

جامعة غرداية  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
في ميدان: العلوم الاقتصادية، والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم المالية والمحاسبة , تخصص تدقيق ومراقبة التسيير  
بعنوان :

دور التدقيق الصحي الداخلي في تقييم نظام  
الرقابة الداخلية في المؤسسات الإستشفائية  
دراسة حالة في المؤسسة العمومية الإستشفائية غرداية

تحت إشراف الأستاذ: د. روني بوحفص

والأستاذة المساعدة: د. مرسلي نزيهة

من إعداد: الطالبتان

❖ كوريني أحلام حورية

❖ المقبض سارة

أعضاء لجنة المناقشة :

رئيسا

أ. د. محمد عجيلة

مشرفا ومقررا

د. إبراهيم دوار

مناقشا

د. زواويد لزهاري

# إِهْدَاء

إلى من اشتاق لها قلبي.. أُمي الحبيبة رحمها الله وأسكنها  
فسيح جنانه.

إلى أبي الغالي، حفظه الله وبارك في عمره.

إلى سندي في الحياة، زوجي الحبيب بارك الله في عمره.

إلى قرة عيني أبنائي وبناتي.

إلى إخوتي وأخواتي.

إلى كل أفراد عائلتي.

إلى عائلة زوجي.

إلى كل الزميلات والزملاء.

إلى كل من حملهم قلبي ولم يخطهم قلمي.

أحلام

# هَدَايَا

بسم الله الرحمن الرحيم  
( وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله و المؤمنون )  
صدق الله العظيم  
الهي لا يطيب الليل إلا بشركك و لا يطيب النهار إلا بطاعتك و لا تطيب  
اللحظات إلا بذكرك و لا تطيب الآخرة إلا بعفوك و لا تطيب الجنة إلا  
برؤيتك "الله جل جلاله" .  
إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة ..ونصح الأمة ..إلى نبي الرحمة و نور  
العالمين .. "سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم" .  
إلى من كلفه الله بالهبة و الوقار ..إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى  
من احمل اسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن يمد في عمره و يبارك في  
صحته إلى أعلى ما في الوجود إلى "أبي" .  
إلى ملاكي في الحياة ..إلى معنى الحب و الحنان و التفاني إلى بسمة  
الحياة و سر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي  
إلى أعلى الحبايب أمي .  
إلى من بهم اكبر و عليهم اعتمد إلى من بوجودهم اكتسب قوة و محبة  
لاحدود لها إلى أخواتي(أمنة ،رميساء، مروة ،علياء ) و إخواني (الأمين  
،الوليد) .  
إلى توأم روحي ورفيق دربي في هذه الحياة إلى زوجي و إلى ثمرة حياتي  
و التي بهما أحيا و بهما اسعد إلى ابني الحبيبين رؤى و محمد عزام .  
إلى كل من عائلتي الكبيرة و عائلة زوجي .  
لصديقتي و حبيبتي و شريكتي في المذكرة أحلام ، إلى صديقتي في  
العمل .  
لأساتذتنا الكرام و للأستاذ المشرف و اخص بالذكر الأستاذة ، لكل من  
عرفني و أحبني و ساندني من بعيد و من قريب .  
اهدي هذا العمل المتواضع

سارة

# شكرتكم

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على  
سيدنا محمد أشرف المرسلين وعلى آله وصحبه  
أجمعين

الحمد لله الذي وفقنا وأعاننا على إنجاز هذه  
الدراسة

نتقدم بأخلص كلمات الشكر ومعان التقدير  
والاحترام إلى الدكتور الأستاذ المشرف "رواني  
بوحفص"

كما نتقدم بالشكر والعرفان الخاص للأستاذة  
الفاضلة "مرسلي نزيهة"

دون أن ننسى شكر الأساتذة المحترمين أعضاء لجنة  
المناقشة

نتقدم بالشكر الخالص إلى كل من ساعدنا في إنجاز  
هذه المذكرة

و الله ولي التوفيق

شكرا.....

أحلام وسارة

## الملخص:

إن تدني مستوى الخدمات الصحية والوضعية التي آلت إليها المؤسسات الاستشفائية أدى إلى التفكير في التغيير وإيجاد ميكانزمات لتحسين نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر كحل لمجموعة كبيرة من المشاكل وكذلك التدقيق الداخلي الصحي الذي يلعب دور هام في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية.

الهدف من هذا البحث هو التعرف على نظام الرقابة الداخلي وتحديد العلاقة بينه وبين التدقيق الصحي الداخلي ودراسة ما إذا كان هذا الأخير يساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلي وتحديد الدور الذي يؤديه من أجل تحسين الأداء والتسيير في المؤسسات الاستشفائية بهدف الارتقاء بمستوى الخدمات الصحية.

من أهم النتائج التي تم استخلاصها ضعف نظام الرقابة بكل أنواعه (رقابة إدارية, رقابة محاسبية,..) وهذا راجع لغياب التدقيق الصحي الداخلي.

**الكلمات المفتاحية:** نظام رقابة داخلية - تدقيق صحي داخلي - معايير تدقيق داخلي - مؤسسات عمومية استشفائية.

**Résumé:**

Le faible niveau des services de santé et la situation critique des établissements hospitaliers ont amené le gouvernement à réfléchir au changement et à l'amélioration des mécanismes du système de contrôle interne considéré comme une solution a un large éventail de problèmes, ainsi que de déterminer le rôle de l'audit interne hospitalier dans l'amélioration du contrôle interne et de définir la relation qui l'est unie

Cette étude vise à démontrer le rôle de l'audit interne hospitalier dans l'évaluation du système de contrôle interne au sein des établissements publics hospitaliers.

Cette étude a abouti à un certain nombre de résultats les plus importants c'est la faiblesse du système de contrôle interne sous toutes ses formes (contrôle administratif, contrôle comptable), cette dernière est le résultat de la non approbation de l'audit interne hospitalier au sein de la structure organisationnelle de l'hôpital et l'absence d'un service qui s'occupe de cette mission qu'est l'audit.

**Mots-clés:** audit interne hospitalier-système de contrôle interne-normes d'audit interne-établissement public hospitalier

## قائمة المحتويات

إهداء

شكر

الملخص

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الاختصارات والرموز

مقدمة ..... أ-د

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي الصحي ونظام الرقابة الداخلية.....6-28

تمهيد:.....6

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي الصحي ونظام الرقابة الداخلية.....7-21

المطلب الأول: التدقيق الداخلي الصحي.....7-14

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....14-20

المطلب الثالث: الإطار التشريعي والقانوني للمؤسسات الإستشفائية.....21-21

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.....22-27

المطلب الأول: الدراسات المحلية.....22-23

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية.....23-26

المطلب الثالث: علاقة دراستنا بالدراسات السابقة:.....26-27

خلاصة الفصل:.....28

الفصل الثاني: دراسة حالة في المؤسسة العمومية الاستشفائية غرداية.....30-57

تمهيد:.....30

المبحث الأول: تشخيص نظام الرقابة الداخلي بالمؤسسة الإستشفائية ترشين إبراهيم.....31-44

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الإستشفائية ترشين إبراهيم.....31-32

المطلب الثاني: توصيف الوظائف المديرية بالمؤسسة الإستشفائية ترشين إبراهيم غرداية.....33-36

المطلب الثالث: تشخيص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإستشفائية EPH ترشين إبراهيم غرداية...37-44

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وواقع تطبيق التدقيق الداخلي الصحي بالمؤسسة الإستشفائية

ترشين ابراهيم.....45-56

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....49-45

المطلب الثاني: واقع تطبيق التدقيق الداخلي الصحي في مؤسسة ترشين ابراهيم.....51-50

المطلب الثالث: نموذج مقترح لتحليل وتوصيف وظيفة التدقيق الداخلي الصحي بالمؤسسات الإستشفائية 51-56

58 .....:خلاصة الفصل

60 .....:خاتمة

قائمة المراجع

فهرس المحتويات

## قائمة الجداول

- جدول رقم 01: القدرة الإستيعابية للمؤسسة الإستشفائية EPH ..... 34
- جدول رقم 02: تعداد المناصب إلى غاية 2018-12-31 ..... 35
- جدول رقم 03: الإيرادات 2017: ..... 37
- جدول رقم 04: النفقات 2017: ..... 38
- جدول رقم 05: استقصاء الرقابة الداخلية في الصيدلية ..... 45
- جدول رقم 06: نقاط القوة ونقاط الضعف في تسيير الصيدلية المؤسسة العمومية الاستشفائية "ترشين إبراهيم" ..... 46
- جدول رقم 07: استقصاء الرقابة الداخلية على المخازن ..... 47
- جدول رقم 08: نقاط القوة ونقاط الضعف في تسيير مخازن المؤسسة العمومية الاستشفائية "ترشين إبراهيم" ..... 48
- جدول رقم 09: جدول استقصاء حول تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتطبيق التدقيق الداخلي الصحي في المؤسسة الإستشفائية: ..... 50

## قائمة الأشكال

- الشكل رقم 01: مهمة التدقيق الداخلي ..... 14
- الشكل رقم 02: الدورة العامة لآليات الرقابة الداخلية..... 19
- الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية EPH "ترشين إبراهيم" ..... 36
- الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية " ترشين إبراهيم " مع اقتراح خلية للتدقيق  
الصحي الداخلي..... 57

## قائمة الاختصارات والرموز

باللغة العربية	باللغة الاجنبية	الرمز
معهد المدققين الداخليين	Institute of Internal Auditors	IIA
لجنة رعاية منظمة تريدواي	Commitee of sponsoring organisation of the treadway commission	COSO
الاطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي	Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne	CRIPP
لجنة تنسيق التدقيق الداخلي	Comité d'Harmonisation de l'Audit Interne	CHAI
المؤسسة العمومية الاستشفائية	Etablissement Public Hospitalier	EPH

# مقدمة

## مقدمة

## أ- توطئة:

تواجه المؤسسات الإستشفائية تحديات مع المحيط الخارجي، والتطور التكنولوجي من جهة وإدراك المريض بحقوقه وقلة الموارد من جهة أخرى، لذا أصبح من الضروري على المؤسسة الاستشفائية التغيير في طريقة تسييرها ومواجهة مشاكلها وتحسين خدماتها دون الرفع من نفقاتها.

ويعتبر التدقيق الصحي الداخلي من أهم أدوات الحوكمة الاستشفائية كونه يسمح بمستويات ضئيلة من الأخطاء و يساعد المسؤولين بالمؤسسات الاستشفائية على التسيير الفعال، وفي نفس السياق يزودهم بتقديرات ومعلومات تخص أنشطتهم.

لذلك فعلى المؤسسة الإستشفائية تبني نظام رقابة داخلية فعال من أجل اكتشاف أي انحراف في الوقت المناسب والحد من المخاطر، إذ تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أداة لتوجيه نظام الرقابة الداخلية وتساهم في تحسينه باستمرار.

كل هذا يقودنا إلى طرح الإشكالية التالية:

## ب- إشكالية الدراسة:

ما مدى مساهمة التدقيق الصحي الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية (ترشين إبراهيم) بولاية غرداية؟

## ج- الإشكاليات الفرعية:

لدراسة الإشكالية الرئيسية طرحنا التساؤلات التالية:

- فيما يتمثل التدقيق الصحي الداخلي ؟
- كيف يمكن لنظام الرقابة الداخلية إيجاد قيمة إضافية للمؤسسة الاستشفائية ؟
- ما هو واقع تطبيق التدقيق الصحي الداخلي في مؤسسة ترشين إبراهيم ؟
- كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاستشفائية ؟

## ح - فرضيات الدراسة:

التدقيق الصحي الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل يمارس بشكل موضوعي يشمل جميع دوائر المؤسسة الإستشفائية يسند إلى أشخاص أكفاء ذوي خبرة .

نظام الرقابة الداخلية الفعال يعمل على ضمان تحقيق الأهداف ويساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة والسعي لتحسين الأداء.

التدقيق الصحي الداخلي غير مطبق في المؤسسة الاستشفائية ترشين إبراهيم "غرداية".

التدقيق الصحي الداخلي أداة يتم من خلالها اكتشاف نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية .

### خ - مبررات إختيار الموضوع:

تتلخص دوافع اختيار موضوع الدراسة في ما يلي:

#### - الأسباب الذاتية:

- كون الموضوع يدخل في صميم التخصص ؛
- الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع؛
- حداثة الموضوع في المؤسسات الاستشفائية .

#### - الأسباب الموضوعية:

- الواقع المؤسف الذي آلت إليه المؤسسات الإستشفائية الجزائرية ؛
- الأهمية الكبيرة لوجود نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإستشفائية ؛
- أهمية التدقيق الصحي الداخلي وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإستشفائية ؛
- تصحيح الاعتقاد الخاطيء على أن مهنة التدقيق الداخلي مهمتها الردع وتسليط العقوبات .

#### د.أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- إبراز أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاستشفائية، ومعرفة مدى تطبيقه والتقييد بالمعايير في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية وتحديد العلاقة بينه وبين التدقيق الداخلي؛
- تحديد دور التدقيق الصحي الداخلي في الارتقاء بمستوى الخدمات الصحية من خلال تحسين أداؤها وتسييرها.

## ذ- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من:

- أهمية الموضوع وحساسية قطاع الصحة ؛
- أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسات بصفة عامة و المؤسسات الإستشفائية بصفة خاصة؛
- ضرورة البحث على آليات لتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الإستشفائية.

## ر- حدود الدراسة:

من أجل حل الإشكالية وبلوغ الأهداف المرجوة تم رسم حدود للدراسة:

- الإطار المكاني: اقتصرت دراستنا في المؤسسة العمومية الإستشفائية ترشين ابراهيم غرداية من أجل معرفة ما إذا كان التدقيق الصحي الداخلي يطبق في المؤسسة العمومية الاستشفائية و الدور الذي يؤديه في تقييم نظام الرقابة الداخلية .
- الإطار الزمني: شملت هذه الدراسة الفترة الزمنية للسنة المالية 2018 وفق ما توفر لدينا من معلومات.

## ز- منهج الدراسة:

للإمام بالموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي فهو منهج يساعدنا في عرض المعلومات ، فحصها ، تفسيرها وتحليلها مما يسمح لنا بالخروج باستنتاجات و اقتراحات واقعية.

بالإضافة إلى منهج دراسة حالة بالتركيز على حالة المؤسسة الإستشفائية ترشين إبراهيم بولاية غرداية مما يتيح التعمق في الحالة المدروسة من أجل الوصول إلى تعميمات علمية.

وكانت مصادر البيانات والمعلومات من خلال:

- أسلوب المسح المكتبي: جمع ما تيسر من كتب باللغتين العربية والأجنبية ،الرسالات والمذكرات الجامعية.
- الملاحظة والمقابلة: من أجل جمع المعلومات الخاصة بالجانب الميداني للإجابة على الإشكالية المطروحة.

## س. متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل: يتمثل في التدقيق الصحي الداخلي.

المتغير التابع: يتمثل في نظام الرقابة الداخلية.

ش. صعوبات الدراسة: من أهم الصعوبات التي واجهتنا في إنجاز هذه الدراسة ما يلي:

- قلة المراجع التي تناولت هذا الموضوع خاصة باللغة العربية؛
- تحفظ بعض المسؤولين عن الإجابة نظرا لحساسية القطاع وحساسية الموضوع ؛
- صعوبة مقابلة المسؤولين في المؤسسة الصحية؛
- صعوبة إسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة الصحية نظرا لعدم التطابق بينهما .

ع. هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية قسمنا بحثنا إلى فصلين:

**الفصل الأول:** تناولنا فيه الأدبيات النظرية والتطبيقية وقسمناه إلى

**المبحث الأول:** الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي الصحي ونظام الرقابة الداخلية تم التطرق إلى مفاهيم حول التدقيق الصحي الداخلي والمعايير المهنية وإلى نظام الرقابة الداخلية، تعريفه، أهدافه، و مقوماته.

**المبحث الثاني:** تناولنا فيه الأدبيات التطبيقية خصص للدراسات السابقة التي تناولت نفس الموضوع أو تناولت أحد متغيرات الدراسة بإعطاء لمحة مختصرة عنها.

**الفصل الثاني:** والتمثل في الدراسة الميدانية

تم تقسيمه إلى مبحثين:

**المبحث الأول:** تم التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وتوصيف الوظائف للمؤسسة والهيكل التنظيمي للمؤسسة

**المبحث الثاني:** تقييم نظام الرقابة الداخلية وواقع تطبيق التدقيق الداخلي الصحي بالمؤسسة محل الدراسة.

# الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الداخلي الصحي وتقييم نظام الرقابة الداخلية

**تمهيد:**

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أهم أداة لتقييم نشاط أي مؤسسة يعمل على تحديد الانحرافات وتصحيحها، ولتقييم فعاليته كان لابد من إيجاد آليات تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها ألا وهي التدقيق الداخلي.

والمؤسسات الصحية بصفة عامة والمؤسسات الصحية العمومية بصفة خاصة أصبح لزاما عليها أن تتبنى هذه الآليات للارتقاء بمستوى الخدمة المقدمة للمرضى، لأن رقي المجتمع لا يتحقق إلا من خلال توفير الراحة البدنية والنفسية والاجتماعية للفرد.

لهذا سنحاول في هذا الفصل في المبحث الأول التطرق للأدبيات النظرية للتدقيق الصحي الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثاني سنتطرق إلى الأدبيات التطبيقية من خلال عرض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع دراستنا.

## المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي الصحي ونظام الرقابة الداخلية

قطاع الصحة جد حساس لما يكتسبه من أهمية في حياة الفرد والمجتمع، ويشكل عاملاً أساسياً في التنمية الاقتصادية، وبالتالي فإن المؤسسة الصحية للمحافظة على ممتلكاتها، لا بد لها من نظام رقابة داخلية فعال يعمل على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وحالات الغش والسرقة، وهذا النظام لا بد له من آلية تقوم بتقييمه والمتمثلة في التدقيق الصحي الداخلي.

### المطلب الأول: التدقيق الصحي الداخلي

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى التدقيق الصحي الداخلي والمعايير المنظمة لهذه الوظيفة حيث أن التدقيق الصحي الداخلي يمس جانبين الجانب الطبي والجانب الإداري، المالي والمحاسبي.

للإشارة فقط أنه تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة لصالح مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف، الحجم، التعقيد والهيكلية ومع أن تلك الاختلافات، قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي إلا أن التقيد بالمعايير الدولية لممارسة المهنة للتدقيق الداخلي يشكل أمراً أساسياً<sup>1</sup>.

#### 1- تعريف التدقيق الداخلي الصحي:

هو نشاط تقييمي ممثلاً داخل المؤسسة يهدف إلى فحص وتقييم النواحي التشغيلية، المحاسبية والمالية يقوم به جهاز داخلي مستقل عن إدارة المؤسسة لتقديم ضمان للإدارة العليا عن مدى تنفيذ السياسات وقياس الأداء وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها<sup>2</sup>.

هو نشاط تأكيدي استشاري مستقل موضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه<sup>3</sup>.

كذلك يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه أداة من أدوات الرقابة الداخلية فهو يساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز أنشطة المؤسسة<sup>4</sup>.

كما يعرف التدقيق الداخلي على أنه نشاط مستقل وهادف يمنح المؤسسة تأمين على درجة التحكم في العمليات ويقدم النصائح من أجل المساهمة والتحسين في إيجاد قيمة مضافة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ناجي فياض المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، جمعية المدققين الداخليين، لبنان. ص 1.

<sup>2</sup> سامي محمد وقاد، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي، ط1، الأردن، 2010، ص 204.

<sup>3</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2014، ص 44.

<sup>4</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، دار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2006، ص 262.

تعريف آخر حسب IIA تزويد أعضاء المؤسسة ببيانات ومعلومات تحليلية وعمل دراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بعدد الأنشطة التي يتم تدقيقها<sup>2</sup>.

وبناء على ما سبق يمكن أن نستخلص أن "التدقيق الداخلي في المؤسسة الإستشفائية هو نشاط مستقل، مصمم ليزيد من قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها من خلال تزويدها ببيانات ومعلومات تسمح بتقييم أدائها ونظام رقابتها الداخلية.

## 2- أنواع التدقيق الداخلي:

2-1 - التدقيق المالي: التوجه المحاسبي للتدقيق الداخلي أي مراجعة التقارير والسجلات والمستندات الثبوتية للتحقق من أنه قد تم تسجيلها بدقة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمحلية.

و ما قاله Seiller عن التدقيق المالي "سنة عمل تدقيق داخلي تساوي ثلاث سنوات تدقيق مالي خارجي".

- حيث يعنى بشكل أساسي بفحص ومراجعة العمليات المالية؛
- يؤكد على صحة وعدالة البيانات المالية؛
- يهدف إلى تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي؛
- يتساوى ضمن هذا التوجه التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مهمة الشهادة حول البيانات المالية<sup>3</sup>.

## 2-2- التدقيق الإداري:

يطلق عليه البعض تدقيق الإذعان وهو عبارة عن مراجعة الضوابط المالية وضوابط الأنشطة وماله علاقة بالقوانين والتنظيمات:

- تحديد التجاوزات التي قد تكون حصلت على المصاريف الإدارية وعلى القوانين والتعليمات؛
- يساعد في رفع مستوى أداء الإدارة نفسها عن طريق تعزيز طاقتها على الإدارة؛
- يقوم بتقديم الاقتراحات حول النقاط التي تتبين له وإبداء النصح للإدارة عن رأيه بكيفية تصحيحها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Michel Jonquière et Michel juras , l'audit une même démarche intelligente pour tous , édition EMS, Paris, 2015 p24.

<sup>2</sup> - داوود يوسف صبح، " دليل التدقيق الداخلي"، كلية إتحاد المصارف العربية، لبنان، 2010، ص 49

<sup>3</sup> - المرجع السابق، ص ص 51-52.

<sup>4</sup> - المرجع السابق، ص ص 52-53.

## 2-3 تدقيق العمليات التشغيلية:

يتم تقييم التنفيذ أو الإنجاز أو مراجعة شاملة أو واسعة أو تحليلية للإجراءات التشغيلية للدوائر والضوابط الداخلية للتقييم مدى الملائمة الاقتصادية والكفاءة والفعالية، حيث يعني بما قد تم من عمليات وبما قد يكون وما يجب أن يكون أي تدقيق شامل لجميع العمليات<sup>1</sup>.

## 2-4 التدقيق الداخلي لأغراض خاصة:

وهذا التدقيق يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد به من موضوعات تكلفة الإدارة العليا للقيام بها ويكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي، ويشمل هذا النوع من التدقيق من وجهة نظر الباحث عمليات التفتيش الفجائية والتي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد<sup>2</sup>.

## 3- أهداف التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الشامل للمؤسسة ويوفر عدة وظائف هامة للمراقبة يمكن أن يكون بمثابة آليات الرقابة الكشفية وآلية الرقابة الوقائية<sup>3</sup>.

وحسب معهد التدقيق الداخليين هو أن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بما عليه، وذلك بتزويدهم ببيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المنشورة والتوصيات بعدد الأنشطة التي يتم تدقيقها<sup>4</sup>.

و يهدف التدقيق الداخلي إلى المساعدة الإدارية في مايلي:

- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر؛
- تقييم وتحسين فعالية الرقابة؛
- تقييم وتحسين فعاليات عمليات التحكم المؤسسي؛
- توفير حماية للأصول السجلات من الضياع والسرقة والاختلاس والتزوير وسوء الاستخدام؛
- توفير الدقة واثقة في البيانات المحاسبة التي تتضمنها دفاتر وسجلات وحسابات المؤسسة؛
- تحفيز النهوض بالكفاءة الإدارية والتشغيلية للمؤسسة بشكل عام؛

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 54.

<sup>2</sup> رولا عبد المجيد محمد إنشاصي، "دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص 61.

<sup>3</sup> رندة محمد سعيد، "دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2016، ص 23.

<sup>4</sup> خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 33.

- تشجيع السير بالسياسات الإدارية وفق الطريق المرسوم لها<sup>1</sup>؛
  - ترشيد القرارات المتعلقة بالبيئة الاقتصادية للمؤسسة والأجهزة والوكالات الحكومية الأخرى؛
  - اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات الحسابية؛
  - التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مما سبق نستخلص أن أهداف التدقيق الداخلي هي: المنع - الاكتشاف - التصحيح.<sup>2</sup>

#### 4- معايير التدقيق الداخلي:

بما أن التدقيق الداخلي أحد عناصر التحكم المؤسسي من خلال دوره في حماية أموال المؤسسة وحماية خطط الإدارة ضد الانحراف، وباعتباره أداة الرقابة على الرقابة، لذا يجب هيكلة وتقويم وضبط عمل المدققين الداخليين من خلال توجيههم لممارسة التدقيق الداخلي وتوفير إطار مرجعي لأداء وتعزيز خدمات التدقيق ذات القيمة المضافة، فقد أصدر معهد المدققين الداخليين IIA معايير.

إلا أنه في القطاع العام هذه المعايير يمكن أن لا تطبق بمجملها نظرا لتناقضها مع التشريعات والتنظيمات المحلية، ويمكن أن تختلف مع التعريفات المتبناة في إطار CRIPP de IIA.<sup>3</sup>

#### 1-4 معايير الخصائص:

هي عبارة عن أربعة معايير رئيسية<sup>4</sup>:

- معيار رقم 1000 المسؤولية، السلطة، الغرض: يجب تحديد غرض، سلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق الداخلي.
- معيار رقم 1100 الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.
- معيار 1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة والتطوير المهني المستمر.
- معيار رقم 1300 برنامج تأكيد وتحسين الجودة: تأكيد وتحسين الجودة لتقسيم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي إما بتقييمات داخلية أو خارجية على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات.

1- عطا الله أحمد سويلم الحسبان " الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، دار الراية،الأردن، 2009، ص 60.  
2- وجدي حامد الحجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي الإسكندرية، مصر، 2010، ص 12.

<sup>3</sup> Arthur piper , « l'audit dans le secteur public », enquête du CBOK sur les pratiques de l'audit interne. Paris, 2015p,18.

4 - . ناجي فياض، مرجع سبق ذكره، ص ص 4-5.

لذا فإن المبادئ الأساسية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، والتي إن لم تتوفر في المدقق الداخلي لا يمكننا القول أنه قد قام بأداء مهمته على نحو فعال إلا من خلال:<sup>1</sup>

- إظهار النزاهة؛
- إثبات الكفاءة والضمير المهني؛
- إثبات الموضوعية والاستقلالية؛
- يكون متناسق مع إستراتيجية المؤسسة؛
- التواصل بشكل فعال؛
- وجوب الاستباقية، الدقة والتوجه المستقبلي؛
- توفير تأمين للتدقيق القائم على أساس المخاطر.

#### 2-4 معايير الأداء:

تتضمن معايير الأداء سبعة معايير رئيسية<sup>2</sup>:

- **معيار 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي:** التخطيط وتحديد أولويات والسياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق.
- **معيار 2100 طبيعة العمل:** قيام التدقيق بتقديم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها والمساعدة في الحفاظ على ضوابط رقابة فعالة.
- **معيار رقم 2200 تخطيط مهمة التدقيق:** يجب تحديد أهداف النشاط وتخصيص الموارد لإنجاز المهمة ووضع إستراتيجية عمل لتحقيق الأهداف المسطرة.
- **معيار رقم 2300 تنفيذ مهمة التدقيق:** يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.
- **معيار 2400 تبليغ النتائج:** يجب تبليغ نتائج مهام التدقيق للأطراف المعنية وإبداء التوصيات الصحيحة، موضوعية، واضحة موجزة وبناءة وفي التوقيت المناسب.
- **معيار رقم 2500 مراقبة سير العمل:** الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يوضح نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء الناتج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.
- **المعيار 2600 التبليغ عن قبول المخاطر:** تحديد المخاطر التي قبلتها الإدارة على أثر مهام التدقيق.

<sup>1</sup> - Comité d'harmonisation de l'audit CHAI, « l'examen des politiques d'audit interne », « séminaire 28 avril , 2017 , Paris , p 58.

<sup>2</sup> ناجي فياض، مرجع سبق ذكره بتصريف. ص4.

## 5 - تقنيات التدقيق الداخلي:

هو برنامج يتم إعداده من طرف فريق التدقيق الذي يترأسه مدير المهمة هو عبارة عن برنامج عمل يتم من خلاله توزيع المهام على المدققين الداخليين كل حسب اختصاصه.

- يتم تحديد المخاطر من خلال إعداد وتحليل استقصاء الرقابة الداخلية ويقوم فريق التدقيق بالمهام الأولية كالجرد، تجميع الوثائق.

- وضع اللمسات الأخيرة على الاستقصاء بتحديد الأسئلة المفتاحية التي تؤدي إلى تحقيق أهداف المهمة.<sup>1</sup>  
اختيار الأدوات المثلى من أجل إنجاز المهمة والتي تسمح بتطبيق المعايير، من بين هذه الأدوات والأكثر استخداماً:<sup>2</sup>

### أ- المقابلات وقائمة الاستقصاء:

يستفسر المدقق الداخلي أثناء أداء مهمته على الكثير من الأمور الخاصة بنشاط كل مصلحة والشروح تكون إما كتابية أو شفوية والمقابلة مع العاملين تعتبر مصدر مهم للمعلومات وأسئلة الاستقصاء يمكن تقسيمها إلى فئتين:

- أسئلة ذات خيارات متعددة والإجابات محدودة، QCM.

- أسئلة مفتوحة وإجابات غير محدودة. QO.<sup>3</sup>

### ب- خرائط التدفقات (flow chart):

تعتبر أهم الوسائل التي تستخدم لشرح نظام الرقابة الداخلية قبل عملية التدقيق التي تسمح بتحديد النقائص والأخطاء فهي خرائط تتابع تقوم بوصف إجراءات التبادلات بين المصالح عن طريق رموز تقوم مقام الملخص.

ونجيب على الأسئلة لماذا؟ كيف؟ متى؟ من؟، لماذا تستخدمه - كيف تستخدمه - متى تستخدمه - من يستخدمه.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Jaque Renard , théorie et pratiques de l'audit interne », les éditions d'organisation , Paris, 1994, p 228

<sup>2</sup> Pierre shick, jacque verra, olivier parege , « audit interne et référentiels de risque dunod, Paris , 2010, pp 175-194.

<sup>3</sup> Ibid, pp-193-194. .

<sup>4</sup> Ibid, ,p, 195

الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة، وتوضع الاستقصاءات النموذجية عن الرقابة الداخلية في صورة أسئلة مبنية على افتراض أن بعض الإجراءات المطبقة بصورة عامة في المؤسسة مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة.<sup>1</sup>

### ج- مسار التدقيق:

هي في الأساس تقنية للرقابة المحاسبية يستخدمها المدققين الخارجيين لكن يلجأ لاستخدامها المدقق الداخلي هي مجموعة من الإجراءات تسمح بـ:

- يتتبع المعلومة من البداية إلى نهاية المسار مع إعادة بناء الترتيب الزمني للعمليات؛
- التتبع التصاعدي والتنازلي للأحداث (مسار تدقيق الساكن)؛
- تتبع مسار التدقيق الديناميكي.<sup>2</sup>

### 6- محتويات تقرير التدقيق الداخلي:

يجب على المدققين الداخليين أن يقدموا تقريراً عن كل مهمة توكل إليهم هذا التقرير يجب أن يحوي مايلي:

- تقييم ملائمة وفعالية نظام الرقابة والتدقيق المتبع بالمقارنة على مستوى المخاطر للدائرة؛
- تفاصيل الكشف والفحص الميداني للمقارنة مع البرنامج الموضوع لتنفيذ المهمة وبيان أي متغيرات عن خطة العمل الرقابي السابقة للدائرة؛
- لفت الانتباه إلى أن توصيات أو اقتراحات التصحيح المخالفات أو لتحسين الأداء.
- كما يجب إعداد مسودة التقرير وتقديمها إلى مدير دائرة التدقيق تحتوى للبيانات التالية:
  - ملخص ما تم ايجاده خلال مهمة التدقيق؛
  - الملاحظات والتوصيات حول الدائرة موضوع المهمة وردود الإدارة عليها؛
  - الحلول المقترحة والقابلة للتنفيذ.<sup>3</sup>

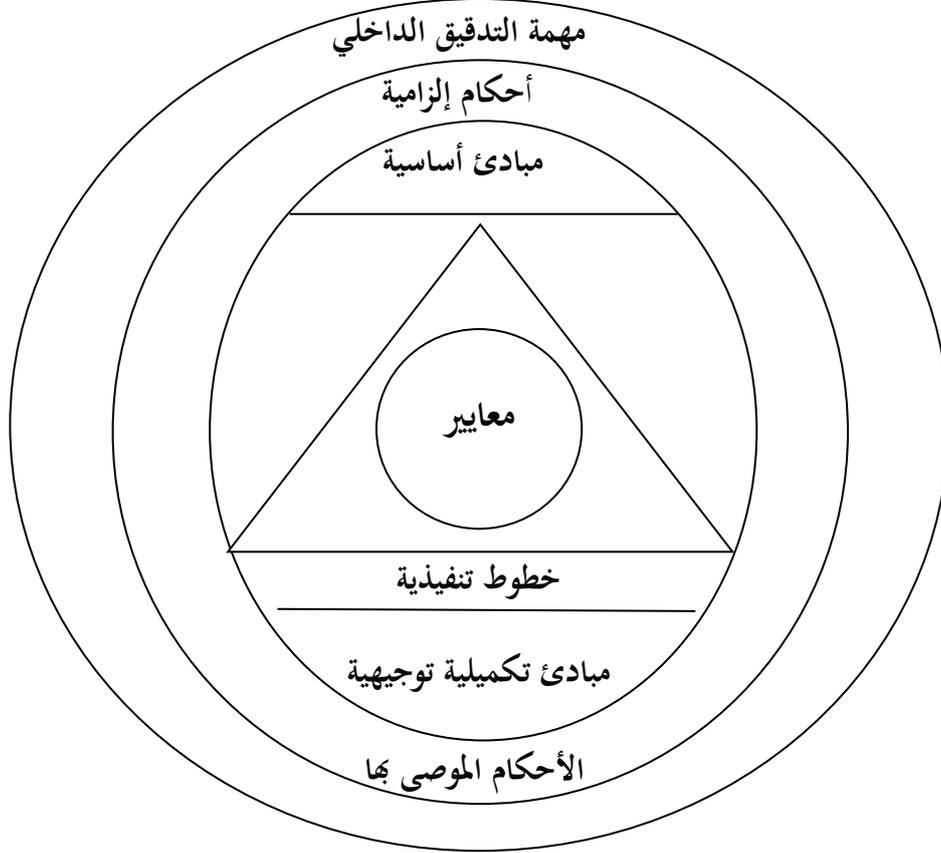
<sup>1</sup> - محمد صحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية، مصر، 1998، ص142

<sup>2</sup> - Ibid, p, 195

<sup>3</sup> - داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره ص، 259.

والشكل التالي يلخص مهمة التدقيق الداخلي:

الشكل رقم 01 : مهمة التدقيق الداخلي



source :Comité d'harmonisation de l'audit CHAI, op-cit ,p 58.

### المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية كبيرة في المؤسسات الصحية لضمان السير السليم والمحكم لنشاطها، وذلك لان بناءها التنظيمي يتميز بالتعقيد من حيث مفاهيم السلطة، ومن حيث النشاط المستمر للمؤسسة 24 سا/24 سا، 7 أيام/7 أيام، لذا يجب توفر نظام رقابي محكم من أجل الارتقاء بمستوى وجودة الخدمات الصحية المقدمة.

**1- تعريف نظام الرقابة الداخلية:**

يعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه "أي أعمال تقوم بها الإدارة لتشجيع تحقيق الأهداف، يتولى نشاط التدقيق الداخلي تخطيط وتنظيم وتوجيه أعمال كافية لتوفير تأكيدات معقولة بأن الأهداف والغايات سوف تتحقق، لذلك فإن الرقابة نتيجة حتمية للتخطيط والتنظيم والتوجيه السليم من قبل الإدارة<sup>1</sup>.

ويعرف حسب COSO: عرف التقرير نظام الرقابة الداخلية بأنها عملية تتأثر بمجلس إجازة الوحدة والأشخاص والتي تصمم لتوفير تأكيد معقول وتحقيق الأهداف الرئيسية التالية:

- فعالية وكفاءة العمليات؛
- موثوقية وإكمال التقارير المالية؛
- الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات<sup>2</sup>.

تعددت التعاريف للرقابة الداخلية منها "أجهزة"، "وسائل"، "عمليات"، "أنظمة لكن ندرك أن الكل يتفق لتحديد على أنه لا يتعلق الأمر هنا بوظيفة بل "بمجموعة من الأجهزة وضعت من طرف مسؤولين من جميع المستويات للسيطرة على تشغيل أنشطتهم<sup>3</sup>.

**2- أهداف نظام الرقابة الداخلية:**

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق مايلي:

- حماية أصول المؤسسة من السرقة والاختلاس والتلاعب؛
  - ضمان تحقيق الدقة للبيانات المحاسبية بما يكفل سلامة المعلومات والتقارير التي يتم إعدادها داخل المؤسسة؛
  - ضمان صحة وسلامة نظم التخطيط والرقابة وتقييم وتنمية الكفاية الإنتاجية والكفاءة الإدارية؛
  - ضمان تحقيق السير حسب السياسات الإدارية وتنفيذ القرارات الرشيدة<sup>4</sup>.
- حسب IIA "من أهداف نظام الرقابة الداخلية الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد" أي الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة<sup>5</sup>.

1- خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 313.

2- المرجع السابق، ص ص 316-338.

3- jacques renard ,Théorie et pratique de l'audit interne , eyrolle éditions d'organisation , Paris 2010, p135. -

4 سامي الوقاد، مرجع سبق ذكره، ص 171.

5 Jacques renard « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation , op-cit , p 107.

حسب معيار A1 2120 IIA من معايير المهنة يتم تحديد الجوانب التي يتم تقييم الرقابة الداخلية من خلالها والأهداف التي يتعين تحقيقها هي:

- حماية الأصول، ليست المادية فحسب بل عنصرين لا تقل أهمية وهي المورد البشري وصورة المؤسسة.
- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية؛
- كفاءة وفعالية العمليات (إدارة المخاطر جزء لا يتجزأ من العمليات)<sup>1</sup>.

### 3- أنواع الرقابة الداخلية:

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع هي:

#### 3-1- الرقابة الإدارية:

إنها وظيفة إدارية وعملية مستمرة متجددة يتم بمقتضاها التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعية وأن خطط المؤسسة تنفذ، والكشف عن الانحرافات السلبية في العمل تم القيام بإجراءات تصحيحية.

الرقابة الإدارية وظيفة تسعى إلى تحديد وكشف الأخطاء في أداء العاملين وتصحيحها وتدعيم الانحرافات الإيجابية بغرض تحقيق الجودة المطلوبة في الأداء.

وللرقابة الإدارية أهداف رئيسية تتلخص فيما يلي:

- حماية الصالح العام وذلك بمراقبة النشاطات وسير العمل وفق الخطط بشكل تكميلي؛
- توجيه القيادة الإدارية، توجيه السلطة المسؤولة نحو التدخل السريع لحماية الصالح العام واتخاذ القرارات المناسبة<sup>2</sup>.

#### 3-2- الرقابة المحاسبية:

تختص بالعمل على تحقيق حماية أصول المؤسسة من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام وضمان دقة البيانات المحاسبية من خلال الحد من وقوع عمليات الغش والأخطاء واكتشافها وتصحيحها باتخاذ الإجراءات التالية:

- الأصول المسجلة بالدفاتر هي الأصول الموجودة فعلا في حيازة المنشأة؛
- تنفيذ العمليات وفقا للقرارات الإدارية؛

<sup>1</sup> -Ibid, p p143-145.

<sup>2</sup> -نسرين محمد عمر، "أثر نظم الرقابة الإدارية في تحسين جودة الخدمات الصحية"، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014، ص 9.

- العمليات التي تسجل في الدفاتر عمليات حقيقية حدثت بالفعل ولها ما يؤيدها من المستندات؛
  - القيم المسجلة قيم صحيحة؛
  - العمليات تسجل بالدفاتر بطريقة تسمح بإعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.<sup>1</sup>
- (بالنسبة للمؤسسة الصحية العمومية وحسب المادة 302 من قانون الصحة 18-11، تسجل العمليات وفق لمبادئ المحاسبة العمومية بالنسبة لنفقات المستخدمين ووفق النظام المالي المحاسبي بالنسبة للنفقات الأخرى)<sup>2</sup>.

### 3-3- الرقابة المالية بالنسبة للمؤسسات الاستشفائية:

الأمر بالصرف (مدير المستشفى) هو المسؤول الأول عن عملية الرقابة المالية في حلقة الرقابة ثم يليه المحاسب العمومي يمارس رقابته على الأمر بالصرف وهو مسؤول عن جميع العمليات التي يقوم بها عند قيامه بالرقابة أو عند مراقبة الوثائق المحاسبية وسندات الإثبات، مخول لتنفيذ عمليات مالية في اختصاصه سواء في مجال تحصيل أو دفع النفقات بعد مراقبته لمشروعية التحصيل أو الدفع، يقوم بعملية الرقابة ومطابقة النفقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها واستوائها لشروط الشكلية والموضوعية وتنتهي الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي إما بإقراره شرعية النفقة وبالتالي دفعها، وإما بإقراره عدم شرعية النفقة بسبب من الأسباب ويقوم برفضها.

وهناك رقابة مالية قبلية من طرف المراقب المالي حيث يقوم بالتأكد من مدى مطابقة طبيعة النفقة للعنوان والباب والمادة بالرجوع لمدونة الميزانية الخاصة للمؤسسة العمومية الاستشفائية.

ينتج عن الرقابة التي يقوم بها المراقب المالي حالتين إما أن تكون الملفات صحيحة مطابقة للقوانين والأنظمة وتنتهي بمنح التأشيرة، وإما أن يكون الالتزام مشوب بالأخطاء والمخالفات فيكون محل رفض منح التأشيرة، ويكون هذا الأخير إما مؤقتاً أو نهائياً<sup>3</sup>.

### 3-4- الضبط الداخلي:

إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بين المسؤوليات والاختصاصات الوظيفية المختلفة عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة، ولذلك يعرف نظام الضبط

<sup>1</sup> - عمر ومحمد ذكي"، كيفية تصميم نظم الرقابة الداخلية الخاصة" قطاع المستشفيات والمنشآت الصحية، مذكرة ماجستير، جامعة طنطا، مصر 2014، ص 11.

<sup>2</sup> - المادة رقم 302 من القانون رقم 18-11 المؤرخ في 02 جويلية 2018 المتعلق بالصحة، الجريدة الرسمية العدد 46، الصادرة في 29 جويلية 2018، ص 30.

<sup>3</sup> شنقاب أحمد، "الرقابة المالية ودورها في تنفيذ نفقات المؤسسة الصحية"، مذكرة المتصرفين الرئيسيين لمصالح الصحة، المدرسة الوطنية للمناجمنت وإدارة الصحة، 2012، ص-ص 36. 39.

الداخلي بأنه مجموعة من السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش<sup>1</sup>.

#### 4- مقومات نظام رقابة داخلية فعالة:

- وجود خطة تنظيمية سليمة؛
- دقة توزيع العمل وتحديد المسؤوليات؛
- حسن اختيار العاملين ووضعهم في المكان المناسب؛
- وجود نظام محاسبي سليم وفحص المستندات والقيود المحاسبية؛
- وجود نظام المراجعة الداخلية وتقييم الأداء؛
- اتخاذ الإجراءات الوقائية الكافية
- تقييم مخاطر الرقابة الداخلية لتحديد مستوى مخطط لعدم فعالية النظام في اكتشاف الأخطاء في ضوء اختبارات معينة (مذكرات - خرائط التدقيق - الاستقصاء)<sup>2</sup>.

#### 5- إطار الرقابة الداخلية:

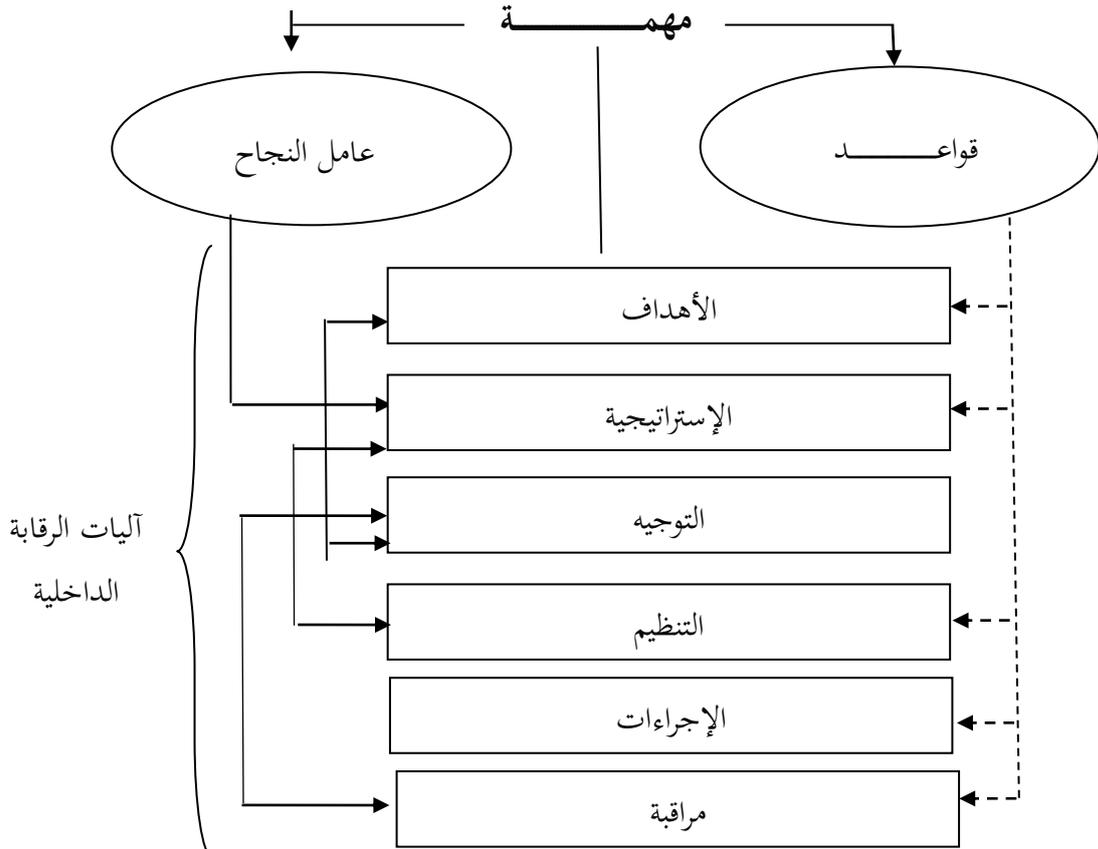
فيما يلي الشكل التالي الذي يوضح الدورة العامة لكل مرحلة من آليات الرقابة الداخلية وتترابط هذه الآليات فيما بينها لتكون نظام رقابة داخلية في المؤسسة، المدقق الداخلي عند فحصه لهذا النظام يجب أن يكون على دراية بكيفية دمج هذه الآليات حتى يتسنى له تحديد الجزء من الكل<sup>3</sup>.

1 - أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 98.

2 - عمرو محمد ذكي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

3 - Jacques renard, op-cit ,p p-131-132.

الشكل رقم 02 : الدورة العامة لآليات الرقابة الداخلية



Source :Ibid,p130.

#### 6- خطوات تصميم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الإشتغائية:

ويمكن حصرها في:

- تحديد معايير الأداء بالمستشفيات؛
- قياس الأداء؛
- مقارنة الأداء بمعايير الأداء؛
- التقييم والتعديل<sup>1</sup>.

#### 7- أركان نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الإشتغائية:

- الوضع التنظيمي وكذا الهيكل التنظيمي للإدارة المؤسسة الصحية وتحديد المسؤوليات؛
- تخطيط الاحتياجات من الكوادر الفنية والعلمية وكذا الاحتياجات من الأدوات الطبية والصحية؛

<sup>1</sup> - عمرو محمد ذكي مرجع سبق ذكره، ص25.

- الأنماط القيادية الطبية وأثرها في اتخاذ القرارات الرشيدة؛
- درجة توثيق شفافية ومصداقية دفاتر المؤسسة الصحية؛
- مدى كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية الداخلية بالمؤسسة الصحية ؛
- توافر الكفاءات الإدارية اللازمة لإدارة المؤسسة الصحية ؛
- دقة النظم الصحية، الإدارية<sup>1</sup>.

## 8- آلية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في المؤسسات الإستشفائية:

تتكون آلية الفحص من جزئين:

- أ- معرفة وفهم الإجراءات والطرق الموصفة في النظام: بمعنى جمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وتوثيقها ودراستها؛
- ب -الحصول على درجة معقولة من التأكد بأن هذه الإجراءات والطرق مطبقة وفقا لما هو موصف في النظام<sup>2</sup>.

**إدارة المخاطر:** هي كيفية التحدي والسيطرة لخسائر غير متوقعة أو تدهور في الخدمات الصحية وإدارة المخاطر مهمتها تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد الجهات التي يمكن أن تساهم في تحديد قياس وفحص وتقييم المخاطر .

حيث تلعب أنظمة الرقابة الداخلية دورا مهما في إدارة المخاطر الرئيسية الملازمة لعمليات وأنشطة في سياق تحقيق أهدافها<sup>3</sup> حيث يتم وضع ضوابط رقابية كافية كاستجابات لهذه المخاطر، حيث يتم إدخال إستراتيجية المؤسسة في سيرورة إدارة المخاطر ضمن آليات الرقابة مما يمكن من تخفيض المخاطر إلى الحد الأدنى، ولا تستطيع الرقابة الداخلية لوحدها توفير الضمانات الكافية التي تمكن المؤسسة من تخفيض احتمال مواجهتها للمخاطر إلا إذا تم تكييف إستراتيجية الرقابة داخلية بما تم تحديده من مجلس الإدارة، الأمر الذي يجعل الأداء الرقابي في المؤسسة في تكامل مع سياسة المخاطر المتبعة، وبهذا تظهر الرقابة الداخلية كمفهوم ديناميكي يحمل ضفتي كامل أجزاء المنشأة ويربط بين الوحدات والأقسام والإدارة العليا ومجلس الإدارة في الاتجاهين وتصبح مسؤولية الجميع.

إن الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي يلعبان دور هام في حلقة التغذية العكسية لإدارة المخاطر.

1 - المرجع السابق، ص26.

2 - المرجع السابق، ص27.

3- نور الدين مزباني "تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية" أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير سيدي عاشور، جامعة باجي مختار، عنابة، سنة 2013، ص 129.

## المطلب الثالث: الإطار التشريعي والقانوني للمؤسسات الإستشفائية

لم يعد قانون الصحة 85-05 المؤرخ في فيفري 1985 يتماشى والتحولت الاجتماعية والاقتصادية والثقافية للمجتمع الجزائري، كان لابد من تغييرات جذرية بغية الإصلاح وتنظيم القطاع جاء القانون الجديد للصحّة رقم 18-11 المؤرخ في 29 يوليو 2018، حيث جاء بأليات قانونية مدونة في 450 مادة تناولت كافة المجالات التي تبني القطاع الصحي والقطاعات التي لها علاقة به كالصناعة الصيدلانية، ومن المبادئ الأساسية التي يتمحور حولها القانون الجديد مجانية العلاج وخارطة صحية جديدة التي تشكل المخطط التوجيهي للقطاع.

حيث تخضع المؤسسة العمومية للصحّة في مجال التسيير المالي والمحاسبي:

- المحاسبة العمومية بالنسبة لنفقات المستخدمين.
- النظام المحاسبي المالي المنصوص عليه في القانون 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 بالنسبة للنفقات الأخرى ويسند مسك محاسبة المؤسسة إلى عون محاسب يعينه الوزير المكلف بالمالية<sup>1</sup>.

وكذلك تخضع المؤسسة العمومية للصحّة في مجال مراقبة النفقات طبقا للتنظيم والتشريع المعمول بهما إلى:

- المراقبة المالية المسبقة بالنسبة لنفقات المستخدمين المسيرين بموجب القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية .
- المراقبة المالية البعدية بالنسبة للنفقات الأخرى<sup>2</sup>.

ومن ناحية التدقيق و التصديق على حسابات المؤسسة العمومية للصحّة فإنه يتولى هذه المهمة محافظ حسابات يعينه الوزير المكلف بالمالية بالاشتراك مع الوزير المكلف بالصحّة<sup>3</sup>.

في القسم السابع للقانون الجديد للصحّة رقم 18-11 تم التطرق لتقييم هياكل ومؤسسات الصحّة والتدقيق فيها:

- حيث أنه يسمح بتقييم هياكل ومؤسسات الصحّة والتدقيق فيها بالشرع، بصفة منتظمة في تحليل وتقدير تسيير الممارسات المهنية قصد تحسين نوعية العلاج والضبط والكلفة ونجاعة عروض العلاج والأمن الصحي<sup>4</sup>.

1 - المادة رقم 302 من القانون رقم 18-11 المؤرخ في 29 يوليو 2018 المتعلق بالصحّة، مرجع سبق ذكره، ص 30 .  
2- المادة رقم 303 من القانون رقم 18-11 المؤرخ في 29 يوليو 2018 المتعلق بالصحّة، مرجع سبق ذكره، ص 30 .  
3- المادة رقم 304 من القانون رقم 18-11 المؤرخ في 29 يوليو 2018 المتعلق بالصحّة، مرجع سبق ذكره، ص 30 .  
4- المادة رقم 324 من القانون رقم 18-11 المؤرخ في 29 يوليو 2018 المتعلق بالصحّة، مرجع سبق ذكره، ص 32 .

- ويجب على هيكل ومؤسسات الصحة القيام بتقييم داخلي لتسييرها ونشاطاتها وكذا الممارسات المهنية المستعملة لديها وتعد تقريراً تقييمياً داخلياً حسب المعايير والمناهج التي تحددها المصالح المختصة التابعة للوزارة المكلفة بالصحة<sup>1</sup>.
- وترسل مؤسسة الصحة المعنية التقرير التقييمي الداخلي المنصوص عليه في المادة 325 أعلاه إلى المصالح المختصة<sup>2</sup>.
- يتم إجراء التدقيق بطلب من مؤسسة الصحة ويتمثل هدفه في الحصول على تقرير مستقل حول تسيير ونوعية وكلفة الخدمات التي تقدمها المؤسسة بواسطة مؤشرات ومعايير ومراجع تتعلق بالإجراءات والممارسات العيادية الحسنة، تنجز التدقيق المصالح المختصة للوزارة المكلفة بالصحة<sup>3</sup>.

## المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

سنورد بعض الدراسات التي تناولت موضوع دراستنا أو تطرقت لأحد من متغيرات دراستنا، والتي تمكنا من الحصول عليها كمايلي:

### المطلب الأول: الدراسات المحلية

#### 1- دراسة بن جلال إبراهيم 2017:

وهي عبارة عن مذكرة ماستر بعنوان **متطلبات ميكانيزمات تطبيق التدقيق الصحي في المؤسسات الصحية الجزائرية**، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، 2017.

اعتمدت الدراسة على استبانة تم توزيعها على المؤسسات و العيادات الصحية بغرداية وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التدقيق الصحي في تحقيق أهداف المؤسسات الصحية وتشخيص متطلبات التدقيق الصحي وأهم المعايير الواجب توفرها في التدقيق الصحي.

وخلصت الدراسة إلى أنه لا يوجد أي شكل من أشكال تطبيق التدقيق الصحي.

#### 2- دراسة عثمانى فؤاد 2016:

وهي عبارة عن مذكرة ماجستير بعنوان **"دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة الخدمة العمومية"** دراسة عينة من مصالح الاستعجالات" بالقطاع العمومي الاستشفائي لولاية الجزائر، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2016.

1- المادة رقم 325 من القانون رقم 18-11 المؤرخ في 29 يوليو 2018 المتعلق بالصحة، مرجع سبق ذكره، ص 32 .  
2- المادة رقم 326 من القانون رقم 18-11 المؤرخ في 29 يوليو 2018 المتعلق بالصحة، مرجع سبق ذكره، ص 32 .  
3- المادة رقم 327 من القانون رقم 18-11 المؤرخ في 29 يوليو 2018 المتعلق بالصحة، مرجع سبق ذكره، ص 32 .

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يؤديه في تحسين جودة الخدمة العمومية لقياس جودة الخدمة الصحية في الاستجالات (محل الدراسة)، اعتمد الباحث عينتين (عينة الموظفين من أجل اختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية وعينة خاصة بالمرضى من أجل اختبار جودة الخدمة الصحية).

وخلصت الدراسة إلى:

- وجود تأثير إيجابي لتطبيق نظام الرقابة الداخلية على جودة الخدمة العمومية؛

- أنه ليس هناك اهتمام كاف من طرف إدارة المستشفيات بيئة الرقابة في قسم الاستجالات وهذا ما يعكس سلباً على جودة الخدمات التي تقدمها هذه المصالح وكذلك بالنسبة لسياستها في تحليل المخاطر.

### 3- دراسة براج بلال 2015:

وهي عبارة عن مذكرة ماجستير بعنوان: "تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية" دراسة عينة من المراجعين الداخليين، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمراجعين الداخليين. استخدم الباحث استبانة وزعها على عينة من المراجعين الداخليين بالمؤسسات الاقتصادية.

وقد توصلت النتائج إلى:

- أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يقوم بمهامها المراجع الداخلي وتستعملها المؤسسة من أجل تقييم أداء أنشطتها وتتطلب المهنة الكفاءة الاستقلالية والموضوعية؛

### المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

#### 1- دراسة: Arthur piper 2015:

- "l'audit dans le secteur public" CBOk (Common body of knowledge), 2015.

- هو عبارة عن تحقيق شمل 14518 مستوجب من 166 بلد و23 لغة

- 26% من المستجوبين مسؤولين عن التدقيق الداخلي؛

- 13% رؤساء مهمة التدقيق الداخلي؛

- 17% مشرفين مهمة التدقيق الداخلي؛

- 44% مدققين داخليين؛

هذا التحقيق أنجز من اجل:

- أن يبين وضعية المدققين الداخليين في القطاع العام؛
- نتائج تخفيض الميزانية المخصصة لمصالح التدقيق الداخلي؛
- التهديدات المتعلقة باستقلالية وموضوعية المدققين الداخليين؛
- المخاطر الجديدة والمتزايدة؛
- ضعف الموارد المخصصة لتنظيم المعلومات؛
- مدى التقيد بالمعايير الدولية لمهنة التدقيق الداخلي للمدققين الداخليين في القطاع العام ؛

وقد خلصت هذه الدراسة:

- إلى أنه رغم محدودية الموارد المخصصة لهذه المصالح ورغم المجموعة الواسعة من أصحاب المصالح هذه الوضعية التي زادت من المهام الموكلة للمدققين الداخليين، المدققين صرحوا بأن الموارد المتاحة لهم غير كافية مرتين في القطاع العام بالمقارنة بالقطاع الخاص؛
- رغم هذه الصعاب إلا أن المدققين الداخليين في القطاع العام يشاركون في تسيير المخاطر الإستراتيجية لمنظمتهم ويطبقون ويتقيدون بالمعايير من أجل توفير النصائح الموضوعية التي يحتاج لها القطاع العام؛
- وأنه يجب العناية بالتدريبات المهنية الداخلية (الرسكلة) للوصول لمستوى عالي من العناية المعرفية والمهنية؛
- نسج علاقات متينة ومهنية مع أصحاب المصالح مبنية على النزاهة المصادقية، الموضوعية والكفاءة.

## 2- دراسة نسرين محمد عمر 2014:

وهي عبارة عن مذكرة ماجستير بعنوان "أثر نظم الرقابة الإدارية في تحسين جودة الخدمات الصحية" جامعة الشرق الأوسط، تخصص إدارة أعمال، الأردن، 2014.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر نظام الرقابة الإدارية في تحسين جودة الخدمات الصحية في مستشفى البشير الأردن" طبقت الدراسة على عينة عشوائية مكونة من 136 فردا من العاملين في مختلف الوحدات الإدارية والطبية والشبه الطبية.

توصلت الدراسة إلى وجود ضعف في الأدوات الرقابية الموجودة في المستشفى، كما كشفت الدراسة على أنه بالرغم من أن نظم الرقابة الإدارية لها تأثير إيجابي في تحسين جودة الخدمات الصحية إلا أنه هناك تغاضي من المسؤولين في هذا الجانب.

وأوصت الدراسة بضرورة تطوير نظام رقابي حديث لتحقيق مستوى عالي من الجودة في الخدمات المقدمة للمرضى.

### 3- دراسة محمد علي محمد الجابري 2014:

وهي عبارة عن مذكرة ماجستير 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 تقييم دور المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين وقد تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية. وتوصلت الدراسة:

- أن للمدقق الداخلي دور هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية من خلال خبرته وكفاءته.
- التزام المدقق الداخلي برفع تقارير دورية إلى مجلس الإدارة متضمنة أوجه القصور في النظام وتحديد الانحرافات وتصحيحها وبالتالي تحسين نظام الرقابة الداخلية.

### 4- دراسة Njaleu Michelle 2013:

جاءت هذه الدراسة بعنوان:

« le contrôle interne une nouvelle fonction transversale à l'hôpital » centre hospitalier des pays « de Morlaix ». , école des hautes études en santé publique, 2013.

- هذه الدراسة لتبين الدور والتأثير للرقابة الداخلية على المؤسسات الصحية، والتعرف على الإجراءات الموجودة في المؤسسة وتحليل خرائط المخاطر التشغيلية.
- في الجزء الأول من الدراسة تطرقت للجانب النظري للرقابة الداخلية كأداة لإدارة المخاطر.
- الجزء الثاني تحليل بيئة المخاطر في مستشفى محل الدراسة وفي الجزء الثالث كيفية تعزيز أجهزة الرقابة الداخلية من خلال خطط عمل في الاتصالات والمعلومات، تكوين العناصر الممثلة للوظيفة، لكن هنا الباحثة قامت بتقييم نظام الرقابة الداخلية من منظور التدقيق الخارجي. وتوصلت الدراسة إلى:
- إن المؤسسات الصحية العمومية مجبرة على تطبيق الرقابة الداخلية لأنها قيمة مضافة بالنسبة إليها من خلال سيطرتها على المخاطر ؛
  - نظام الرقابة الداخلية نشاطا مكملا للنشاطات الأخرى مثل مراقبة التسيير والتدقيق.

## 5-دراسة سولاف حيدر خير الدين 2005:

وهي عبارة عن مذكرة الماجستير "أثر المراجعة الداخلية أو التدقيق في تحقيق الأهداف المحاسبية للمستشفيات الصحية" ( مستشفى الزهراء ) نموذج تطبيقي، تخصص إدارة المالية، الجامعة الإسلامية، لبنان، 2005.

تهدف هذه الدراسة إلى اقتراح نموذج تطبيقي للتدقيق الداخلي والمراقبة الداخلية في المؤسسات الصحية، قامت بدراسة حالة مؤسسة صحية خاصة بتصميم برامج التدقيق والمراجعة الداخلية والخارطة المحاسبية في مستشفى الزهراء.

وقد خلصت الدراسة: إلى أنه التدقيق الداخلي له أهمية كبيرة للوصول إلى الجودة المطلوبة؛

- مهام الرقابة الداخلية ضرورية بتطبيق الأنظمة المالية والإدارية والتحقق من سلامة البيانات المالية الداخلية؛
- ضرورة وجود هيكل تنظيمية للمستشفى تتضمن قسما للتدقيق الداخلي فيتولى مهام المراجعة والمتابعة للتأكد من حسن تنفيذ الإجراءات المالية والإدارية؛
- ضرورة إعطاء قسم التدقيق الداخلي صلاحيات واسعة للحصول على الإفادة القصوى؛
- عمل التدقيق الداخلي هو العصب الأساسي في المؤسسات المهمة لاتخاذ القرارات المناسبة؛
- التدقيق الداخلي هو العمود الفقري الأساسي في المؤسسات الصحية لما له من دور في اتخاذ القرارات الصائبة التي تنعكس بالإيجاب على أداء الإدارة.

### المطلب الثالث: علاقة دراستنا بالدراسات السابقة:

#### 1- الدراسات المحلية:

- دراسة رقم 1 بن جلال ابراهيم: العلاقة بين هذه الدراسة ودراستنا، تكمن في وجوب تطبيق التدقيق الصحي، لكن دراسته ركزت على المتطلبات اللازم توفرها في المؤسسات الصحية حتى تتبنى التدقيق الصحي، ودراستنا ركزت على الدور الذي يلعبه التدقيق الصحي الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- دراسة رقم 2 عثمانى فؤاد: جاءت هذه الدراسة لتبين العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية و تحسين الخدمات الصحية و الدور الذي تلعبه في جودة الخدمة الصحية، بينما دراستنا ركزت على تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال إدراج وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الصحية.

- دراسة رقم 3 براج بلال: تكمن العلاقة بين هذه الدراسة ودراستنا في تحديد تأثير التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية، إلا أن هذه الدراسة ركزت على المدقق الداخلي ومعايير الخصائص الواجب أن تتوفر فيه، ودراستنا ركزت على مهمة التدقيق ودورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

#### 2- الدراسات الأجنبية:

- دراسة رقم **1 Arthur piper**: ركزت هذه الدراسة على مهنة التدقيق الداخلي في القطاع العام والصعاب التي يواجهها المدققين الداخليين ومعايير الخاصة الواجب توفرها في المدقق الداخلي في القطاع العام، بينما ركزت دراستنا على دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- دراسة رقم **2 نسرين محمد عمر**: تكمن العلاقة بين هذه الدراسة ودراستنا في كون أن الدراسة السابقة ركزت على أثر نظام الرقابة الإدارية من أجل تحسين جودة الخدمات الصحية و أهميتها وجودها ، بينما دراستنا جاءت لتبين أثر تفعيل نظام الرقابة الداخلية والدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي الصحي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- دراسة رقم **3 محمد علي الجابري**: دراستنا وهذه الدراسة جاءت في نفس السياق والاختلاف يكمن في أنه ركز على رقابة نظم المعلومات المحاسبية ودراستنا جاءت تبين دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاستشفائية.
- دراسة رقم **4 Michelle Njaleu**: ركزت هذه الدراسة على أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحية قامت بتقييم نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر التدقيق الخارجي بينما دراستنا جاءت لتعرف دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- دراسة رقم **5 سولاف حيدر**: ركزت هذه الدراسة على أهمية وجود وظيفة للتدقيق الداخلي في المستشفيات وأهمية إدراجه في الهيكل التنظيمية للمؤسسة الصحية بينما دراستنا ركزت على دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى مساهمته في تفعيلها وتحسينها.

## خلاصة الفصل:

تكتسب عملية التدقيق الصحي الداخلي أهمية في المؤسسات الإستشفائية تعمل على رفع من قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها، من خلال تزويدها ببيانات ومعلومات تسمح بتقييم أدائها ونظام رقابتها الداخلية.

ونظرا لحساسية نشاط المؤسسات الإستشفائية فيجب أن يكون لديها نظام رقابة داخلية فعال يضمن تحقيق السير حسب السياسات الإدارية وتنفيذ القرارات الرشيدة، ويحمي أصولها من السرقة والاختلاس والتلاعب.

وللرقابة الداخلية أنواع منها الرقابة الإدارية وتهدف لمراقبة النشاطات وأداء العمال، أما الرقابة المحاسبية فهي تضمن دقة البيانات المحاسبية، والرقابة المالية بالنسبة للمؤسسات الاستشفائية فهي مسؤولية الأمر بالصرف حيث يقوم بالرقابة المالية ثم يأتي دور المحاسب العمومي الذي يمارس رقابته على الأمر بالصرف. كما انه توجد الرقابة المالية القبلية والتي تكون من طرف المراقب المالي.

وعملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية تتم بمعرفة وفهم إجراءات نظام الرقابة الداخلية ودراساتها، وكذا الحصول على درجة معقولة من أن الإجراءات المطبقة وفقا لما هو موصف في النظام.

# الفصل الثاني

دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية غرداية

**تمهيد:**

لقد تطرقنا إلى الجانب النظري للتدقيق الصحي الداخلي وأبرزنا أهميته بالنسبة للمؤسسة الإستشفائية وتأثيره الايجابي على نظام الرقابة الداخلية، من خلال تقييمه المستمر لها.

سنحاول في هذا الفصل إسقاطا للدراسة النظرية ان نتعرف على دور التدقيق الصحي الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بدراسة حالة المؤسسة الإستشفائية العمومية "ترشين إبراهيم" غرداية، وهي أكبر مؤسسة إستشفائية على مستوى الولاية، حيث تغطي الحاجيات الصحية لكل سكان دوائر الولاية.

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

**المبحث الأول:** تشخيص نظام الرقابة الداخلي بالمؤسسة الإستشفائية ترشين إبراهيم

**المبحث الثاني:** تقييم نظام الرقابة الداخلية وواقع تطبيق التدقيق الداخلي الصحي بالمؤسسة الإستشفائية

ترشين إبراهيم

## المبحث الأول: تشخيص نظام الرقابة الداخلي بالمؤسسة الإستشفائية ترشين إبراهيم

من خلال هذا المبحث سنقوم بتقديم المؤسسة وتوصيف مديرياتها الفرعية وهيكلها التنظيمي حتى يتسنى لنا تشخيصها.

### المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الإستشفائية ترشين إبراهيم

المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة هي مؤسسة عمومية ذات طابع اداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، التنظيم الداخلي الخاص بها محدد بمرسوم تنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007 من طرف الوزارة الوصية "وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات"، يحقق هيكله تنظيمي الأهداف التالية:

- تحديد الوحدات حسب ما تستدعيه طبيعة العمل في المستشفى بصورة دقيقة وواضحة؛
- تحديد السلطات ومسؤوليات العاملين في المؤسسة العمومية الاستشفائية بشكل واضح انطلاقا من خانات الفصل بين المهام؛
- تحديد إجراءات المهام التنفيذية والعمل في وحدات المستشفى؛
- تنسيق بين نشاطات الوحدات التنظيمية في المؤسسة الاستشفائية؛
- تجنب تداخل القرارات وتجنب أي نوع من الازدواجية؛
- تدريب العاملين وتنمية مهاراتهم.

❖ تتمثل مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية في التكفل بصفة متكاملة ومبسلة بالحاجات الصحية للسكان:

- ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الثنائي وتشخيص وإعادة التأهيل الطبي؛
- تطبيق البرامج الوطنية للصحة؛
- ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛
- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتحسين معارفهم تعتبر ميدانا للتكوين الطبي وشبه طبي والتكوين في التسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين؛
- ❖ يسيّر (مؤسسة عمومية استشفائية) EPH مجلس إدارة ويديرها مدير، وهيئة استشارية تدعى "المجلس الطبي".

مجلس الإدارة: يضم:

- ممثل عن الوالي رئيسا؛
- ممثل عن الإدارة المالية؛
- ممثل عن التأمينات الاقتصادية؛
- ممثل عن هيئات الضمان الاجتماعي؛
- ممثل عن المجلس الشعبي الولائي؛
- ممثل عن المجلس الشعبي البلدي مقر المؤسسة؛
- ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه نظراؤه؛
- ممثل عن المستخدمين شبه الطبيين ينتخبه نظراءه؛
- رئيس المجلس الطبي؛
- ممثل عن جمعيات مرتقبي الصحة؛
- ممثل عن العمال ينتخب في الجمعية العامة؛

يحضر كل من مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية مداولات مجلس الادارة برأي استشاري، ويتولى الأمانة

**المدير:** يعين مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية EPH من طرف الوزير المكلف بالصحة ومهامه يتم تلخيصها فيما يلي:

- المدير مسؤول عن حسن سير المؤسسة؛
- يمثل المؤسسة أمام العدالة وفي جميع أعمال الحياة المدنية؛
- هو الأمر بالصرف في المؤسسة؛
- يحضر مشاريع الميزانيات التقديرية والنظام الداخلي للمؤسسة؛
- يعد مشروع التنظيم الداخلي والنظام الداخلي للمؤسسة؛
- ينفذ مداولات مجلس الإدارة؛
- يبرم كل العقود والصفقات والاتفاقيات في إطار التنظيم المعمول به؛
- يمارس السلطة السلمية على المستخدمين الخاضعين لسلطته.

**المطلب الثاني: توصيف الوظائف للمديريات بالمؤسسة الإستشفائية ترشين إبراهيم غرداية****1-المديرية الفرعية للمصالح الصحية:**

هي إحدى المديريات التي تساعد المدير في التسيير واتخاذ القرارات من خلال:

- متابعة وتقييم الأنشطة الطبية والشبه الطبية من الناحية التقنية والخدمية؛
- متابعة جدول المرضى وحركتهم وحساب تكاليف الاستشفاء؛
- التنسيق بين المصالح الطبية والمصالح الإدارية.

**2-المديرية الفرعية للموارد البشرية:**

تعتبر مديرية الموارد البشرية من أهم المديريات حيث تقوم بمتابعة:

- كل ما يتعلق بالمسار المهني لمستخدمين المستشفى (التوظيف-الترقيات-حساب الرواتب-التعويضات-المنح....) تطبيقا للقوانين السارية المفعول الخاصة بالوظيفة العمومية؛
- تطبيق جميع القوانين ونصوص الوظيفة العمومية؛
- تطبيق النصوص المتعلقة بالتقاعد؛
- متابعة تكوين المستخدمين بالتنسيق مع هيأت التكوين.

**3-المديرية الفرعية للمالية والوسائل:**

تعنى هذه المديرية بتسيير كل الوسائل المالية والمادية للمؤسسة الصحية من خلال:

- متابعة تنفيذ الميزانية السنوية للتسيير والأغلفة المالية؛
- الاستغلال الرشيد للموارد المالية؛
- إعداد الحسابات الإدارية السنوية؛
- اقتراح تجزئة الميزانية المالية؛
- إجراءات التحضير لعملية التموين للمؤسسة عن طريق الصفقات والاتفاقيات.

يتسع المستشفى EPH "ترشين إبراهيم" 158 سرير موزعة على 07 أقسام كما هو موضح في الجدول

أدناه:

جدول رقم 01: القدرة الإستيعابية للمؤسسة الإستشفائية EPH ترشين براهيم غرداية

المصالح	عدد الأسرة	الوحدات
الجراحة العامة	60	جراحة عامة، جراحة الجهاز البولي، جراحة الأعصاب، جراحة الأنف والحنجرة، جراحة العيون.
الطب الداخلي	30	- استشفاء النساء - استشفاء الرجال
أمراض الكلى وتصفية الدم	20	أمراض الكلى
طب العظام	16	- رجال - نساء
الإنعاش	13	الإنعاش الطبي و الإنعاش الجراحي
الاستعدادات الطبية والجراحية	15	الاستعدادات
الطب الشرعي	04	- الخبرة الطبية القضائية - المساجين

Source: ARRÊTÉ N00111 DU 15DEC2015 ,PORTANT CREATION DES SERVICES ET LEURS UNITES CONSTITUTIVES AU SEIN DE L'ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER DE GHARAIA

يشرف على تأطير هذه المصالح أطباء مختصين، أطباء عامين، ممرضين، أعوان تخضير، بيولوجيين، صيادلة، إداريين، عمال مهندسين، أطباء نفسانيين بمجموع 506 مستخدم باختلاف الكفاءات والمؤهلات العلمية والجدول يوضح ذلك:

جدول رقم 02: تعداد المناصب إلى غاية 2018-12-31

العدد	صفة المستخدم	الرقم
85	طبيب مختص	01
27	أطباء عامين	02
02	صيادلة	03
02	نفسانيين	04
12	بيولوجيين	05
02	فيزيائي طبي	06
242	شبه طبي	07
06	تقنيين	08
12	مخبرين	09
45	الإداريين	10
198	عمال مهنيين	11
<b>506</b>	<b>المجموع</b>	

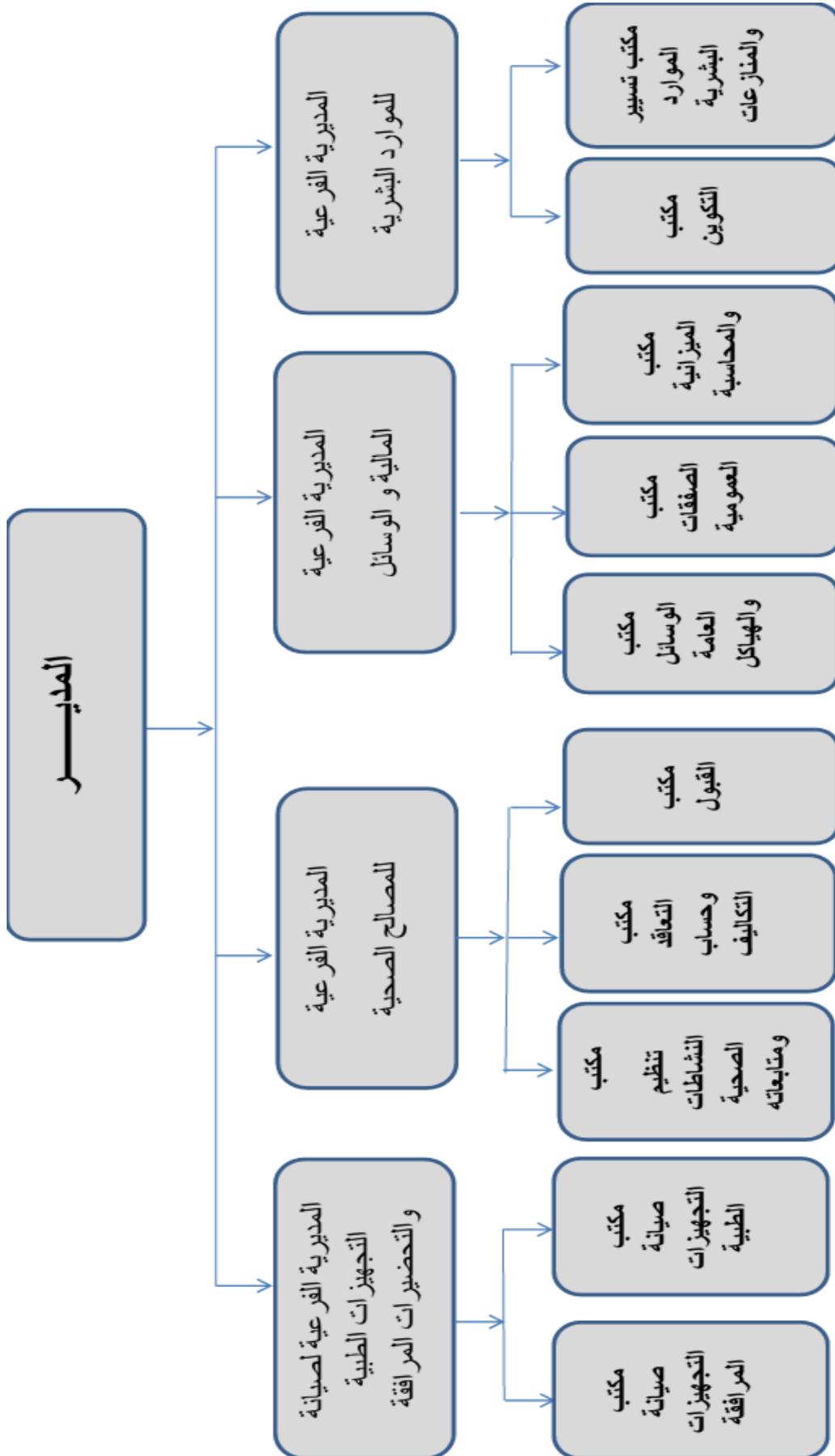
المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على بيانات المديرية الفرعية للموارد البشرية لمستشفى ترشين ابراهيم

غرداية

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية الدكتور ترشين براهم بولاية

غرداية

الشكل رقم 03 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية EPH "ترشين إبراهيم "



## المطلب الثالث: فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإستشفائية EPH ترشين إبراهيم غرداية

### 1-تحديد وتنفيذ الميزانية:

يجتمع مدير EPH والمدير الفرعي للمالية والوسائل ورئيس مكتب الميزانية، حيث يتم تحديد المبالغ الخاصة بكل مادة وباب بدقة في مشروع الميزانية.

يعرض مدير المؤسسة مشروع الميزانية على مجلس الإدارة، يتم مناقشة جميع الاعتمادات وتقديم الاقتراحات وبعد اعتماد مشروع الميزانية من طرف مجلس الإدارة يرسل إلى الوصاية لأجل المصادقة عليه وإكسابه قوة التنفيذ.

تأتي الميزانية الممنوحة للمؤسسة العمومية الاستشفائية EPH في شكل قرار وزاري يحتوي على جانبين، جانب يتعلق بالإيرادات وجانب يتعلق بالنفقات.

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

تشمل ميزانية التسيير للمؤسسة العمومية الاستشفائية "ترشين إبراهيم" لسنة 2018.

جدول رقم 03: الإيرادات للسنة المالية 2018:

المواد	العناوين	الاعتمادات
مادة وحيدة	مساهمة الدولة	645.814.000,00
مادة وحيدة	مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي	170.000.000,00
	إيرادات أخرى	1.500.000.00
مادة وحيدة	أرصدة السنوات المالية السابقة	68.030.000,00
مجموع الإيرادات		885.344.000,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على بيانات المديرية الفرعية للمالية والوسائل لمستشفى ترشين

إبراهيم غرداية

جدول رقم 04: النفقات للسنة المالية 2018:

01	نفقات المستخدمين	620.000.000,00
<b>العنوان الثاني نفقات التسيير</b>		
01	تسديد النفقات	1.100.000.00
02	النفقات القضائية والتعويضات المترتبة على الدولة	1.130.000.00
03	الأدوات والأثاث	4.000.000.00
04	اللوازم	11.700.000.00
05	الألبسة	1.000.000.00
06	التكاليف الملحقة (كهرباء...)	13.100.000.00
07	حاضرة السيارات	6.000.000.00
08	صيانة وإصلاح الهياكل	10.700.000.00
09	نفقات التكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهيل وتربص المستخدمين	1.050.000.00
10	مصاريف مرتبطة بالمؤتمرات والمتلفيات وتظاهرات علمية مختلفة	1.800.000,00
11	التغذية ومصاريف الإطعام	30.500.000,00
12	الإيجار	538.000,00
13	الأدوية، المواد الصيدلانية والمستلزمات الطبية	123.030.000,00
14	نفقات الأعمال الوقائية النوعية (Vaccin)	11.000.000,00
15	اقتناء وصيانة العتاد والأدوات الطبية	30.000.000,00
18	مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة	18.696.000,00
	مجموع العنوان الثاني	265.344.000,00
	<b>المجموع العام</b>	<b>885.344.000,00</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على بيانات المديرية الفرعية للمالية والوسائل لمستشفى ترشين ابراهيم غرداية

لتجنب عرض الاموال العامة للتجاوزات والمخالفات، كان من الضروري وضع إجراءات تضمن مطابقة القوانين والتنظيمات، فإن كل عمليات تحصيل الإيرادات أو صرف النفقات، تتم من خلال ثلاثة أعوان:

- الأمر بالصرف (مدير المؤسسة)؛
- المحاسب العمومي؛
- المراقب المالي.

➤ **مسؤولية الأمر بالصرف (مدير المؤسسة).**

- متابعة تنفيذ الميزانية بعد إقرارها؛
- مسك دفاتر الجرد الخاصة بممتلكات المؤسسة؛
- يعتبر مسؤولاً عن كل الوثائق المحاسبية المتعلقة بتنفيذ الميزانية؛

➤ **المحاسب العمومي يمارس رقابة على الأمر بالصرف في مشروعية النقاط التالية:.**

- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- شرعية عمليات تصفية النفقات؛
- توفر الاعتمادات المالية؛
- صحة توقيع الأمر بالصرف.

➤ **مراقب المالي مكلف بالرقابة على ما يلي:**

- مطابقة النفقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها.
- توفر الاعتمادات والمناصب المالية.
- التخصيص القانوني للنفقة.
- مطابقة مبالغ الالتزام.

**2- فحص نظام الرقابة الداخلية على مستوى الصيدلية:****2-1 تسيير الصيدلية:**

بما أن نفقات الأدوية، المواد الصيدلانية والمستلزمات الطبية تمثل ثاني أكبر نفقة بنسبة 14% بعد نفقات المستخدمين 70% من إجمالي نفقات ميزانية سنة 2018، سنقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية في صيدلية المؤسسة.

و قد تم تزويدنا بالمعلومات التالية:

- الصيدلية يسيرها صيدلي يساعده صيدلي مساعد و 03 عناصر طاقم شبه طبي، (04) عناصر طاقم إداري، 02 أعوان مهنيين.
- الصيدلي المسؤول عن الصيدلية توكل له المهام التالية:

- تزويد مختلف المصالح بالأدوية والمواد الصيدلانية المطلوبة؛
  - تسيير المخزون وفقا لطلبات كل مصلحة حسب البرنامج الأسبوعي أو يومي؛
  - مراقبة الفواتير وحركة المخزون؛
  - مراقبة سند الطلب؛
  - مراقبة الأدوية من ناحية شروط التخزين وتاريخ إنتهاء الصلاحية.. ..).
  - مراقبة دورية لصيدليات المصالح.
- و هو يعمل بالتنسيق مع المجلس الطبي ومدير المستشفى.

### شروط الواجب استئفاها في طاقم الصيدلية:

- على طاقم الصيدلية التقيد بالشروط الصارمة من ناحية الأمن والسلامة الصحية؛
- على كل أعضاء طاقم الصيدلية إجراء أيام تكوين تحسيس بصفة مستمرة من أجل رفع مستواهم التأهيلي.

### ● مقر الصيدلية:

- يجب على مخازن الصيدلية أن تستوفي الشروط من ناحية: (الأمن والنظافة - من ناحية التبريد والانارة- درجة الحرارة الملائمة لأي مستلزمات الطبية والأدوية).
- المقر يجب أن يكون مؤمن ضد الحرائق والسرقة؛
- مراقبة ما إذا كان المقر منظم يتسنى مراقبة مخزون الأدوية بصفة مستمرة وبسهولة؛
- الأدوية الخطيرة(تلوث البيولوجي - أشعة النظائر الكيميائية)هل هناك وعي من طرف الطاقم عن مدى خطورتها وهل المقرات مؤمنة؛
- الترتيب والتنظيم يجب أن يكون دقيق كل المواد حسب طبيعتها وكل دواء في صفوف ترتيب حسب طبيعة الدواء وحسب تاريخ نهاية الصلاحية؛
- الأدوية والمستلزمات السريعة الالتهاب يجب تخزينها وفق قواعد خاصة بهذا النوع من المواد.

### ● آليات تسيير الصيدلية:

#### ○ وظيفة التموين والشاء:

- تحديد الكميات (الاحتياجات) يكون محسوب وفق طرق علمية.

الصيدلي المسؤول في آخر كل سنة، يقوم بإحصاء الاستهلاك الشهري بإستعمال (أداة تسيير المخزون المعلوماتي EPI PHARM)

و يتم حساب التقدير السنوي لكل مادة بالمعادلة التالية:

**معدل الاستهلاك الشهري X 14 شهر - مخزون آخر السنة - باقي التسليم = الاحتياج السنوي المقدر.**

(المواد هي: الأدوية، المواد ذات الاستعمال الطبي، مواد المخابر - أفلام التصوير - الغازات الطبية- اللوازم والملحقات ذات الاستعمال الطبي).

- الاحتياجات يجب أن تكون مدروسة بدقة لتقادي إنتهاء الصلاحية من أجل تجنب الاسراف ومراعاة مخزون الأمان لتقادي نفاذ المخزون؛

- يتم تموين الصيدلية 50 % من الصيدلية المركزية للمستشفيات PCH أو معهد باستور الجزائر (IPA) Institut Pasteur d'Algérie عن طريق صفقة بالتراضي بسيط بين مدير المستشفى ومدير الصيدلية المركزية للمستشفيات برقابة لجنة الأدوية عن طريق طلبيات؛

- 50 % عن طريق موردين خواص عن طريق إبرام صفقة وفقا لقانون الصفقات العمومية 247/15 و التعليمات الوزارية رقم 01 مؤرخة في 2012/02/01 التي تتضمن كفيات تموين المؤسسات العمومية للصحة بالمواد الصيدلانية مع إحترام كل الشروط (حسب دفتر الشروط).

- على الصيدلي المسؤول مراقبة:

○ مبلغ الصفقة.

○ آجال التسليم.

○ شروط جودة المواد.

○ شروط الرزم Colissage لتقادي أي نقص وتلف في الأدوية ولتسهيل عملية التخزين

والترتيب والجرد.

○ هناك طلبيات يقدمها الصيدلي شهريا وهناك طلبيات يقدمها وفقا للأجال التالية:

**مخزون الأمان + الاستهلاك المتوسط الشهري X آجال بين الطلبيتين - المخزون المتبقي.**

**- في حالة المخزون المتبقي = مخزون الأمان - يحرر الصيدلي سند طلب.**

وفي حالات استثنائية يقدم الصيدلي طلب استعجالي.

- كل سند طلب يسجل تسجيل يدوي في سجل الطلبات ويسجل تسجيل آلي عن طريق 3 IPI PHARMLogiciel + COH لتسهيل عملية الجرد ومتابعة الالتزامات، هذا البرمجية تساهم في التكلفة بـ:

- تسيير عملية الشراء والمعاملات مع الموردين؛
- تسيير المخزون؛
- تسيير الاستهلاكات؛
- تسيير الميزانية؛
- التسيير المحاسبي؛

عند استلام المواد:

- يتم فصل الأدوية عن مواد المستلزمات الطبية؛
- مراقبة إسم الدواء، شكل الدواء (أقراص، كبسولات، جرع) ويتم فصلها وإعادة ترتيبها؛
- يتم حساب الأدوية وترتيبها ومقارنة مطابقة سند الطلب والفاتورة؛
- يتم مراقبة تاريخ إنتهاء الصلاحية وتخزينها وفق طريقة FIFO؛
- ملئ محضر الاستلام.
- بالنسبة للمواد الخطيرة أو المؤثرات العقلية (Les Psychotropes)، يتم التعامل مع هذا النوع من الدواء وفق القوانين الدولية والمحلية، يتم تسجيلهم في سجل خاص وتخزينهم في خزائن تغلق بإحكام ومرمزة (Coffre Fort Codé) تحت مسؤولية الصيدلي، يتم تسجيل (دخول، خروج، وجهة الدواء حسب الوحدة ووجوب استرجاع الحاويات الفارغة.
- الأدوية يجب أن تكون مرتبة ومنظمة كل دواء على حدى وفي رفوف مرقمة ومسجل عليها كل المعلومات لتسهيل المهمة لفرق الصيدلية كذلك بالنسبة (سجل المخزون - قائمة الجرد - قائمة الطلبات... ..) لتسهيل عملية نقل وتوزيع الأدوية.
- يتم تزويد المصالح الطبية أسبوعيا أو يوميا عن طريق سند طلب ممضي من طرف الطبيب المسؤول عن المصلحة أو عن طريق وصفة إسمية.

تستوفي ما يلي:

- إسم و تأشيرة الطبيب؛
- إسم المريض؛
- سن المريض؛
- إسم المصلحة؛
- مدة العلاج.

مراقبة استهلاك الأدوية تحت مسؤولية الصيدلي:

- حيث يقوم بمراقبة خزائن الوحدات الصيدلانية على مستوى المصالح الاستشفائية رقابة دورية فجائية غير منتظرة.
- مراقبة احترام سلسلة التبريد؛
- مراقبة الأدوية خاصة المهلوسات الأدوية الباهضة الثمن المواد ذات الاستعمال الاستشفائي فقط؛.
- يراقب الصيدلي مسك السجلات وبطاقات المخزون.

ملاحظة:

تسيير مخزون الأدوية يسمح بتتبع أثر الدواء من المورد إلى غاية الوجهة الأخيرة للدواء ألا وهي المريض.

**3- فحص نظام الرقابة الداخلية على مستوى المخازن:**

**3-1 سير دورة المخازن في مستشفى تيريشين ابراهيم:**

**المواد الموجودة في المخزن الذي قمنا بزيارته:**

- الخردوات
- مواد التنظيف
- المطبوعات
- الأغذية والأفرشة والألبسة
- أدوات مكتبية
- الأثاث
- الأجهزة

## نظام المشتريات:

لتحديد احتياجات الدورة الجديدة يقوم أحد عمال المخزن ورئيس المخزن ورئيس المصلحة المعنية بعملية الجرد لتحديد ما هو صالح وما هو تالف والحساب الفعلي لما هو موجود، وعلى أساسها يتم تحديد احتياجات الدورة للسنة المالية الجديدة.

يقوم أمين المخزن بملئ قائمة الاحتياجات في ورقة مخصصة لها وكل حسب صنفه وتتكون قائمة المستلزمات من أربع خانات: الرقم والنوع "الصنف"، العدد والملاحظات. بعد ملئ هذه القائمة تقدم إلى مصلحة الصفقات الخاص بالمؤسسة الاستشفائية.

تتولى مصلحة الصفقات شراء السلع حيث تحدد المتعامل المتعاقد عم طريق اتفاقية وتتم الشروط.

بعدما يتم اختيار المتعامل المتعاقد ويرسل إلى رئيس المخزن للاتفاق على السلع.

يسلم المتعامل المتعاقد البضاعة إلى المخزن ويكون مصطحبا بوصل استلام.

يوقع رئيس مصلحة المخازن على وصل الاستلام BL (نسختين 2copies) بعد ما يتم حساب البضاعة يدويا وبعد التأكد من مطابقتها لما هو مطلوب.

بعد ما يتم المتعامل المتعاقد يستلم كل السلع (التسليم النهائي) مصحوبا بالفاتورة المخصصة لكل السلع يعطي رئيس مصلحة المخازن بالموافقة CF بعدما يقارن بين BL والفاتورة يقوم المتعامل المتعاقد بأخذ الفاتورة إلى الميزانية.

## خروج السلع من المخازن:

يملى رئيس المصلحة المعنية سند Bon Pour (ما يحتاجه) ويمضيه ثم يأخذ إلى الرئيس الفرعي للمالية (3 copie بيضاء صفراء حمراء).

- يضع أمين المخزن تأشيرة Servie، وكذا التاريخ بعد ما يملئها بالكميات المحددة.
- رئيس المصلحة شخصيا يستلم المستلزمات التي قام بطلبها.
- تسجل في دفتر خاص بالمخازن وكل حسب صنفه.
- بعد ما يسلم صاحب المخزن Bon Pour يقوم بملئ بطاقة خضراء اللون اسمها Fiche de stock بطاقة المخزون وكل صنف لوحده وتحمل هذه البطاقة للبضاعة x رقمها هو نفسه الموجود في الدفتر الخاص للبضاعة.

## المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وواقع تطبيق التدقيق الداخلي الصحي بالمؤسسة الإستشفائية ترشين ابراهيم.

لشرح وتحليل نظام الرقابة الداخلية هناك عدة وسائل من بينها الاستقصاء وهو الأداة الأكثر استعمالا وقد حاولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية على الصيدلية والمخزون باستعمال الاستقصاء

### المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

#### 1- تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى الصيدلية:

#### 1-1 استقصاء الرقابة الداخلية في الصيدلية:

جدول رقم 05: استقصاء الرقابة الداخلية في الصيدلية

ملاحظة	لا	نعم	الأسئلة
فريق الصيدلة والأطباء في حالات معينة			من الأشخاص المخول لهم الدخول إلى مخازن الصيدلية ؟
		نعم	هل يتحمل طاقم الصيدلية كل المسؤولية بشأن الأدوية ؟
	لا		هل هناك احترام لقواعد السلامة الصحية ؟
بعيد	لا		هل موقع الصيدلية مناسب بالنسبة للمصالح الطبية ؟
ضغط في العمل	لا		هل عدد الطاقم في الصيدلية كافي ؟
طاقم الصيدلية	لا	-	هل عملية الجرد يقوم بها موظفين مستقلين ؟
		نعم	هل هناك صرامة في مسلك السجلات والبطاقات ؟
	لا		هل مخازن الصيدلية مؤهلة ؟
نسخة قديمة EPIPHARM		نعم	هل تستخدم الصيدلية مبرمج
		نعم	هل هناك جهاز رقابي على الصيدلية ؟ في حالة الجواب نعم
مفتشية تابعة لمديرية الصحة في حالة تقديم شكوى فقط			فيما يتمثل هذا الجهاز ؟
كتابة تقرير الى مدير المستشفى مع تدوين كل الملاحظات			في حالة انحرافات في مقارنة المخزون الفعلي والمخزون النظري
	لا		هل هناك فصل في المهام مدون ؟
		نعم	عملية الجرد هل تقام باستمرار على الأقل كل ثلاثة أشهر

1-2 نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للصيدلية:

- المقرات المخصصة لتخزين الأدوية لم تبنى خصيصا لتفي بهذا الغرض، لذا فهي لا تستوفي شروط تخزين الأدوية.
- الوثائق اليدوية جد مهمة في الصيدلية لتسهيل عملية الرقابة والتتبع (La traçabilité).
- سجل الطلبات؛
- سجل الاستلام.
- سجل دخول الطلبات كل مصلحة على حدى.
- سجل خروج الطلبات كل مصلحة على حدى.
- بطاقة المخزون لكل دواء على حدى.

والجدول التالي يوضح نقاط القوة ونقاط الضعف في تسيير الصيدلية المؤسسة العمومية الاستشفائية "ترشين إبراهيم".

جدول رقم 06: نقاط القوة ونقاط الضعف في تسيير الصيدلية المؤسسة العمومية الاستشفائية "ترشين إبراهيم".

نقاط القوة	نقاط الضعف
<ul style="list-style-type: none"> <li>- السجلات والبطاقات اليومية مدونة بانتظام.</li> <li>- تطبيقا القواعد والتعليمات (منشور رقم 07 مؤرخ في 2005/01/22 تسيير المواد الصيدلانية).</li> <li>- الادوية مرتبة بانتظام ووفق طريقة FIFO.</li> <li>- لتفادي انتهاء تاريخ الصلاحية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مقر غير ملائم ولا يصلح لإيواء صيدلية مستشفى.</li> <li>- غياب دورات تدريب طاقم الصيدلية.</li> <li>- نقص في عناصر طاقم الصيدلية هذا يؤدي الى الضغط في العمل.</li> <li>- غياب الفصل في المهام مما يصعب تتبع القائم بالخطأ.</li> <li>- نقص في استعمال النظام المعلوماتي.</li> <li>- الاحتياجات تقدر بشكل جزافي مع زيادة نسبة المؤية ولا تحسب بطريقة علمية.</li> <li>- أجهزة التبريد حيث تخزن الأدوية موضوعة في مكاتب الصيدلية على مرأى المتوافدين لتلك المكاتب.</li> </ul>

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على تم ملاحظته واستنتاجه

الاقتراحات:

- الوعي بأن المحافظة على المواد الصيدلانية يضمن خدمة صحية للمرضى؛
- وجوب تجهيز المقرات وبنائها بمقاييس مضبوطة بحيث تصبح مناسبة لاستلام، مراقبة، تخزين وتوزيع الأدوية بفعالية مع مراعاة موقعها بالنسبة للمصالح الأخرى؛
- تهيئة مقر يلاءم استلام، مراقبة، تخزين الأدوية بالنسبة لكل مصلحة؛
- تكوين طاقم الصيدلية (في تسيير صيدلية والمعلوماتية)؛

- تقدير الاحتياجات بطريقة علمية لتجنب الإسراف أو نفاذ المخزون.
- تقسيم المهام وتحديد المسؤوليات.
- تحديد الاحتياجات حسب كل مصلحة طبية والكميات يجب أن تكون دقيقة و مدروسة من قبل (الطبيب المسؤول على المصلحة والصيدلي).

## 2- تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المخازن:

### 1-2 استقصاء الرقابة الداخلية على المخازن:

#### جدول رقم 07: استقصاء الرقابة الداخلية على المخازن

ملاحظات	غير مطبق	لا	نعم	الأسئلة
			✓	هل يتم إدخال السلع والموارد واللوازم للمخازن فور استلامها؟
			✓	هل يتحمل موظفون المخازن كل المسؤولية بشأن السلع والمواد واللوازم الداخلة للمخازن؟
			✓	هل يسمح للأشخاص غير موظفي المخازن بالدخول إلى المخازن؟
		✓		هل يتم إخراج السلع والمواد واللوازم للمخازن بواسطة وصل خروج؟
	✓			هل يتم تحضير وصل خروج من طرف أمين المخزن؟
		✓		هل وصل خروج السلع والمواد واللوازم من المخازن مراقب وهل هناك تسلسل للترقيم؟
		✓		هل يوجد نظام خاص بالمؤسسة يسمح بالتأكد أن السلع والمواد واللوازم غير المستعملة قد أعيدت للمخازن؟
		✓		هل عملية مسك بطاقات الجرد الدائم للمخزون موكلة للأشخاص غير موظفين بالمخازن؟
			✓	هل يوجد نظام في المخازن يسمح بالتأكد أن كل عمليات دخول وخروج السلع والمواد واللوازم تسجل في بطاقة حركة المخزون؟
		✓		هل المكان مناسب للتخزين؟
			✓	هل توجد رقابة داخلية للمخزن؟
		✓		هل توجد رقابة خارجية للمخزن؟
		✓		هل طرق تخزين السلع آمنة له وصحية؟
		✓		هل أبواب المخزن محكمة الغلق؟
			✓	هل صعب إختراق أمن المخزن؟
		✓		هل توجد حوافز لعمال المخزن؟
		✓		هل الجو ملائم لعمال المخزن داخل المخازن؟

2-2 نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المخازن:

والجدول التالي يوضح نقاط القوة ونقاط الضعف في تسيير مخازن المؤسسة العمومية الاستشفائية "ترشين إبراهيم"

جدول رقم 08: نقاط القوة ونقاط الضعف في تسيير مخازن المؤسسة العمومية الاستشفائية "ترشين إبراهيم"

نقاط القوة	نقاط الضعف
- كل السلع واللوازم مسجلة في سجلات وفق التسلسل وبالتواريخ.	- المخزن غير ملائم للعمال.
- مسك السجلات دخول السلع منتظم و دقيق	- السلع واللوازم غير منظمة في أماكنها.
- وجود رقابة داخلية وخارجية.	- طرق التخزين غير صحيحة.
	- المخزن في حد ذاته غير مناسب للتخزين.
	- عدم وجود جهاز أمني محكم للمخزن.
	- الجو غير ملائم للعمل فيه.
	- الجرد يقوم به عمال المخزن .

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على بيانات المؤسسة الإستشفائية EPH بغرداية

## 1- تقرير تدقيق داخلي: بما أن كل عملية تقييم الرقابة الداخلية يتبعها تقرير يعده المدقق الداخلي

يدون فيه الملاحظات والتوصيات لذلك قمنا بإعداد هذا التقرير.

التدقيق الداخلي الدوري رقم. . . . /2019

الممتد من 10 إلى 19 ماي 2019

المؤسسة الاستشفائية العمومية غرداية

غرداية في 19 ماي 2019

خلية التدقيق الداخلي الصحي

الجهة المدققة:

المديرية الفرعية للمالية والوسائل /قسم المخازن

المهمة: التدقيق والمتابعة

1- متابعة: التأكد من الأخذ بعين الاعتبار توصيات المهمة رقم. . . /2018

2- تدقيق: قسم المخازن

بعد قيامنا بعملية التدقيق المدونة أعلاه فقد لاحظنا مايلي:

-توصيات المهمة السابقة والمذكورة أعلاه قيد التنفيذ.

من وجهة نظرنا وبعد عملية التدقيق التي قمنا بها ارتأينا أن نقدم بعض التوصيات لضمان السير الحسن

لعملية تخزين السلع واللوازم:

- يستحسن أن يكون مكتب عمال المخزن منفصلا عن المخزن في حد ذاته.
  - وجب على مصلحتكم وضع حوافز وعلاوات لعمال المخزن لما فيه من عمل شاق وكذا لضمان عدم وقوع الموظف في بعض التجاوزات.
  - تغيير مكان المخزن لأنه في حد ذاته مكان غير صالح وغير قابل للتخزين.
  - طرق تخزين الملابس والأفرشة والسلع الأخرى غير آمنة وغير صحية.
  - وجب وضع حاجز أمني محكم لضمان عدم خروج السلع من المخازن.
  - تحديث عملية تسجيل دخول وخروج السلع لأنه لحد الآن تستعمل الطريقة اليدوية والتسجيل اليدوي فاذا احترق المخزن تحترق معه كل الوثائق.
  - عملية الجرد تكون من طرف أشخاص آخرين مستقلين غير عمال المخزن.
- نرجو أخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار لتصحيح الوضع بمصلحتكم.
- نسخة إلى: المدير الفرعي للمالية والوسائل.

إمضاء المدقق الداخلي

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على بيانات المؤسسة الإستشفائية EPH غرداية.

### المطلب الثاني: واقع تطبيق التدقيق الداخلي الصحي في مؤسسة ترشين ابراهيم

من اجل التعرف عن واقع تطبيق التدقيق الداخلي الصحي قمنا بمقابلة مع ثلاث مسؤولين(المدير الفرعي للموارد البشرية والصيدلي المسؤول عن الصيدلية وعضو من الطاقم الشبه طبي) وطرحنا مجموعة من الأسئلة في شكل إستقصاء كمايلي:

**جدول رقم 09:** جدول استقصاء حول تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتطبيق التدقيق الداخلي الصحي في المؤسسة الإستشفائية بغرداية:

الملاحظات	لا	نعم	استقصاء
الطاقم الطبي فقط		نعم	س1: هل هناك رقابة على الأنشطة الداخلية للمؤسسة.
	لا		س2: هل نظام الرقابة فعال.
	لا		س3: هل نظام الرقابة الداخلية يقوم بتقييم الطاقم الطبي والطاقم الإداري.
	لا		س4: هل هناك جهاز يقيم نظام الرقابة الداخلية ؟
	لا		س5: هل تعتمد المؤسسة على التدقيق الداخلي لمراقبة الأنشطة ؟
راجع لمركزية السلطة والقرارات		نعم	س6: هل نظام الرقابة له دور في تحسين الخدمة الصحية ؟
		نعم	س7: هل يحبذ الممارسون الطبيون والإداريون تدقيق أعمالهم ؟
		نعم	س8: في نظركم هل هناك قصور في القوانين المنظمة للمؤسسة؟
		نعم	س9: هل الهيكل التنظيمي مدروس وملائم؟
			س10: في نظركم لماذا لم يطبق التدقيق الداخلي في مؤسستكم

تمت الإجابة على الاستقصاء من طرف المدير الفرعي للموارد البشرية والصيدلي المسؤول عن الصيدلية وعضو من الطاقم الشبه طبي يشغل منصب عالي والمستجوبين الثلاث تتفق إجاباتهم حول ضعف نظام الرقابة الداخلية في المستشفى وعلى أن الآلية الرقابية الداخلية الوحيدة تتمثل في المجلس الطبي التابع لمديرية الصحة الذي يقوم بتدقيق الممارسات الطبية المقدمة للمرضى وفقا لقواعد الأدبيات الطبية، لكن فيما يخص التسيير هناك غياب تام لآلية الرقابة الداخلية.

واتفقت كل الإجابات إلى أنهم يحبذون تدقيق أعمالهم من طرف جهاز على مستوى المستشفى لتصحيح الأخطاء وتداركها في الوقت المناسب.

### المطلب الثالث: نموذج مقترح لتحليل وتوصيف وظيفة التدقيق الداخلي الصحي بالمؤسسات الإستشفائية

من خلال المقابلة التي أجريناها في المؤسسة محل الدراسة وبعد تحليل اجابات الاستقصاء ,هناك غياب للحلقة التي من شأنها اكتشاف الأخطاء وتصحيح الانحرافات والتي تربط بين متخذي القرار ومنفذه وهذا ما أدى إلى وجود شرخ بين الطاقم الطبي والشبه طبي والإداري لذلك أصبح لزاما وضع هيكل يربط بين العناصر الثلاث ألا وهو إدارة للتدقيق الداخلي الصحي.

من أجل تقادي هدر المال العام وزيادة تكلفة العامل البشري نقتراح خلية للتدقيق الداخلي تضم عناصر أكفاء لهم المؤهلات العلمية ودوي خبرة للعناية المهنية.

- العنصر 1: رئيس خلية التدقيق الداخلي ليسانس في المالية والمحاسبة + خبرة في ادارة الوسائل العامة والمالية.
- العنصر 2: مدقق داخلي ليسانس في ادارة الاعمال + خبرة في الموارد البشرية في المستشفى
- العنصر 3: طبيب له خبرة ودراية بنشاط كل المصالح الطبية.
- العنصر 4: من الطاقم الشبه الطبي له دراية بنشاط كل المصالح الطبية
- العنصر 5: من الطاقم التقني مهندس في المخبر والصيانة
- العنصر 6: مهندس في الاعلام الالي والخبرة مطلوبة.

#### المهام الموكلة لهم مبينة في الجداول التالية:

التاريخ:	الوصف الوظيفي
	إسم الوظيفة: رئيس وحدة التدقيق الداخلي
	الاسم:
	القسم:
	تاريخ بدء المهمة:
	مسؤول تجاه:
	مسؤول عن:

المسؤوليات الرئيسية:	
1	- يناط التدقيق الداخلي في قيود وحسابات أموال ومواد المؤسسة الاستشفائية بوحدة إدارية مستقلة تدعى خلية التدقيق الداخلي وترتبط مباشرة برئيس مجلس إدارة متولي مهام إدارة المستشفى وهو مرجعها في شؤونها الذاتية وإليه ترفع تقاريرها و اقتراحاتها ومشوراتها.
2	- تقوم خلية التدقيق الداخلي بتقييم مستقل للنواحي المالية والتشغيلية والنظام الداخلي في المستشفى من أجل الحفاظ على موجوداتها والتأكد من صحة ودقة الحسابات والبيانات المالية وتفعيل الكفاءة التشغيلية، وتناول صلاحياتها وحدات المحاسبة المالية والمخزن الرئيسي والمخازن الثانوية .
3	- تمارس خلية التدقيق الداخلي مهامها وفق برامج تدقيق سنوية عامة وتكاليف خاصة توضع كلها بموافقة رئيس مجلس الإدارة
4	- يلتزم رئيس خلية التدقيق الداخلي وسائر العاملين في الوحدة بالاحتفاظ بالسرية التامة لأعمال المستشفى و المعلومات التي يجري الاطلاع عليها و أعمال التدقيق ونتائجها، وبعدم الإفصاح عنها أو عن مضمونها إلا بعد موافقة رئيس مجلس الإدارة خطها على إعطاء المعلومات المطلوبة.
5	- تتناول مهام وحدة التدقيق الداخلي.
6	- إجراء مراجعة يومية لكافة القيود المحاسبية من سندات قيد، صرف أو قبض، والتحقق من صحة ودقة المعلومات المرحلة معلوماتيا ومطابقتها للقيود اليدوية ومرفقاتها مع مراعاة الانظمة الداخلية والاجراءات.
7	- التحقق من أن الوظائف والمهام ذات التأثير والارتباط المباشر أو غير المباشر على البيانات المالية تودي وفقا للأصول
8	- مراجعة و إبداء الراي حول التقارير المالية المجهزة من الوحدات كافة.
9	- التحقق من دقة تطبيق الأنظمة و اللوائح الداخلية التنظيمية و التعليمات الإدارية و رفع تقارير إلى رئيس مجلس الإدارة بهذا الخصوص
10	- إجراءات جرد فجائي للموجودات و التحقق من وجودها الفعلي و مطابقتها للدفاتر
11	- التحقق من مطابقة حسابات الذمم الدائنة و المدينة مثل: الموردين، المؤسسات الضامنة، الموظفين ومن توافر الكشوفات وإجراءات المقارنة اللازمة.
12	- مراجعة الأنظمة المعلوماتية بتطبيقاتها المحاسبية ودراس مدى كفايتها واقتراح أية احتياجات أو تعديلات يقتضى أن تلاحظها هذه الأنظمة.
13	- ايجاد و متابعة الأنظمة دون الغش أو الفوضى أو الهدر
14	- التنسيق مع الأجهزة الرقابية عند اللزوم (مفتشين، مدققين و تجهيز كافة متطلباتها.
15	- تقديم المشورة المحاسبية والمالية عند اللزوم. - التحقق من وجود التراخيص اللازمة تجديد العقود و سائر الاتفاقات التي من شأنها ضمان استمرارية عمل المستشفى و اجهزته دون تكلفة إضافية. - تنفيذ سائر المهام التي يصدر من مدير المستشفى.

التاريخ:	الوصف الوظيفي
	إسم الوظيفة: مدقق حسابات.
	الاسم
	القسم
	التدقيق الداخلي
	تاريخ بدء العمل
	مسؤول تجاه
	مسؤول عن
المسؤوليات الرئيسية:	
1	يتبع مباشرة لرئيسه خلية التدقيق الداخلي في تنفيذ مهام التدقيق أو الجرد التي قد توكل اليه في أي وقت من الأوقات.
2	يتولى تحت إشراف رئيس الخلية عملية التحقق من صحة محاسبة المخازن والية ضبطها الداخلي و منها على سبيل المثال:
	أ - المشتريات (صحة المشتريات حسابيا " لجهة وجود عروض اسعار موافق عليها و معتمدة من الإدارة)
	ب - استلام البضائع وفقا للأصول دون وجود أي تلف او ضرر بها.
	ج - التحقق من صحة الأسعار الواردة في الفواتير مع العروض السابقة.
	د - التأكد من إعطاء الرمز الصحيح للمواد إلى أمين المخزن و كذلك التكلفة الصحيحة.
	هـ - التحقق من أن برنامج المخزون يعمل على أساس المبدأ المحاسبي المعتمد للتكلفة.
	و - مراقبة عملية صرف المواد لجهة استيفائها للشروط المطلوبة من الموافقة على الصرف التوقيع على الاستلام.
	ز - متابعة ترحيل عمليات الواردة و الصادرة في المخازن يوميا
	ح - إجراء جرد فجائي للمخازن كلما كان ذلك مناسبا "بالإضافة إلى الجرد الإلزامي الحاصلة عند إعداد البيانات الختامية.
	ط - يعتبر عضو ضمن لجان الجرد و لجان التلف التي تعين الكميات
	ي - التحقق من يوميات الصرف و الشراء من المخازن وإحالتها إلى رئيس القسم للموافقة عليها.

المؤهلات المطلوبة:

1	المستوى العلمي: ليسانس في العلوم الاقتصادية.
2	اللغة : العربية و الفرنسية و الانجليزية.
3	الخبرة: مطلوبة
4	المزايا الشخصية: الأمانة + الانضباط + الهدوء

الحاجات التدريبية المقترحة :

1	التدريب على برامج المستشفى.
2	دورة الصحة و السلامة المهنية.

إمضاء الموظف:

التاريخ:	
إمضاء الرئيس المباشر:	التاريخ:
تاريخ مراجعة الوصف الوظيفي	

الوصف الوظيفي

التاريخ:	إسم الوظيفة: مدقق حسابات
----------	--------------------------

الاسم

	القسم
التدقيق الداخلي	تاريخ بدء المهمة

مسؤول تجاه

	مسؤول عن
--	----------

المسؤوليات الرئيسية: مكتب الدخول و محاسبة مرضى.

1	- يتبع مباشرة لرئيس خلية التدقيق في تنفيذ مهام المراجعة التي قد توكل إليه في أي وقت من الأوقات
2	- يتولى تحت إشراف رئيس الخلية عملية التحقق من صحة حسابات المرضى لمختلف المؤسسات الضامنة و الية ضبطها الداخلي و منها على سبيل المثال:
	أ - التأكد من إدخال جميع المعلومات الضرورية في الحاسوب عند إدخال المرضى.
	ب - التأكد من المطالبة المالية و المستندية اليومية للمرضى و من صحة إجراؤها.
	ج - التحقق من صحة الأسعار الواردة في الفواتير حسب الاتفاقيات المعدة مع المؤسسات الضامنة.
هـ - التحقق من أن برنامج المرضى يعمل على أساس المبدأ المحاسبي.	

و - مراقبة عملية تصفية حساب المرضى وفقا للاتفاقيات المحددة و الموقعة مع المؤسسات الضامنة.
ح - متابعة استلام جداول المرضى عند انائها من قبل محاسبة المرضى ومطابقتها في الحاسوب.
ط - متابعة ترحيل حسابات المرضى في logiciel EPIPHARM وفقا للمعايير المحاسبية و التأكد من صحة ذلك.

المؤهلات المطلوبة:

1	المستوى العلمي: ليسانس في إدارة الأعمال ومحاسبة.
2	اللغة : العربية و الفرنسية او الانجليزية.
3	الخبرة: مطلوبة
4	المزايا الشخصية: الأمانة + الانضباط+ الهدوء

الحاجات التدريبية المقترحة :

1	التدريب على برامج المستشفى.
2	دورة الصحة و السلامة المهنية.

امضاء الموظف:	التاريخ:
امضاء الرئيس المباشر:	التاريخ:
تاريخ مراجعة الوصف الوظيفي	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مذكرة ماجستير سلاف حيدر خير الدين ، بعنوان أثر المراجعة الداخلية أو التدقيق في تحقيق الأهداف المحاسبية للمستشفيات الصحية ، تخصص إدارة المالية، الجامعة الإسلامية، لبنان، 2005، بتصرف.

هذه الجداول توضح المسؤوليات الرئيسية و المهام المترتبة عنها لكل من رئيس خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاستشفائية والمدققين الداخليين المرؤوسين من طرفه.

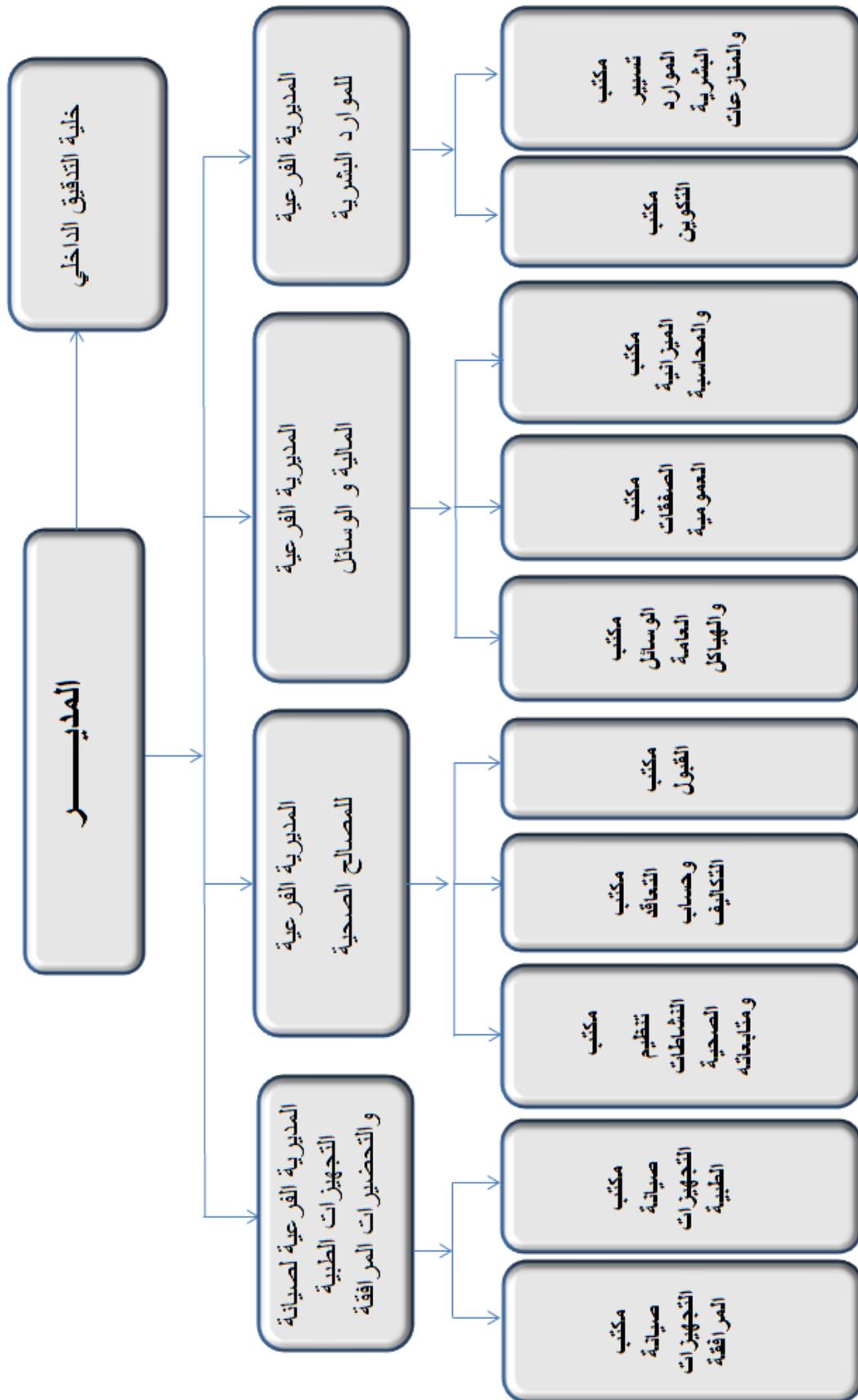
هي عبارة عن طريقة عمل يتبعها المدقق من أجل إنجاز مهمته على أكمل وجه وفقا لمعايير الأداء مع توفر فيه معايير الخصائص كالمؤهل العلمي و العملي، العناية المهنية، الخبرة والاستقلالية التي تطرقنا لها في الفصل الأول.

حيث انه من اجل الوصول إلى تدقيق فعال وجب على رئيس خلية التدقيق التخطيط السليم وتحديد المواطن التي يتم التركيز عليها وفقا للمهام المدونة في الجداول أعلاه ووجوب توفر جو من المشاركة, بين أعضاء الخلية والعاملين بالمصلحة الخاضعة للتدقيق و العمل على تحديد أفضل طريقة لحل الملاحظات و قد تكون في بعض الحالات شفوية إذا كانت ملاحظات بسيطة و لا تتسم بالتعقيد.

وفي الأخير يتم إعداد تقرير نهائي يتم فيه التعبير عن آراء المدققين وعرض نتائج التدقيق والتوصيات من أجل التوصل إلى الحلول المناسبة.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية " ترشين إبراهيم " مع اقتراح وظيفة للتدقيق الصحي الداخلي عن طريق إدراج خلية للتدقيق الداخلي.

الشكل رقم 04 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية " ترشين إبراهيم " مع اقتراح خلية للتدقيق الداخلي



**خلاصة الفصل:**

حاولنا من خلال هذا الفصل تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية الاستشفائية "ترشين ابراهيم" من خلال إبراز نقاط القوة والضعف في هذا النظام، وتوصلنا إلى وجود نقاط ضعف عديدة خاصة على مستوى الصيدلانية والمخازن.

وبناء على النتائج التي توصلنا إليها من خلال عملية التقييم للنظام الرقابة الداخلية حاولنا إعداد تقرير تدقيق داخلي يلخص كل الملاحظات والاقتراحات.

أما بالنسبة لواقع تطبيق التدقيق داخلي بالمؤسسة محل الدراسة وبناء على الاستقصاء الذي قمنا به توصلنا إلى أنه لا توجد عملية تدقيق داخلي ولا يوجد قسم للتدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي للمستشفى يعنى بمتابعة حسن تنفيذ الإجراءات في كامل أقسام المؤسسة، ويسعى إلى اكتشاف وتصحيح الأخطاء إن وجدت ويعمل كأداة للمشورة من أجل تصحيح الوضع والنهوض بهذا القطاع.

خاتمة

تسعى الجزائر إلى العمل على التحسين المستمر للخدمات الصحية لكافة أفراد المجتمع ، حيث أن الجهة الوصية على هذا القطاع تسمى وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، من هذا المنطلق مصطلح "إصلاح" تبين أن هناك خلل أو خطأ يجب إصلاحه والسؤال المطروح كيف يمكن اكتشاف الخطأ ليتسنى إصلاحه ؟

يجب على المؤسسات الاستشفائية تبني آلية تسمح بتشخيص الوضعية (تحديد الانحرافات بين الأهداف المرجوة و ما تم تحقيقه في الواقع )، وهذه الآلية كفيلة بحماية أصول المؤسسة الصحية من التجاوزات والتسيب، وتضمن لها سير عملياتها وفق القواعد والتنظيمات ويضمن صحة و دقة البيانات المالية والمحاسبية ، وهذا النظام كفيل بتقييم مخاطر المؤسسة الصحية التي تعتبر جد عالية وغير متوقعة وغير مخطط لها و تتمثل هذه الآلية في نظام الرقابة الداخلية، وأيضا يجب عليها تبني آلية أخرى تسمح بتقييم نظام الرقابة الداخلية وهي التدقيق الداخلي الصحي.

من خلال دراستنا حاولنا إيجاد العلاقة التي تربط التدقيق الداخلي الصحي و نظام الرقابة الداخلية، بدراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية "ترشين إبراهيم" بولاية غرداية بالتعرف على تطبيق التدقيق الصحي الداخلي و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة .

وتوصلنا إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

- نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الأجهزة وضعت من طرف المسؤولين من جميع المستويات للسيطرة على تشغيل أنشطة المؤسسة؛
- الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات و هو عبارة عن فرض نوع من الرقابة الداخلية والمؤسسة الاستشفائية تسييرها رزنامة من التعليمات والمقررات لكن بدون متابعة وتوجيهات؛
- ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاستشفائية "ترشين ابراهيم" يؤدي إلى حالة من التسيب في المؤسسة؛
- لا يوجد تطبيق للتدقيق الداخلي الصحي في مؤسسة "ترشين ابراهيم"، وهذا ما أدى إلى غياب آلية فحص وتقييم سلامة نظام الرقابة الداخلية.

#### نتائج اختبار الفرضيات:

- ✓ بخصوص الفرضية الأولى نجد التدقيق الداخلي الصحي هو نشاط تقييمي مستقل يمارس بشكل موضوعي يشمل جميع دوار المؤسسة الصحية يسند إلى أشخاص أكفاء من خلال الدراسة النظرية نتفق مع مضمون هذه الفرضية للتدقيق الصحي الداخلي.

✓ بخصوص الفرضية الثانية التي تنص على أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يعمل على ضمان تحقيق الأهداف ويساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة والسعي لتحسين الأداء, ويساعد الإدارة على السيطرة على أنشطتها بفعالية بتشجيعه للمستخدمين على تطبيق السياسات والتشريعات التي تضمن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وما يثبت صحة الفرضية أن ضعف نظام الرقابة الداخلية وعدم فاعليته أدى بالمستخدمين إلى سياسة اللاوعي واللامبالاة في الحفاظ على أصول المؤسسة.

✓ الفرضية الثالثة التي تنص على أن التدقيق الداخلي الصحي غير مطبق في المؤسسة الاستشفائية ترشين إبراهيم نقبل هذه الفرضية، وذلك من خلال عدم تخصيص قسم لمهمة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي بالمؤسسة .

✓ الفرضية الرابعة التي تنص على أن التدقيق الداخلي أداة يتم من خلالها اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية والهدف من ذلك هو تقييم مدى فعالية النظام لمعالجة مواطن الضعف وتصحيحها وإبراز مواطن القوة والاستفادة منها، بالتالي نقبل هذه الفرضية فغياب التدقيق الصحي الداخلي أثر بالسلب على نظام الرقابة الداخلية وغياب أداة التقييم أدى إلى غياب الخدمات الاستشارية التي يوفرها التدقيق الداخلي وبالتالي إلى ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

#### الاقتراحات:

من خلال ما تم عرضه في هذه الدراسة والنتائج التي توصلنا إليها نقدم مجموعة من الاقتراحات:

- إقرار خلية للتدقيق الصحي الداخلي في المؤسسة العمومية الاستشفائية؛
- تصميم نظام الرقابة الداخلية فعال من شأنه قياس الأداء الفعلي بالمؤسسة الاستشفائية؛
- تقييم مستمر لفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- فصل المهام وتحديد المسؤوليات بوضوح ؛
- توعية العامل البشري بضرورة التمسك بمبادئ و أخلاقيات النزاهة الشخصية والمهنية حيث تعد سلوكيات الموظفين بمثابة حجر الزاوية في بيئة التحكم؛
- تعزيز ثقافة الرقابة التي تجعل الموظفين بدراية على أهمية نظام الرقابة الداخلية.
- و نقترح للوزارة الوصية و مديرية الصحة و السكان، الاستغلال و الاستثمار في العامل البشري بما أنه أكبر مورد بالنسبة للمؤسسات الصحية و ذلك قصد إصلاح هذا القطاع و ذلك ب :
- وضع سياسات تحفيزية (تدريب, توجيه, تحفيز)

- إقرار نظام الرقابة على الحوافز و منح الحوافز على أساس الكفاءة في الأداء من اجل تحسين الخدمات الصحية.
- دعم الدراسات و البحوث التي تعنى بقضايا الخدمات الصحية.
- تحديث نظام المعلومات الصحي.
- و الاقتراح الذي لا يمكن تجاهله هو تجديد مبنى مؤسسة EPH غرداية لأنه بني وفق أوصاف خاصة مدته الحياتية انتهت, أصبح مهترء يشكل خطر حقيقي بالنسبة للمرضى و العاملين به, أيضا تزايد مصاريف إعادة تأهيله كان من الأجدر توجيه تلك المصاريف لعنوان آخر.
- الصرامة في اقتناء التجهيزات وفق أحسن عرض خاصتا من ناحية العرض التقني لان التجهيزات الصحية تمس بصحة و حياة المريض.

#### آفاق الدراسة:

- دور التدقيق الصحي الداخلي في تحسين جودة الخدمات الصحية؛
- متطلبات تطبيق الحوكمة الاستشفائية بالجزائر؛
- دور التدقيق الصحي الداخلي في إدارة المخاطر.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية:

### 1- الكتب:

- (1) أحمد حلمي جمعة "المدخل إلى التدقيق الحديث" دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- (2) خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2014.
- (3) داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي، كلية إتحاد المصارف العربية، 2010.
- (4) سامي محمد وقاد، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي، ط1، الأردن، 2010.
- (5) عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة" دار الجامعة الإسكندرية، 2006.
- (6) عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الزايرة، الأردن، 2009.
- (7) محمد صحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة، مصر، 1998.
- (8) ناجي فياض، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، جمعية المدققين الداخليين، لبنان.
- (9) وجدى حامد الحجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي الإسكندرية، مصر، 2010.

### 2- الرسائل الجامعية:

- (10) رندة محمد سعيد، دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2016.
- (11) رولا عبد المجيد محمد إنشاصي، "دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.

- 12) شنقاب أحمد "الرقابة المالية ودورها في تنفيذ نفقات المؤسسة الصحية" مذكرة المتصرفين الرئيسيين لمصالح الصحة، المدرسة الوطنية للمناجمنت وإدارة الصحة، 2012.
- 13) عمر ومحمد زكي، "كيفية تصميم نظم الرقابة الداخلية الخاصة" قطاع المستشفيات والمنشآت الصحية، مذكرة ماجستير، جامعة طنطا، مصر، 2014.
- 14) نسرين محمد عمر، "أثر نظم الرقابة الإدارية في تحسين جودة الخدمات الصحية"، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، لبنان، 2014.
- 15) نور الدين مزياني، "تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، كلية العموم الاقتصادية و علوم التسيير، سيدي عاشور، جامعة باجي مختار، عناب، سنة 2013.

### 3- القوانين والمراسيم:

- 16) القانون رقم 18-11 المؤرخ في 18 شوال 1439 الموافق 29 يوليو 2018 المتعلق بالصحة، الجريدة الرسمية العدد 46.
- 17) المرسوم تنفيذي رقم 07-140 مؤرخ في 19 ماي 2007 من طرف الوزارة الوصية "وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات"

### ثانيا: باللغة الأجنبية

- 18) Arthur piper « l'audit dans le secteur public » enquête du CBOK sur les pratiques de l'audit interne. Paris, 2015.
- 19) Comité d'harmonisation de l'audit CHAI, « l'examen des politiques d'audit interne », « séminaire 28 avril , 2017 , Paris.
- 20) Jaque Renard , théorie et pratiques de l'audit interne » les éditions d'organisation , Paris, 1994.
- 21) Jacques renard ,Théorie et pratique de l'audit interne , eyrolle éditons d'organisation , Paris, 2010.
- 22) Michel Jonquière et Michel juras , l'audit une même démarche intelligente pour tous , édition EMS, Paris, 2015.
- 23) Pierre shick, jacque verra, olivier parege , « audit interne et référentiels de risque dunod, Paris , 2010

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

إهداء

شكر

المخلص

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الاختصارات والرموز

مقدمة ..... أ-د

### الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي الصحي ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد: ..... 6

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي الصحي ونظام الرقابة الداخلية..... 7

المطلب الأول: التدقيق الداخلي الصحي..... 7

1- تعريف التدقيق الداخلي الصحي: ..... 7

2- أنواع التدقيق الداخلي:..... 8

3- أهداف التدقيق الداخلي:..... 9

4- معايير التدقيق الداخلي:..... 10

5 تقنيات التدقيق الداخلي:..... 12

6- محتويات تقرير التدقيق الداخلي: ..... 13

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية ..... 14

1- تعريف نظام الرقابة الداخلية:..... 15

2- أهداف نظام الرقابة الداخلية:..... 15

3- أنواع الرقابة الداخلية: ..... 16

4- مقومات نظام رقابة داخلية فعالة:..... 18

18	5- إطار الرقابة الداخلية:
19	6- خطوات تصميم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الإستشفائية:
19	7- أركان نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الإستشفائية:
20	8- آلية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في المؤسسات الإستشفائية:
21	المطلب الثالث: الإطار التشريعي والقانوني للمؤسسات الإستشفائية
22	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
22	المطلب الأول: الدراسات المحلية
22	1- دراسة بن جلال إبراهيم 2017:
22	2- دراسة عثمانى فؤاد 2016:
23	3- دراسة براهيم بلال 2015:
23	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
23	1- دراسة: Arhtur piper 2015:
24	2- دراسة نسرين محمد عمر 2014:
25	3- دراسة محمد علي محمد الجابري 2014:
25	4- دراسة Njaleu Michelle 2013:
26	5- دراسة سولاف حيدر خير الدين 2005:
26	المطلب الثالث: علاقة دراستنا بالدراسات السابقة:
26	1- الدراسات المحلية:
26	2- الدراسات الأجنبية:
28	خلاصة الفصل:
<b>الفصل الثاني: دراسة حالة في المؤسسة العمومية الاستشفائية غرداية</b>	
30	تمهيد:
31	المبحث الأول: تشخيص نظام الرقابة الداخلي بالمؤسسة الإستشفائية ترشين إبراهيم
31	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الإستشفائية ترشين إبراهيم
33	المطلب الثاني: توصيف الوظائف المديرية بالمؤسسة الإستشفائية ترشين إبراهيم غرداية
33	1- المديرية الفرعية للمصالح الصحية:
33	2- المديرية الفرعية للموارد البشرية:
33	3- المديرية الفرعية للمالية والوسائل:

المطلب الثالث: فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإستشفائية EPH ترشين إبراهيم غرداية ...	37
1-تحديد وتنفيذ الميزانية:.....	37
2- فحص نظام الرقابة الداخلية على مستوى الصيدلية:.....	39
3- تشخيص نظام الرقابة الداخلية على مستوى المخازن:.....	43
المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وواقع تطبيق التدقيق الداخلي الصحي بالمؤسسة الإستشفائية ترشين ابراهيم.....	45
المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	45
1- تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى الصيدلية:.....	45
2- تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المخازن:.....	47
المطلب الثاني: واقع تطبيق التدقيق الداخلي الصحي في مؤسسة ترشين ابراهيم .....	50
المطلب الثالث: نموذج مقترح لتحليل وتوصيف وظيفة التدقيق الداخلي الصحي بالمؤسسات الإستشفائية.....	51
خلاصة الفصل:.....	58
خاتمة:.....	58
قائمة المراجع	
فهرس المحتويات	