاسبية لأصول المؤسسة وما هو موجود ماديا فقط، بل يتعداه إلى كل المبادلات من المدخلات والمخرجات خلال الدورة، والتأكد من أنها كاملة، نظامية، مرخص بها، ومبررة.

وحتى يتم ضمان المحافظة على هذه الأصول بصفة عامة وحين تحولها من أموال نقدية إلى استثمارات ثابتة أو منقولة أو إلى مخزونات استغلال أو إلى حقوق من كل عمليات الائتلاف والتخريب أو الاختلاس وغير ذلك، فإنه يتوجب وضع جملة من وسائل الرقابة على نحو منسجم ومتكامل.

2.2.2 - ضمان نوعية المعلومة

وذلك من خلال التأكد من صحة وجدية البيانات والتقارير والقوائم وتحديد مدى امكانية الاعتماد عليها.

ولضمان هذه النوعية، فإن وجود نظام معلومات (محاسبي وإحصائي) يصبح أكثر من ضروري وذلك قصد حسن تسيير المؤسسة والتحكم فيها.

ويمكن اعتبار المعلومة ذات نوعية في حالة ما إذا كانت تتصف بالثقة والموضوعية كما أنه ينبغي أن تكون موجودة في الآجال المطلوبة وتعكس صورة المؤسسة بصدق.

وينبغي الإشارة إلى أن أحسن القرارات يتم اتخاذها من خلال معلومات ذات نوعية، في حين أن نظام المعلومات غير الملائم يمكن أن ينجر عنه اتخاذ قرارات قد تضر بالمؤسسة.

وفي الختام فإن المعلومات الموجودة بالمؤسسة عديدة، ويمكن تصنيفها إلى مجموعتين أساسيتين هما:

- المعلومات التاريخية أو الحقيقية
- المعلومات التقديرية أو المستقبلية.

3.2.2 - تفضيل تحسين الأداء

وذلك قصد الرفع من الكفاءة التشغيلية في المؤسسة والتأكد من أن العملية لا تنطوي على أي اسراف وذلك حتى يتحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

لقد جاءت الكثير من التعاريف المقدمة لمفهوم الرقابة الداخلية لتجعل الغاية منها احترام الفعالية وكذا مستوى معين من الكفاءة في تسيير المؤسسة. والفعالية يراد بها تحقيق الهدف المطلوب انجازه. أما الكفاءة فهي تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات وعناصر المخرجات، بمعنى هل المسؤول مارس مهام الرقابة على مدخلاته على نحو يحقق الوضع الأمثل للمخرجات.

وتستلزم فعالية وكفاءة المؤسسة وضع شبكة اتصال واضحة المعالم بين مختلف المستويات السلمية بها.

وهذه الشبكة تتعلق بالمعلومات النوعية وكذا وضع الاجراءات والأنظمة العملية والادارية التي تقوم عموما على المعالجة بالاعلام الآلي. وعليه، فإن هذا الهدف من الرقابة الداخلية يقصد من ورائه عموما، الرفع من المردودية والاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد وكذا الوقاية من الغش والأخطاء.

4.2.2 - تطبيق تعليمات الادارة العامة

ويراد من وراء ذلك ضمان الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعة سلفا من طرف الادارة العامة. وينبغي التنبيه إلى أنه من السهل اصدار تعليمات، وما يزيد من ارتفاع عددها هو ضرورة القيام بذلك باستمرار في المؤسسة على كل مستويات المسؤولية. وبالتالي، فإن هذه الظاهرة تطرح مشكلا كبيرا في جانب الرقابة. وبشكل عام، فإن التعليمات تبلغ شفويا أو كتابيا. وتكون ذات صبغة دائمة، أو ظرفية أو خاصة. وينبغي أن تكون خالية من كل غموض ويجب التأكد من ذلك قبل ابلاغها إلى المعنيين.

وعليه، فإن الرقابة السابقة تكون ضرورية للتأكد من أن التعليمات سهلة الفهم والغاية منها واضحة لا تقبل التأويل وخاصة لدى الأشخاص المعنيين بها.

وهناك مستوى ثان هو الرقابة اللاحقة ويتمثل في متابعة تطبيق التوجيهات ميدانيا بالكيفية المقررة وفي الوقت المطلوب. وهذه المتابعة الفعلية هي أكبر صعوبة من الاصدار.

وفي الأخير: « فإنه يصير ضروريا تصور مرحلة ثالثة من الرقابة التي تهتم بقيام طرف ثالث بمقارنة التعليمات المعطاة بالأعمال التي تمثل التنفيذ على أساس عينة، وذلك قصد اعطاء ضمانات خاصة بالتطبيق الفعلي للتعليمات المقبولة في كل مستويات المؤسسة(6).

وعملية تقييم الفعالية هذه، والتي تعتني بمدى احترام تعليمات الإدارة، تسمح بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف الممكنة في النظام.

3 - مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعالة

هي تلك الأسس المكونة من جملة الطرق والاجراءات والتي يكون القصد منها التقليل من فرص الوقوع في الأخطاء والغش، إلخ... والتي يتم وضعها في مختلف الأنظمة الجزئية المكونة لنظام الرقابة الداخلية. وعموما، فإن مقومات نظام الرقابة الداخلية هي:

1.3 - مخطط تنظيمي جيد

من البديهي أنه لا يمكن مراقبة إلا ما كان منظما، وبالمقابل فإن وضع نظام رقابة ينبغي عليه أن يساهم وبصفة ايجابية في مهمة تحسين التنظيم. ويلاحظ أن الهيكل التنظيمي يعتبر نقطة الانطلاق لأي نظام رقابة داخلية. ويمكن اعتبار التنظيم مقبولا وجيدا إذا تحققت فيه العناصر التالية:

1.1.3 - الاستقلال التنظيمي وتحديد الاختصاصات الوظيفية

ويمكن اعتبار الاستقلال التنظيمي نقطة الانطلاق كذلك بخصوص تحقيق الرقابة الداخلية بشقيها المحاسبي والاداري، بمعنى أنه يوجد هدف عام للمؤسسة ينبغي تقسيمه إلى أهداف فرعية تقوم كل ادارة بتحمل الجزء المتعلق بها على النحو الذي تتحقق معه رقابة متبادلة بين مختلف الادارات.

وتنطلق عملية التنظيم بداية بالقيام بوصف مختلف الأنشطة والفصل الملائم بين الوظائف والمسؤوليات الموافقة لها. بمعنى أنه ينبغي الجمع بين الأنشطة والوظائف

المتجانسة ووضعها في قسم واحد يشرف عليه مسؤول. على أن يسأل هذا الأخير أمام مستوى اداري أعلى منه في الخريطة التنظيمية.

وعليه، فإنه يتعين على كل شخص في التنظيم أن يكون تحت الاشراف المباشر لمسؤول أو لرئيس يسهر على تقييم نشاطه على الدوام، ويجب أن يتميز الهيكل الأساسي للتنظيم بدرجة من المرونة من خلالها يمكن تحقيق انسجام بحدوث الظروف المتغيرة دون الحاجة إلى انشاء هيكل تنظيمي جديد.

كما أن التنظيم المناسب لا ينبغي أن يقتصر على اعداد الخريطة التنظيمية الرئيسية للمؤسسة بل يتعين أن يمتد إلى اعداد الخرائط التفصيلية (الهيكل التفصيلية) لكل قسم أو ادارة فرعية لهذا التنظيم.

وفي الأخير، فإنه يجب على الادارة العامة حين تصميمها لنظام الرقابة الداخلية أن تحدد وبوضوح لكل شخص في التنظيم واجبات ومسؤوليات في حدود اهتماماته وقدراته ومدى امكانية الاعتماد عليه. ومنه فإن التقني السامي في الإسعافات لا يصلح أن يقوم بوظيفة التقني السامي المخبري والعكس صحيح.

2.1.3 - احترام الفصل بين المسؤوليات الوظيفية

يعتبر مبدأ احترام الفصل هذا حجر الأساس لنظام الرقابة الداخلية، كما أنه ينم عن وجود مخطط تنظيمي فعال. وهذا المبدأ يعني عدم السماح لأي موظف بأن يقوم في نفس الوقت بعمل مرتبط بأكثر من وظيفة أو القيام بمسؤولية كاملة لتسيير مجموع أوجه عملية ما. بمعنى آخر، جعل كل وظيفة محددة تتحملها جهة معينة.

ويمكن التمييز بين أربع مسؤوليات وظيفية ينبغي الفصل فيما بينها كلما كان ذلك ممكنا:

أ - مسؤولية التصريح بالعملية

وهي وظيفة تهتم بإعطاء الأوامر للترخيص بالعمليات الخاصة بأنشطة الشراء، الانتاج، تأدية الخدمات والبيع.

ب - مسؤولية تنفيذ العملية

وهي وظيفة تعتني على الخصوص بتنفيذ الأوامر المعطاة من مركز المسؤولية السابق دون تغيير. ومركزا المسؤولية المتعلقان بالتصريح بالعملية وتنفيذها يعتبران من الوظائف العملية وكما يعدان من عمليات التسيير.

ج - مسؤولية الاحتفاظ بممتلكات أو موجودات المؤسسة

وهي وظيفة تختص بالحماية التي تشمل المصالح التي تتحكم في أموال وقيم المؤسسة والاحتفاظ المادي لها منها: الصندوق وما يحتويه من أموال نقدية، والمخازن وما تحتويه من سلع مادية، والصيانة وما تحتويه من أدوات ومعدات للتصليح، والمؤسسة عموما وما تتضمنه من موجودات استثمارية ثابتة أو منقولة. الخ...

ومركز المسؤولية هذا يعرف بعملية أو وظيفة الاحتفاظ.

د - مسؤولية تسجيل العملية

وهي وظيفة تعتني على وجه الخصوص بالتسجيل المحاسبي للعملية والحاصلة عقب النشاط العملي للمؤسسة، وكذلك تهتم بمجرد ممتلكات وموجودات هذه الأخيرة.

ويمكن إضافة مركز مسؤولية خامس وظيفته المراقبة، وهو يهتم بالتحقق من التنفيذ السليم لمختلف مهام الوظائف الأخرى. ونجد هاهنا على الخصوص المراجعة الداخلية التي تقوم بدراستها في حينها.

لذا، فإن احترام مبدأ الفصل بين المسؤوليات الوظيفية يهدف في الأساس للحد من مظاهر الإسراف والإهمال والغش والخطأ. وعليه، فإنه ينبغي التأكد دائما بأنه لم يتم شخص بعملية كاملة لوحده، وأن احترام هذا الفصل يعتبر في حد ذاته أساسا من أسس الرقابة الداخلية.

ومن الأمثلة على ذلك، يخضع إدخال المريض للمستشفى إلى إجراءات يراعي فيها احترام الفصل بين المسؤوليات الوظيفية، حيث يقوم بالتصريح بعملية إدخال المريض للمستشفى الطبيب المختص والمسؤول على الجناح.

ويسهر المراقب العام للجناح على تنفيذ عملية الإدخال، في حين أن مصالح الوسائل العامة تعتني بالمحافظة على المرضى، وتختص المصالح المحاسبية بتسجيل النفقات المرتبطة بالإقامة والعلاج.

إن عملية شراء سلع يكون المستشفى في حاجة لها تخضع لنفس هذه الإجراءات من تصريح، تنفيذ، احتفاظ وتسجيل.

إن تأدية خدمة الكشف بالأشعة للمريض يخضع كذلك إلى التصريح بالعملية من طرف الطبيب المعالج ويقوم بتنفيذ هذه العملية التقني المختص في الأشعة بعد تسديد هذا المريض للنفقات المترتبة عن هذه الخدمة عند وكيل الصرف الذي يختص بالمحافظة على النقدية وفي الأخير تهتم مصالح المحاسبة بتسجيل هذه العملية.

3.1.3 - التعاون والتنسيق

إن وضع مخطط تنظيمي مفصل للمؤسسة والقيام بوصف دقيق لمناصب العمل مع تحديد امتداد مسؤوليات كل موظف والفصل بين المسؤوليات الوظيفية لا تكفي لايجاد مخطط تنظيمي فعال ما لم يتم توضيح العلاقات السلمية والوظيفية بين مختلف الأنشطة، والاهتمام بالتركيبة البشرية المشرفة على مختلف الوظائف

ومراكز المسؤوليات على أن يجمع في قالب تعاوني وتنسيقي كافة أعمال المؤسسة في إطار متجانس كون القصد من ذلك تحقيق الأهداف المرسومة لهذه الأخيرة.

2.3 - سياسات وإجراءات ضمان المحافظة على أصول المؤسسة

نقصد بالسياسة التعبير عن الأهداف المحددة بمعنى اتخاذ القرار الإداري، أما الاجراء فهو الطريقة التي يتم بها تنفيذ السياسة الموضوعة. وعليه، فإن الاجراء هو الطريقة التي يتم بها تنفيذ القرار.

إن كبر حجم المؤسسة وانتشار أنشطتها يستلزم وجود أدوات رقابية فعالة على كل مستويات مراكز المسؤوليات الوظيفية خاصة منها المتعلقة بضمان المحافظة على الأصول. وعليه، فإن مخازن الأدوية بمستشفى على سبيل المثال يرتبط عضويا بمدخلاته المتمثلة في المواد الصيدلانية، وذلك من خلال عملية التصريح والمتمثلة في الهيئة المختصة والمشفرة على اختيار قائمة الأدوية التي يحتاج إليها المستشفى، ثم إلى الجهة المختصة بتنفيذ العملية وهي مصلحة المشتريات، وفي الأخير بالطرف الذي يسهر على التسجيل المحاسبي للعملية.

وحتى لا يقع المستشفى في مشاكل فقدان الأدوية، فإنه يتعين على الإدارة وضع السياسات والاجراءات النمطية لتفادي الوقوع تحت طائلة انقطاع المخزون. وينبغي التنبيه إلى أنه يحبز وجود هذه الاجراءات النمطية على شكل مكتوب والسعي دائما إلى تطويرها والتحسين منها، وقد يكون مستحسنا الاعتماد على رسومات لتوضيح مختلف مراحل دورة العمليات وتوضيح مراكز المسؤوليات، وذلك بغية اكتشاف نقاط القوة والضعف في كل دورة والتي بدورها تساعد على معرفة الاجراءات التي تحدد نوع الرقابة الداخلية التي تساهم بفعالية لتسهيل وسرعة القيام بمختلف المهام وذلك من خلال القيام بعملية تنميط الاجراءات الخاصة بها: أمن المؤسسة / أمن المخزون / أمن الخزينة.

3.3 - إجراءات التأكد من صحة البيانات المحاسبية

ويتم ذلك ببناء نظام معلومات متكامل بالمؤسسة يهتم بالجانب المحاسبي والاداري على حد سواء. ويتكون هذا النظام على سبيل المثال بالمستشفى على:

- مجموعة السجلات والدفاتر الخاصة بمصالح الأمر بالصرف وتلك المتعلقة بالمحاسبة العمومية.

- مجموعة وثائق اثبات، كسندات الطلبات والفواتير، والاشعارات والأذونات الخاصة بالمؤسسة.

- مخطط محاسبي خاص بالمؤسسة الاستشفائية.

- الميزانية المعتمدة بالمؤسسة العمومية ذات الطابع الاداري المتمثلة في المستشفى.

- التقارير سواء كانت خاصة أو دورية: كالوضعية المالية أو الختامية كالحساب الاداري وحساب التسيير، الخ...

وكما هو معلوم، فإن من بين الأهداف الأساسية لنظام الرقابة الداخلية التأكد من صحة القوائم المالية والتحقق من مدى الاعتماد عليها باعتبار أنها أساس جل القرارات الادارية في المؤسسة.

وبما أن دقة التقارير النهائية تعتمد في الأساس على دقة البيانات الأولية وكذا تشغيل هذه البيانات في الدورة المحاسبية، فإنه يتعين على نظام التقارير الادارية والاجراءات الرقابية الداخلية ضرورة الحد من أن تكون البيانات الأصلية خاطئة تفاديا لاتخاذ قرارات خاطئة.

ومن الاجراءات المستعملة للرفع من دقة تشغيل البيانات نجد تقسيم العمل على أجزاء صغيرة على النحو الذي يحقق مراجعة كل جزء عن طريق الجزء الذي سبقه وذلك حتى يتم ضمان صحة العملية كلها.

إضافة إلى ما سبق، فإن الرقابة المستندية هي الأخرى تعمل على زيادة دقة البيانات المحاسبية. وهذه الرقابة تهتم بالأساس على ضرورة الحصول على كل الوثائق الإثباتية وترتيبها على النحو الذي يسهل الرجوع إليها. كما تهتم أيضا بعملية تسجيلها أولا بأول وبصفة دقيقة كما تهتم كذلك بعمليات الترحيل التابعة لها.

4.3 - إجراءات رفع الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعة من قبل الإدارة

وتهتم هذه الإجراءات بدراسة العناصر الآتية:

1.4.3 - تأهيل الموظفين بدرجة مقبولة

بشكل عام، فإن الرقابة، فإن الرقابة الداخلية هي رقابة أشخاص على أشخاص. وعليه، فإنه لا يمكن وجود نظام رقابة داخلية فعال ما لم تكن هناك مجموعة من الموظفين مؤهلين تأهيلا كافيا.

ولتشجيع الموظفين بالالتزام بالسياسات الموضوعة من قبل الإدارة، فإنه ينبغي الاهتمام بالعناصر الآتية:

أ - اختيار الموظفين

إن حسن اختيار العمال بالمؤسسة ما يعتمد في الأساس على السياسة التوظيفية المنتهجة من طرف هذه الأخيرة، فاجراء مسابقات التوظيف قد تكون من أهم عوامل حسن اختيار الموظفين إذا ما روعيت فيه الشروط الموضوعية في هذا الشأن. وفي هذا الصدد فإن تلبية احتياجات المستشفى من الأطباء الأخصائيين والعامين والمرضين، والتقنيين السامين وكذا الإداريين يصبح أكثر من ضرورة لحسن سير المؤسسات الإستشفائية.

ب - تكوين الموظفين

ويمكن التمييز بين نوعين من التكوين أحدهما سابق والآخر لاحق، ويراد بالتكوين السابق الحصول على وظيفة بالمؤسسة تحتاج إلى معرفة مسبقة، بدونها لا يستطيع أن توظف العامل، في حين أن التكوين اللاحق فالمقصود من ورائه ترقية الموظف.

ومثال ذلك فإنه يتعين في حالة عدم وجود أمين مخزن القيام بتكوين موظف لأداء هذه المهمة الحساسة، ونفس المثال يضرب بشأن الأطباء والتقنيين في الصحة.

ج - الاشراف الاداري ومتابعة الأداء

الهدف من عملية الاشراف هو الجزاء بشقيه من ثواب أو عقاب.

والاشراف نوعان: أما أن يكون مباشرا ويتمثل في متابعة أداء الموظفين بصفة عينية مباشرة، وأما أن يكون غير مباشر وتأخذ المتابعة حينها شكل تقارير أداء يتم ارسالها من الرؤوس إلى مسؤوله المباشر.

مثال ذلك تقرير مراقب الجناح إلى مدير المستشفى وكذا متابعة هذا المراقب لأداء موظفيه.

د- نظام التحفيز

يمكن اعتبار أجر الموظف من العوامل التي تشجعه على الالتزام بالسياسات الادارية. وباعتبار أن ما يتقاضاه العامل ينقسم إلى قسمين هما:

- دخل أساسي: وهو ما يتقاضاه الموظف آخر كل شهر عموما.

- دخل اضافي (ثانوي): وهو ما يدفع للموظف نتيجة لتقييم الأداء بصفة دورية (شهر أو فصل تتمثل في مكافأة المردود الفردي أو الجماعي) أو في كل سنة (توزيع جزء من الأرباح على الموظفين).

مثال الأجر الأساسي ثابت مع الأيام القانونية للدوام. أما الإضافي فهو يخضع لتقييم مسؤول الجناح للموظفين الذين تحت مسؤوليته.

2.4.3 - اجراءات رفع الكفاءة التشغيلية وفعاليتها

إن رفع الكفاءة التشغيلية وفعاليتها تعتبر من أهم مهام نظام الرقابة الداخلية والجانب الحيوي. ذلك لأنه قد يحدث وأن تكون البيانات المحاسبية والتقارير واضحة وسليمة ودقيقة، غير أنه يوجد هناك اسراف واستغلال للموارد المتاحة للمؤسسة.

ويمكن تحقيق هذا الهدف ولو بصفة جزئية، بواسطة الوصف الدقيق لمختلف مناصب العمل وتحديد مجال المسؤوليات، واحداث نظام خاص بالتقارير والقيام بتطويره وتعديله كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

وعادة ما تستعمل المؤسسات نظام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية كأداة للرفع من الكفاءة والفعالية التشغيلية.

الموازنات التقديرية

وتعتبر من أقدم الطرق المستعملة في الرقابة. وبما أن هذه الموازنات تعكس المستوى النموذجي (حسب تصور الادارة)، لأداء المؤسسة ككل ومستويات كثيرة من أنشطتها. وبعد الحصول على النتائج الفعلية مرحليا أو في آخر السنة، فإن الادارة تقوم بعملية مقارنة بين ما تم تسطيره وما تم تحقيقه. ويكون الهدف الأساسي من هذه المقارنة هو تحديد وتحليل الفروق والانحرافات والبحث عن العناصر التي ساعدت على وجود هذه الاختلالات والتي على أساسها تستطيع الادارة العامة اتخاذ القرارات المناسبة أما بتصحيح التقديرات، وأما بتحسين

مستوى الأداء الفعلي، وهذا بغية ضمان أقصى كفاءة ممكنة وتحقيق الالتزام بالسياسات الادارية.

التكاليف المعيارية

عبارة عن تكاليف محددة سلفا بمعنى أنها أهداف تسعى الادارة العامة إلى الوصول إليها.

ويساعد هذا النوع من التكاليف على وضع الميزانيات التقديرية وتحديد تكاليف الانتاج بصفة تقديرية، وكذا امكانية تقييم ومتابعة الأداء، وتتم مقارنة ما هو معياري بما هو فعلي قصد تحديد وتحليل الانحرافات ومن ثم وضع وسائل الالتزام بالمعايير والأهداف أو تغيير ذلك.

والأمر الملاحظ في مؤسسات قطاع الصحة هو صعوبة وفي بعض الأحيان عدم وجود استخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، الأمر الذي يستدعي بذل العناية الكبيرة للتحكم في رفع الكفاءة التشغيلية وتحقيق فعاليتها.

5.3 - المراجعة الداخلية

1.5.3 - التعريف

إن معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية قد قام بتعريف المراجعة الداخلية كما يلي:

«هي وظيفة تقييمية لكل أنشطة المؤسسة واجراءات الرقابة الداخلية من طرف شخص أو أشخاص مؤهلين ومدربين عمليا بشكل مقبول وذلك قصد خدمة الادارة».

وفهم من هذا التعريف أن المراجعة الداخلية تقوم بتقييم كل أدوات واجراءات الرقابة دون أن تشارك في اتخاذ القرارات وتمتد مهامها لتغطي كل الأنشطة بالمؤسسة دون استثناء. ويكون القصد من هذه الوظيفة التابعة للمؤسسة هو خدمة الادارة فقط.

ويتولى القيام بوظيفة المراجعة الداخلية فريق من مستخدمي المؤسسة، حيث يتولون فحص كل العمليات وبشكل تفصيلي بناء على توجيهات الإدارة العامة.

2.5.3 - أهداف المراجعة الداخلية وأهميتها

يلاحظ أن مفهوم المراجعة قد تغير كثيرا وذلك تبعا للتطور التاريخي الذي شهدته هذه الوظيفة. وقد رافق هذا التغيير تغيرا مماثلا في أهداف المراجعة.

ففي بداية الأمر، كانت مهنة المراجعة تعتنى على الخصوص باكتشاف التهاون، والأخطاء والغش.

وتغير هذا الهدف بعد عام 1897 بالمثلثا ليصبح مقتصرا على التحقق من الدقة والصحة الحسابية للدفاتر والسجلات المحاسبية.

وقد تغير الهدف السابق ليحمل معنى وجوب القيام بدراسة تحليلية نقدية منظمة للدفاتر المحاسبية ومن ثم ابداء رأي فني مستقل يكون موضوع تقرير يقدم إلى الجهات التي كلفت المراجع بهذه العملية.

أما في الوقت الراهن، فإن دائرة أهداف المراجعة قد توسعت على النحو الذي صارت معه تهتم خاصة بالأمر التالية:

- مراقبة البرامج والخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.

- التحليل النقدي لحصيلة عمل المؤسسة مقارنة بالأهداف المسطرة.

- السعي إلى تحقيق الكفاءة والفعالية التشغيلية للمؤسسة وذلك بواسطة القضاء على كل مظاهر الإهمال، والضياع والإسراف.

وتظهر أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للإدارة العامة للمؤسسة الاستشفائية من خلال ما يتضمنه تقرير المراجع من عرض للنقائص المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة، ومن ثم محاولة التحسين فيه باتباع الاقتراحات والتوصيات المقدمة.

3.5.3 - تقسيم المراجعة من حيث مجال المراجعة

إن المراجعة المحاسبية والمالية ليست المراجعة الوحيدة ذلك لأن التطبيق العملي لهذه الوظيفة قد انتشر بشكل كبير. وبهذا، فقد ظهرت إلى الوجود عدة مفاهيم جديدة نجد من بينها: المراجعة الإدارية، والمراجعة الاجتماعية، والمراجعة القانونية، مراجعة النوعية، المراجعة الضريبية، المراجعة الطبية، الخ...

ونحاول فيما يلي شرح هذه الأنواع من المراجعات على نحو مختصر جدا:

أ - المراجعة المحاسبية والمالية: وتكون مختصة بالجانب المالي للمؤسسة.

ب - المراجعة الإدارية: وهي مراجعة تهتم بمجال التسيير، وتهدف أساس إلى:

- إيجاد الحلول للمشاكل المطروحة في إطار السياسة العامة.

- ضمان للإدارة العامة نوعية النتائج (Qualité des conclusions)

- ضمان للإدارة العامة قاعدة جيدة لاتخاذ القرار.

ج - المراجعة الاجتماعية: وتسعى هذه المراجعة إلى القيام بعمل مستقل وموضوعي يسمح بتقييم فعالية مختلف الأنشطة، وظيفة المستخدمين وخاصة بما يلي: التوظيف، التكوين، الأجور والمكافآت، تسيير ملفات المستخدمين (Carrières)، الاتصال والعلاقات الاجتماعية، حيث يتم تنظيمها في إطار نظام معلوماتي يسمح باستعمال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

د - المراجعة القانونية: وهي مهمة يكلف بها مهني مستقل قصد التحقق من مطابقة الوضعية (الحالة) القانونية وذلك بسبب:

- التعقيدات المتزايدة للنصوص التشريعية والتنظيمية.
- ضرورة تكييف الهياكل القانونية الأكثر كفاءة.
- وجود ضمانات تعاقدية مع الأطراف الأخرى.
- الاهتمام بالحماية القانونية لاختراعات المؤسسة.

هـ - مراجعة النوعية: حسب الجمعية الفرنسية للتقييس (Normalisation) هي فحص وتحليل منهجي لحالة متعلقة بمنتج وكذلك العمليات والتنظيمات الخاصة بالنوعية والتي تم الوصول إليها بالتعاون مع المهتمين قصد التحقق من مطابقة هذه الحالة مع النصوص الموضوعية وكذا مطابقتها مع الهدف الذي يراد تحقيقه.

و - المراجعة الجبائية: وتهتم بالتأكد من نظامية الوضعية الجبائية للمؤسسة، كما تهتم باحصاء وتقييم كل الانعكاسات الجبائية والتي تستطيع أن تولد تغييرا

في الهيكل أو في استعمال الأموال الاجتماعية قصد الاستفادة من الفرص المعطاة (الممنوحة) من طرف التنظيم. وفي الأخير السهر على تحسين التسيير الجبائي وذلك بغية تحقيق وفورات ضريبية.

ي - المراجعة الطبية: إن المستشفى وباعتباره هيئة عمومية، يحتوي على جملة من الخصائص التي لها علاقة بطبيعة وشروط إعداد الخدمة المؤداة لأفراد المجتمع. وتجدر الإشارة إلى أن فعالية المستشفى تتجلى قبل كل شيء في الإسعافات وفي هذا الصدد، فإنه قد ظهرت أنواع من المراجعة ذات الصلة الخاصة بالميدان الصحي والمتمثلة في المراجعات الطبية وتلك الخاصة بنوعية الإسعافات والتي يسهر على وضعها المهنيون الممارسون.

ومنه، فإنه كلما كان الحديث حول المراجعة بالمستشفى يحمل ذلك على المراجعة الطبية وتلك الخاصة بالإسعافات بمعنى تحقيق هدف العلاج الجيد. وإضافة إلى ذلك فإنه ينبغي الأخذ بعين الاعتبار البعد الاقتصادي وكذا نوعية تسيير المستشفى وتلك المتعلقة بمصالحه الخاصة بالإمداد.

وفي هذا الإطار، فإنه كثيرا ما تبقى المراجعة بالمستشفى، مجهولة رغم الميادين العديدة التي يمكن أن تستعمل فيها كوسيلة للتعرف وبعث عن التقييم أو تحسين الأداء.

وعليه فإن أهمية المراجعة الداخلية بالمستشفى يمكن أن تتجلى في كونها أداة للتحكم في التكاليف، وفي أدوات وقواعد التسيير وكذا في المخاطر وفي قدرتها على تحميل المسؤولية للأعوان.

أ - تحضير المستشفى للمراجعة الداخلية؛ كما هو معلوم، بأن المستشفى ينتمي إلى ثقافة خاصة قوامها تقديم الخدمة الطبية والإسعافات لكل الأشخاص بالمجتمع وفي كل الأوقات. وعلى هذا الأساس كان من اللازم والضروري على إدارة المستشفى أن تسخر كل ما لديها بغية التحكم الداخلي في عملية التسيير. وحتى يتمكن المستشفى من تحقيق ذلك على النحو الأفضل، جاءت الحاجة الملحة لإيجاد وظيفة المراجعة الداخلية به، على أن يتولى القيام بالمهام المنوطة بهذه الوظيفة إدارات ذات تأهيل وخبرة في العمل الميداني المتخصص وتسييره.

وفي هذا المجال، وكمرحلة أولى، فإنه يتعين على المستشفى الذي يسعى إلى إيجاد وظيفة المراجعة الداخلية أن يتبع الخطوات التالية: (7)

- البدء بالمراجعة الداخلية في الميادين التقليدية ذات الأهمية الكبيرة وذلك بالاهتمام بجانب الإجراءات الادارية والرقابية وكذا المحاسبية.

- ينبغي على المستشفيات التي ليس بمقدورها أن تكلف على الدوام شخصا للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية أن تستفيد بالمنهجية المتبعة من طرف هذه الوظيفة بصيغ مغايرة تتمثل أساسا في المراجعة الذاتية أو المراجعة الميدانية.

كما أنه ينبغي على المستشفى أن يتبع التوصيات التالية:

- الالتزام بالتكوين وإجراء التبرصات للمراجع والمراجعين.

- عدم الإفراط في التشديد على الالتزام بمعايير المراجعة وضرورة الاهتمام بالثقافة الاستشفائية التي قد يمكنها أن تساهم في العديد من المهن والحرف المتخصصة والتي تختلف غالبا عن غيرها.

- الالتزام بميثاق خاص بالمراجعة الداخلية يتم إمضاؤه من قبل مدير المستشفى، وذلك بعد إعلام الهيئات الاستشارية ومن جملة ما يتضمنه هذا الميثاق: توظيف المراجعين، وتحديد مهامهم ومسؤولياتهم وطرق عملهم وميادين المراجعة وكذا دور الذين تتم مراجعتهم.

- الالتزام بنشر تقرير نشاط المراجعين الداخليين، يحتوي على الميزانية ونتائجهم. وبهذه الشروط، فإن المراجعة الاستشفائية تستطيع مساهمة وبصفة إيجابية في المراجعة العمومية وكذا إثرائها.

ب - أنواع المراجعة الداخلية بالمستشفى: يمكن التمييز بين ثلاثة طرق أساسية للمراجعة الداخلية بالمستشفى:

الطريقة الأولى:

وجود خلية للمراجعة الداخلية بالمستشفى: إن إيجاد خلية للمراجعة الداخلية بالمستشفى ينبغي أن يتم تدريجيا وبشكل متحكم فيه وذلك عن طريق:

- البحث عن إتفاق للمنهجية المتبعة مع التحديد الدقيق لدور ومهام المراجع وطرق عمله.

- كما أنه ينبغي اختيار المهام البسيطة ذات الفائدة السريعة، والاستعانة بالأطراف الخارجية التي لها تجربة كبيرة في هذا الميدان.

تكون ميادين تدخل المراجعة الداخلية بالمستشفى في مرحلة الانطلاق على المستوى المحاسبي، على مستوى المشتريات والمخزونات ومن خلال متابعة الموازنة التقديرية وكذا النظام المعلوماتي الإداري ومصالح الامدادات.

ويتم سير مراحل المراجعة الداخلية بإعداد تشخيص أولي للمستشفى مع الأخذ بعين الاعتبار الأولويات المحددة من طرف السلطات العمومية المختصة وترجمة هذه الأولويات إلى أهداف داخلية تعبر عن خصوصيات المؤسسة. وكخطوة أخرى، يتم التعريف بالمناطق ذات المخاطر لرسم معالمها على المستويات الوظيفية من طرف الإدارة العامة للمستشفى.

ويستدعي الأمر، بعد ذلك، إعداد مخطط مراجعة وعرضه على طاقم الإدارة ليتم إنجازه من طرف مسؤولي المراجعة عن طريق رسالة مصدرة حول المراجعة محل التنفيذ. بعد ذلك، يتم إنجاز برنامج المراجعة من طرف المعنيين بذلك وإعداد تقرير أولي قصد التشاور مع أعضاء الوظيفة.

ومن خلال ما سبق، يلتزم مدير المستشفى بتنفيذ التوصيات المقترحة مع متابعة تطبيقها في الواقع وكذا إتخاذ التدابير اللازمة والضرورية في حالة عدم تنفيذها.

الطريقة الثانية:

المراجعة الميدانية: يمكن للمدير أن يستعمل وسائل بعد اختبارها في عملية المراجعة مع المحافظة على مسؤولياته، فهو بذلك يمارس المراجعة في مجالات محدودة جدا تختلف عن ميدان نشاطه. هذا المنظور من شأنه أن يساعد عددا كبيرا من المستشفيات.

تنبيه: يلاحظ في الميدان العملي، أن المؤسسات الاستشفائية قد تختلف عن بعضها البعض في جانب التخصص وكذا الحجم. وعلى هذا الأساس، فإنه يكون من المفيد جدا تأسيس خلية للمراجعة الداخلية بالمستشفى ذي الحجم الكبير. في حين أنه من غير المفيد إقتصاديا إيجاد خلية للمراجعة الداخلية

بالمستشفيات ذات الحجم الصغير، بالنظر إلى تكلفة إحداث وسير هذه الوظيفة. وفي هذه الحالة، يمكن اللجوء إلى طريقتي المراجعة الذاتية والميدانية حيث تعتبران وسيلتان مهمتان بين يدي مختلف مسؤولي المستشفى على تنوع مستوياتهم، ركذا الادارة العامة.

5.5.3 - معايير المراجعة

لا تعرف المراجعة بأهدافها فقط، وإنما كذلك بجملة من المعايير المستعملة حين تنفيذها، والتي تتطور عبر الزمن ومن بلد إلى آخر (8).

فمعايير المراجعة هي لصيقة بميدان المحاسبة والمؤسسات الحكومية التي لها علاقة بالمحاسبة. هناك ثلاث تصنيفات من المعايير هي: معايير عامة، معايير العمل، معايير اعداد التقرير.

أ - معايير عامة

- التأهيل العلمي والخبرة الميدانية: وهي معايير شخصية تميز المراجع وقدراته. الشيء الذي يتطلب بدرجة أولى من المراجع أن يكون متعدد التكوينات سواء في الميدان المحاسبي، القانوني والاقتصادي والضريبي.

هذا النوع في التكوين غير كاف ما لم يكن هناك تجديد منتظم ومتابعة للتغيرات الحاصلة قصد الاطلاع بها على مستوى المعارف، والتي تبرز بذلك المستوى العلمي والتأهيل الذي من شأنه أن يعود بالنتائج الايجابية على ممارسة هذه المهنة.

- الاستقلالية والموضوعية: هذا المعيار يتطلب عنصر الحرية في التفكير في اتخاذ المواقف دون الانحياز والوقوع في ذاتية تؤثر على مجريات العمل بصفة

واقعية، الشيء الذي يستدعي عدم وجود وضعيات ارتباط أو علاقة بين المراجع والوحدة محل المراجعة.

- بذل العناية المهنية الملائمة: لا تكون عملية بذل العناية المهنية كمية قابلة للقياس، وإنما تخضع لتصرفات شخصية مهنية تبحث عن الأداء والفعالية من خلال مواقف تأخذ بالظروف والمتغيرات المحيطة بذلك.

ب - معايير العمل: تعتمد أساسا على مايلي: التخطيط، تقييم الرقابة الداخلية، ادلة الاثبات.

- التخطيط السليم لعملية المراجعة: لايجاد خطة عملية وواقعية، يتطلب من المراجع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الداخلية والخارجية كمرحلة أساسية لايجاد برامج واتخاذ تدابير واجراءات قصد الوصول إلى نتائج.

- تقييم الرقابة الداخلية: يتطلب الأمر اجراء تقييم لنظام الرقابة الداخلية قصد اختبار مدى فعاليته وأدائه، ومن ثم اتخاذ الاجراءات اللازمة والدقيقة قصد تنفيذ البرامج، وهذا ما سنتناوله في المحور الموالي.

ج - معايير اعداد التقرير: باعتبار عملية اعداد التقرير آخر مرحلة يقوم بها المراجع، وهي الاخراج النهائي، الذي يحمل معلومات تكون في متناول الملاحظين والمعنيين من مسؤولين ومدراء. لذلك فإن احترام معيار اعداد التقرير، يتطلب تحريره بوضوح يجعله يمثل الصورة الحقيقية في نظر المرسل إليهم.

ثمة معلومات، يجب أن تتوفر داخل التقرير يمكن تلخيصها فيما يلي:

- هل الوثائق المحاسبية المقدمة تتلاءم والمبادئ المحاسبية، وفي هذا الشأن يجب أن يشير التقرير فيما إذا تم الالتزام بهذه المبادئ بشكل منتظم من دورة إلى أخرى.

- المعلومات المالية التي يحويها التقرير يجب أن تكون واقعية ومنطقية تتلاءم وحقيقة العمليات. وتظهر حقيقة المركز المالي وحقيقة النشاط.

- يجب أن يحتوي التقرير التعديلات والاقتراحات قصد تحسين الأداء دون الاقتصار على ذكر العيوب الماضية.

4 - تقييم نظام الرقابة الداخلية

1.4 - الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية

قد يختلف الهدف من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بين كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي، حيث يهتم الأول بهذه الدراسة بغية تحديد نطاق المراجعة وكذا معرفة مواطن الضعف لهذا النظام الأمر الذي يساعده على تقديم توصيات للمؤسسة لتحسين من نظامها.

في حين أن المراجع الداخلي يهتم بتقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية بشقيه المحاسبي والاداري، وذلك بهدف معرفة نقاط الضعف فيه واعطاء الارشادات والتوصيات التي تسمح للإدارة من التحسين المستمر والتطوير الدائم لهذا النظام على النحو الذي يحقق له فعالية مقبولة.

2.4 - تنظيم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وينبغي على المراجع أن يختار واحدة منها. هذا الاختيار يخضع في الأساس إلى طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها، ذلك لأن نظام الرقابة يمكن أن يختلف من مؤسسة إلى أخرى.

ويمكن التمييز بين ثلاثة طرق أساسية يستطيع المراجع من خلال واحدة منها أن ينظم عملية التقييم، وهي:

1.2.4 - الدورات (Cycles)

بمعنى تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مجموعات، كل مجموعة تحتوي على العمليات والحسابات التي تنتمي إلى عائلة واحدة، وتدعى هذه المجموعة بالدورة. وفي هذا الصدد، فإن المعهد الأمريكي للمراجعين المعتمدين، -ومن خلال إحدى لجانه- وقصد تسهيل عملية تقييم نظم الرقابة الداخلية قدم التقسيم الآتي:

- دورة الإيرادات

- دورة المصروفات

- دورة الإنتاج

- دورة التمويل

- دورة التقارير المالية المنشورة

ويلاحظ أن هذه اللجنة أشارت إلى أن تسميات ومحتويات الدورات قد اختلفت بسبب إختلاف طبيعة ونوعية نشاط المؤسسة، فالمستشفى يختلف في الكثير من جوانب أنشطته عن المؤسسات الاقتصادية الانتاجية.

وحسب هذا التقييم، فإنه بالنسبة للمستشفى يمكن أن تحتوي الدورات على ما يلي:

أ - دورة الإيرادات: وتحتوي عموماً على:

- تأدية الخدمات الطبية والاسعافات وما يرتبط بهما من إجراءات استلام

النقدية مقابل تأدية مثل هذه الخدمات.

- إعانات الدولة.

ب - دورة المصروفات: وتظهر هذه الدورة بالمشتريات، المرتبات المرتبطة بالأجور والنفقات الأخرى.

- المشتريات وتحتوي على:

- العمليات الخاصة بطلب شراء السلع والخدمات وحياسة الاستثمارات.

- الاجراءات المتعلقة بالمفاضلة بين عروض الموردين من حيث المواصفات والأسعار (العتاد الطبي والخاص بالإسعافات).

- الاجراءات الخاصة بإصدار أوامر الشراء، وتلك المتعلقة بإستلام وفحص المشتريات.

- العمليات التي تهتم بمردودات المشتريات أو تلك التي لها علاقة بالمشتريات والموردين.

- المرتبات والأجور: وهي تختص بما يلي:

تصنيف السلك الطبي وشبه الطبي والموظفين الإداريين والعمال الآخرين وتحديد المزايا النقدية والعينية الخاصة بكل صنف، وكذا إعداد تقارير أدائهم ومكافأاتهم والاستقطاعات وكل العمليات التي لها علاقة بالمستخدمين.

- النفقات الأخرى: وهي خاصة بالاجراءات المتعلقة بإعداد توقيع وإصدار الصكوك وكذا المصروفات النقدية.

- ج - دورة الإنتاج: (تأدية الخدمات الطبية والخاصة بالإسعافات في كل جناح) ومن بين ما تحتوي عليه هذه الدورة ما يلي:
- تخطيط الخدمات الفندقية المؤداة ومراقبتها.
 - تخطيط الخدمات الطبية وتلك الخاصة بالإسعافات من مداومة للمقيمين بالاستعجالات ومراقبتها.
 - تخطيط احتياجات الخدمات الطبية والخاصة بالإسعافات ومراقبتها.
 - دورة التكاليف ومحاسبتها.

- د - دورة التمويل: وهي العمليات التي تهتم بما يلي:
- بالنسبة للمستشفى العمومي هي تلك الإعانات الممنوحة من الدولة أو الجماعات المحلية، أما إذا كان المستشفى خاصا فينصب الاهتمام على ما يلي:
 - إصدار الأسهم والسندات والعمليات المتعلقة بهما ودفع حصص الأرباح أو الفوائد وعمليات التسجيل الخاصة بذلك.
 - إجراءات المفاضلة بين طرق التمويل المختلفة. الخ...

- هـ - دورة التقارير المالية المنشورة: وتختص هذه الدورة بالعمل المحاسبي اليومي والدوري واحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة والمستعملة بإعداد الوثائق المحاسبية الختامية، ومراجعة كل ذلك من طرف المراجع الداخلي وكذا تلك العمليات والتي لها صلة بإعداد التقارير المالية المنشورة.
- وعلى أساس التقييم أعلاه، يقوم المراجع ومساعدوه بتقييم ودراسة كل دورة

على حدة، وعند الانتهاء من هذه العملية تتكون لدى المراجع صورة كاملة على نظام الرقابة الداخلية بالمستشفى والاجراءات المطبقة به.

2.2.4 - وحدات النشاط

وتعنى بتقييم المؤسسة الاستشفائية إلى مراكز نشاطات أو وظائف إدارية أو أقسام ويتم تقييم ودراسة أنظمة الرقابة الداخلية لها مع الأخذ بعين الاعتبار العلاقات الموجودة فيما بينها، وذلك لأن هناك عددا من البيانات والمعلومات التي تتدفق بين الأنشطة والوظائف المتنوعة والأقسام لنفس المؤسسة.

ويمكن تقييم أنشطة ووظائف وأقسام المستشفى كما يلي:

- المشتريات / المخازن / الأجنحة... / الشؤون الإدارية / الشؤون المالية.

- الشؤون العامة...

وبعد القيام بعملية ودراسة وتقييم اجراءات الرقابة الداخلية لمختلف مراكز النشاط، فإنه يكون بمقدور المراجع التعرف على نقاط القوة والضعف والتي على أساسها يتمكن من إبداء رأيه على شكل توصيات...

3.2.4 - بنود القوائم المالية

قد تصلح هذه الطريقة على الخصوص بالعيادات الصغيرة، ويتم ذلك من خلال تقييم إجراءات الرقابة الداخلية للإستثمارات، المخزونات، الحقوق والنقدية... إلخ.

3.4 - وسائل تقييم الرقابة الداخلية

يعد اختيار الطريقة التنظيمية لتقييم الرقابة الداخلية، يشرع المراجع في عملية التقييم ذاتها، وذلك باستعمال إحدى وسائل التقييم. وتجدر الإشارة إلى أن هناك أكثر من وسيلة للتقييم. نقوم فيما يلي بدراسة أكثرها استخداما بين المراجعين.

1.3.4 - طريقة الاستبيان أو قائمة الأسئلة (قائمة الاستقصاء النموذجية)

وتتلخص هذه الطريقة في الاستقصاء عن طريق إعداد قائمة نموذجية بأسئلة وافية تخفض الاجراءات والطرق التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية السليم، حيث تصاغ هذه الأسئلة بعناية ووضوح، وتكون الإجابة عليها بنعم أو لا أو بتوضيح قصير تسهila لمهمة الأشخاص الموجهة إليهم.

وبعد الإجابة على قائمة الاستقصاء، وبعد الإطلاع على إجراءات وطرق الرقابة الداخلية المكتوبة، يكون المراجع في وضعية تسمح له من معرفة نقاط القوة والثغرات الموجودة بالنظام، والتي تمكنه من إتخاذ قرار حول مدى الاعتماد عليه.

2.3.4 - طريقة التقرير (الدراسة) الوصفي للرقابة الداخلية

بمقتضى هذه الطريقة يقوم المراجع ومساعدوه بوضع تقرير يصف جميع جوانب الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة، ويتضمن هذا التقرير شرحا مستوفيا وبدقة حول تدفق العمليات والمستندات وكذا حلقات الرقابة المختلفة، ويتضمن كذلك وصفا حول تقسيم مراكز المسؤوليات الوظيفية والتعرف على الشخص الذي يقوم بالعمل وبطريقة تنفيذه له.

و يتم تحقيق هذا الوصف عن طريق المقابلات والاستفسار والملاحظة والاطلاع على الاجراءات والطرق الرقابية المكتوبة وكذا الاختبار.

وتكون عملية التقييم بهذه الطريقة مجدية في الحالة التي تكون فيها المؤسسة موضوع الدراسة متوسطة الحجم حيث يكون نظام رقابتها الداخلية محدودا.

3.3.4 - طريقة خرائط النظم (خرائط التدفق)

هذه الطريقة جاءت كبديل للطريقة السابقة ذلك أن التقرير الوصفي قد يصعب فهمه الذي يتطلب قراءته عدة مرات ويتمعن.

إن هذه الطريقة هي وسيلة توضيحية تقوم بعرض المعلومات بصفة عامة وعلى نحو مجمع والتي تم تقديمها من مختلف مراكز المسؤوليات.

إن خرائط التدفق تختصر وبصفة كبيرة مختلف الشروح وتسمح بتقديم نظام الرقابة على نحو مختصر. هذه الطريقة العملية تستعمل عموما من طرف المؤسسات الكبيرة الحجم ويمكن استخدامها إذن في المستشفيات الجامعية الكبيرة في حين أن طريقة الاستقصاء قد تستعمل في المؤسسة الاستشفائية الصغيرة.

وفي الأخير، فإنه يلاحظ أن بنود نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإستشفائية لا يعني بالضرورة أنه محقق التطبيق. وعليه، فإنه يتعين على المراجع بذل العناية للتحقق من مدى تطبيقه الميداني، عن طريق اجراء الاختبارات اللازمة على النحو الذي يسمح من التيقن من صدق النتائج التي تم الحصول عليها عن طريق الاستبيان أو التقرير الوصفي أو تلك الخاصة بخرائط النظم.

5 - حدود وعوائق الرقابة الداخلية

إن التشغيل الجيد لنظام الرقابة الداخلية بمؤسسة ما، قد يقلص وبصفة محسوسة العديد من التعقيدات في الجانب التسييري وكذا التأويلات الخاطئة للرؤساء والمرؤوسين. ولكن مثل هذه الوضعية لا تقضي بصفة نهائية على عامل الخطر.

وبلاحظ محدودية الرقابة الداخلية في حالة ما إذا اعترضتها بعض العوائق على النحو الذي لا تستطيع معه ضمان تحقيق كل الأهداف المسطرة من طرف الإدارة وضمان حماية مطلقة لموجودات وموارد المؤسسة، وتتكون أهم عوائق الرقابة الداخلية من النقاط الموالية:

- إن وضع إجراء ما للرقابة الداخلية يخضع بالضرورة إلى العلاقة (المعادلة: تكلفة - منفعة) والتي تعني القيام بمقارنة تكلفة هذا الاجراء مع الخسارة المحتملة بسبب الأخطاء، الاهمال أو الغش. فإذا كان وضع هذا الاجراء في الميدان العمي wazzu تكون تكلفته أعلى من الخسارة المحتملة والتي تنجم عن تنفيذ العملية التي من أجلها وضع الإجراء. وعليه، فإنه من الناحية الاقتصادية ينبغي التخلي عن مثل هذا الاجراء. ومن الأمثلة نجد أن الفصل بين المسؤوليات الوظيفية قد تقود إلى ظاهرة مضاعفة عدد الموظفين. وينبغي التنبيه أنه في حالة الفصل بين الوظائف لا يراد بها زيادة مهام أخرى غير تلك الموجودة ولكن توزيعاً جديداً لها بين الموظفين.

- وبلاحظ أن معظم الرقابات تهتم على الخصوص بأنواع المبادلات والأنشطة العادة دون أن تعتني بتلك غير العادية وهذا الأمر غير العادي إذا ما حدث فإن يحد كثيراً من فعالية الرقابة الداخلية.

- إن تعديل شروط تسيير المؤسسة قد تجعل من الاجراءات التي كانت موجودة قبل التعديل، غير عملية في حالة ما إذا لم يتم تكييفها في حينها (الوقت المطلوب). وهذه الوضعية قد تحد من فعالية الرقابة الداخلية.

- إن احتمال حدوث الخطأ أمر وارد. ويمكن رد ذلك إلى عدم الاهتمام أو الانتباه، أو أخطاء مبنية على أساس الأحكام المسبقة (التخمين)، أو عدم الفهم الصحيح للتعليمات.

- إن تواطؤ أشخاص أجنب عن المؤسسة أو موظفيها يمكن وفي العديد من الحالات، اللعب على أنظمة الرقابة.

- عدم مراعاة قواعد الرقابة من قبل المسؤولين أنفسهم.

إن جملة هذه العقبات يمكن أن تكون سببا لكبح وإعاقة تأسيس نظام رقابة داخلية فعال، لكن هيئات المراجعة الداخلية والخارجية (التي ستقوم بدراساتها) تستطيع وبفعالية محاربة هذه الظواهر السلبية وتحسين مكونات نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال انذارات المراجعين المقدمة للإدارة العامة على شكل اقتراحات و/أو توصيات...

الخاتمة

قد أثبتت التجربة العلمية أن المؤسسات والهيئات الأكثر كفاءة وفعالية هي تلك التي قد قامت بوضع وإحكا نظام رقابة داخلية فعال، وهي كذلك تلك المؤسسات التي اهتمت بوظيفة المراجعة باعتبارها جملة التقنيات التي تسمح بتحليل وتقييم طرق المؤسسة.

وعلى ضوء دراستنا للرقابة الداخلية في قطاع الصحة فإننا خلصنا إلى النتائج التالية:

- إن إتساع نطاق نشاط وحجم المؤسسات والهيئات، وتطور الشكل القانوني لها وتفويض السلطة وتغير إجراءات المراجعة الخارجية قد جعل من وجود نظام الرقابة الداخلية أكثر من ضروري، حيث أن ضمان المحافظة على ممتلكات المؤسسات وضمان نوعية المعلومة وتفضل تحسين الأداء وتطبيق تعليمات الإدارة العامة تعتبر أهداف أساسية تسعى كل منشأة إلى تحقيقها.

- إن نظام الرقابة الداخلية لا يمكن أن تتحقق فعاليته إلا بوجود وبتوفير

العناصر التالية:

- مخطط تنظيمي جيد يتحقق فيه الإستقلال التنظيمي وتحديد الاختصاصات الوظيفية وكذا إحترام الفصل بين مراكز المسؤوليات الوظيفية من تصريح وتنفيذ واحتفاظ وتسجيل للعملية، وكذلك تحقيق مبدأ التعاون والتنسيق بين مختلف الهياكل والوظائف الموجودة بالتنظيم.

- إعداد ووضع السياسات والإجراءات الكفيلة بضمان المحافظة على الموجودات وكذا تلك المتعلقة بإجراءات التأكد من سلامة ودقة القوائم المحاسبية الختامية.

- إعداد ووضع اجراءات رفع الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعة من قبل الإدارة العامة. ولا يتحقق ذلك إلا بالسهر على عملية تأهيل الموظفين بدرجة مقبولة، ويتم ذلك بحسن إختيار الموظفين ابتداءً من حسن تكوينهم والاهتمام الجيد بالإشراف الإداري عليهم ومتابعة أداؤهم، وكذا التركيز على نظام التحفيز. رغم ذلك، فإنه من الضروري إعداد ووضع اجراءات رفع الكفاءة التشغيلية وفعاليتها، كما أن وجود وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر مكونا أساسيا من مكونات نظام الرقابة الداخلية الفعال.

- إن وجود نظام رقابة داخلية جيد قد يساهم كثيرا في التقليل من درجة الخطر دون أن تنفي وجوده. وعليه فإن هيئات المراجعة الداخلية منها الخارجية تستطيع وبفعالية المساعدة في تحسين مكونات هذا النظام وذلك من خلال الإنذارات المقدمة للإدارة العامة على شكل اقتراحات وتوصيات.

- إن مراجعة قد جاءت كوسيلة مساعدة لتحسين تسيير المؤسسات وإحكام الرقابة على أموالها، وذلك من خلالي:

- مراقبة البرامج والخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها.

- التحليل النقدي لحصيلة نشاط المؤسسة مقارنة بالأهداف المسطرة.

- السعي إلى تحقيق الكفاءة والفعالية التشغيلية للمؤسسة وذلك بواسطة القضاء على ظاهرة الإهمال والضياع والإسراف.

الهوامش

- (1) - د. محمود شوقي عطا الله، دراسات وبحوث في المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة -78، ص 99-100.
- (2) - ابراهيم علي عشاوي، أساسيات المراجعة والرقابة الداخلية، مطبعة دار القلم العربي، ج1، القاهرة، 1971، ص 171.
- (3) Lionel Collins, Gerard Valin, Audit et contrôle interne: Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, Publ. Dalloz, 4ème Edition, 1992, p. 35-36.
- (4) Ibid, p. 38.
- (5) H.F. Sttler, Audit principes et méthodes générales, Public Union, 1974, p. 77.
- (6) G. Pilot, Maitriser la gestion. I.F.G. Paris, 1979.
- (7) Jean Marie Fessler, Louis Rene Geffroy, L'audit à l'hôpital, Les Editions - E.S.F., Paris, 1988, p. 16.
- (8) J. Raffegean, P. Pufllis, R. Gouzals, Audit et contrôle des comptes, Edition - Publique Union, 1979, p. 26.