

التدقيق الداخلي بالقطاع الصحي العمومي كآلية لحماية المال العام و تحسين الخدمة
- مقترح لخلية تدقيق بالمؤسسة الصحية -

**Internal audit in the public health sector a mechanism to protect public money
and improve service**

- Proposal for an audit cell in public health institutions-

- باي بومرزاق عاشور¹، غاليب عمر²

¹جامعة البليدة 2 (الجزائر)، ea.bey-boumerzak@univ-blida2.dz

مخبر تسيير الجماعات المحلية و دورها في التنمية

²جامعة البليدة 2 (الجزائر)، o.ghalib@univ-blida2.dz

مخبر تسيير الجماعات المحلية و دورها في التنمية

تاريخ النشر: 2022/07/15

تاريخ القبول: 2022/06/28

تاريخ الاستلام: 2022/05/11

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين تسيير المؤسسات العمومية الصحية الجزائرية، و من أجل الوصول لهدف الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرق للمفاهيم الأساسية حول التدقيق الداخلي بالقطاع العمومي، و خلصت الدراسة إلى ضرورة إدخال وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الصحية العمومية كضرورة لاكتشاف الأخطاء و العث و المساعدة على تصحيحها ، كذلك خلصت الدراسة إلى ضرورة إنشاء خلية تدقيق داخلي بالمؤسسة الصحية و هذا استكمالاً للبنية الرقابية المعتمدة من طرف الوزارة المعنية، و ضماناً لتحسين جودة الخدمة الصحية، و أهم التوصيات فتكمن في ضرورة إعداد قانون من طرف وزارة الصحة لتشكيل لجنة للتدقيق الداخلي بالمؤسسات الصحية مع ضمان تكوين للموظفين للتعريف بوظيفة الخلية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي بالقطاع العمومي، تسيير المؤسسة الصحية، التدقيق الصحي، لجنة تدقيق

داخلي

Abstract

This study aimed to highlight the role that internal audit plays in improving the management of Algerian public health institutions, and in order to reach the goal of the study, we relied on the descriptive analytical approach by addressing the basic concepts about internal auditing in the public sector, The study concluded that the internal audit function should be introduced in public health institutions as a necessity to discover errors and fraud and help correct them, The study also concluded that an internal audit cell should be established at the health institution, in order to complement the regulatory structure approved by the relevant ministry, To ensure the improvement of the quality of the health service, The most important

*المؤلف المرسل .

recommendations are in the need to prepare a law by the ministry of health to form an internal audit cell while ensuring the training of employees to define the function of the cell.

Keywords: Internal audit, internal audit of public institutions, health audit, management of health institutions.

المقدمة

تبدو تجربة التدقيق الداخلي في القطاع الخاص أكثر وضوحاً من القطاع العمومي، و لعل السبب يرجع إلى اهتمام الهيئات و المنظمات المهنية المهتمة بالمحاسبة و التدقيق و تركيزها على إرساء و تدعيم أدوات الرقابة ذات فعالية، و تأكيدها على التدقيق الداخلي بالمؤسسات الخاصة و ذلك هدفاً منها لحماية حقوق و مصالح أصحاب رؤوس الأموال و أصحاب المصالح، بينما نجد مؤسسات القطاع العمومي تركز على أهداف اجتماعية بعيدة كل البعد عن تحقيق الربح، أيضاً نجد معدلات المخاطرة مترفعة في المؤسسات الخاصة في ظل قوانين المنافسة السوقية و مسارعته في المبادرة مما يستوجب وجود وظيفة التدقيق لتقييم هذه المخاطرة، لكن مؤخراً ظهرت أهمية تطبيق التدقيق الداخلي في القطاع العمومي خاصة في ظل ما تتعرض له مؤسسات هذا القطاع من عراقيل و مشاكل تسيرية بالرغم من حجم الإنفاق المالي بها، و انطلاقاً مما سبق نسعى في هذه الدراسة إلى إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسساتنا العمومية و اتخذنا الصحية منها نموذجاً و التأكيد على ضرورة إنشاء هذه الوظيفة بداخلها ضماناً لحسن تسيير المؤسسات و الحفاظ على المال العام و قد قمنا بصياغة الإشكالية التالية:

ما دور وظيفة التدقيق الداخلي بالقطاع الصحي العمومي الجزائري في تحسين التسيير و حماية المال العام ؟
و تتفرع من الإشكالية الأسئلة التالية:

- أ توجد وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الصحية؟
- هل فعلاً تحتاج هذه المؤسسات لتدقيق داخلي؟
- هل يمكن للتدقيق الداخلي تحديد و تقييم إدارة المخاطر بالمؤسسات الصحية؟
- ما هو العمل المنوط بلجنة التدقيق الداخلي بمؤسسات صحية؟

و للإجابة على هذه الإشكالية و الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضية التالية:

- لوظيفة التدقيق دور محوري في تحسين تسيير مؤسسات القطاع الصحي و فعالية الخدمة العمومية.

أهمية الدراسة

لموضوع هذه الورقة البحثية أهمية كبيرة في حسن تسيير المؤسسات العمومية و ذلك في إطار تحسين الخدمات من جهة و ترشيد النفقات من جهة أخرى، و نجد أن المؤسسات الصحية معنية بهذه الأهمية إذ في الفترة الأخيرة برز للعيان الدور الكبير الذي تلعبه المؤسسات الصحية في الحفاظ على صحة المواطنين في ظل جائحة كوفيد 19، و منه لضمان التسيير الفعال لهكذا مؤسسات و جب وضع جيز التنفيذ لوظيفة التدقيق الداخلي لما لها من دور فاعل في تحسين التسيير و الرقابة على المال العام و كذا تحديد للمخاطر المرتقبة و تقييمها.

منهج الدراسة

تقوم هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، بحيث تم تناول مفاهيم أساسية للتدقيق الداخلي بالقطاع العمومي بالجزء النظري و من ثم تم بناء نموذج مقترح لإعطاء تصور عن كيفية أداء وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الاستشفائية و ذلك اعتمادا على تحليل عديد النماذج للتدقيق الداخلي بمؤسسات عمومية أجنبية تم الاطلاع عليها.

❖ الدراسات السابقة:

دراسة بوحفص رواني، مريم شرع و مصطفى بن نوي (2020) بعنوان " نموذج مقترح للتدقيق الصحي من أجل تقييم السياسة الصحية لمواجهة جائحة كوفيد 19" دراسة ميدانية الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الصحي للمنظومة الصحية الجزائرية في ظل أزمة كورونا- كوفيد 10- من خلال تعريف للتدقيق الصحي و الإجراءات الخاصة به و من ثم تحديد التأثيرات السلبية للأوبئة على المجتمع و كذا حصر مخاطر وباء كورونا على الاقتصاد الوطني من عدة جوانب، و لقد توصلت الدراسة إلى أن الاعتماد على أنشطة التدقيق الصحي في الجزائر سينعكس إيجابا على البناء السليم للسياسة الصحية في مجابهة تأثيرات كوفيد 19، و التأكيد على دور هذا النوع من التدقيق على التنبؤ و التحوط من المخاطر الصحية للأمراض و الأوبئة المرتقبة.

دراسة كيبال صابرينة و مقراني عبد الكريم (2019) بعنوان " Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration du fonctionnement de l'hôpital public en Algérie : cas de l'EPH Boghni حالة- الجزائر- و خلصت الدراسة إلى أن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الصحية العمومية الجزائرية يحسن من أدائها و يساعد في تقييم المحيط و نظام الرقابة الداخلي لها، و وضحت الدراسة بأن وظيفة التدقيق الداخلي تقدم التقنيات و الوسائل الضرورية لتحسين التسيير بالمؤسسة الصحية و كذلك للتحكم في تكاليفها، و لقد تطرق الباحثان إلى دور التدقيق الداخلي و المنهجية المتبعة لتقييم أعمال المستشفى و الإجراءات المتخذة فيه.

دراسة كيبال صابرينة و مقراني عبد الكريم (2019) بعنوان " Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne des établissements de santé en Algérie : cas d'un échantillon d'hôpitaux publics دراسة حالة - الجزائر - يعود مرة أخرى هذان الباحثان في ورقة ثانية و قد توصلا من خلال دراستهما إلى أن استغلال وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الصحية من شأنها التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلي و تصحيح ما وجداه في هذا النظام بالمؤسسات محل الدراسة، فقد سجلت الدراسة حالات لا تشغيل عديدة و أن عديد مؤسسات صحية لها مشاكل تسيير أكثر منها مشاكل مالية و كذا سوء توزيع للموارد البشرية الطبية على هذه المؤسسات، و من ثم إبراز دور التدقيق الداخلي كحل لحسن استغلال الموارد المتاحة بفعالية و اقتصاد.

الجزء الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الداخلي

1. نشأة التدقيق الداخلي:

لقد ظهرت مهنة التدقيق الداخلي بشكل متواز مع تطور علم الإدارة بعد الحرب العالمية الثانية، و هو أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية (حاج دحو، 2016، صفحة 115)، و مع التطور السريع في تكنولوجيات المعلومات وتوسيع نطاق العمليات و ظهور الشركات كبيرة الحجم التي تملك العديد من الفروع و المستويات الإدارية أدى إلى عدم تمكن رؤساء هذه الشركات من الاضطلاع بشكل مباشر و الإشراف على الأعمال حتى كانوا بحاجة إلى بعض الممثلين المتفرغين للقيام بذلك نيابة عنهم (فليح و الساعدي، 2019، صفحة 13)، و لقد ظهر مصلح التدقيق الداخلي سنة 1929 بعد الأزمة الاقتصادية التي ضربت الولايات المتحدة الأمريكية، فأصبحت جل المؤسسات تبحث عن تقليل تكاليفها و التي كانت فيما قبل تتعاقد مع المدققين الخارجيين، لكن أصبح للمدقق الخارجي تكلفة عالية جراء خدماته، لذا فكروا في إيجاد مصلحة داخلية تتلقى أجرا من المؤسسة و تعرف بالتنظيم بالمؤسسة بشكل جيد فهي جزء منها (KEBBAL & MOKRANI, 2019, p. 257).

و بالرغم من اختلاف وجهات النظر بين المؤرخين حول نشأة و تطور التدقيق الداخلي إلا أنه يمكن القول بأن إطار التدقيق الداخلي الحديث بدأ بالظهور مع تأسيس معهد المدققين الداخليين (IIA) سنة 1941 في ولاية فلوريدا بأمريكا، إذ يعد تأسيسه الخطوة الأساس في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، و ساهم المعهد و منذ إنشائه في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي مما أدى إلى اتساع نطاق الانتفاع بخدماته. (فليح و الساعدي، 2019، صفحة 03).

2. تعريف التدقيق الداخلي

و لأن مهنة التدقيق الداخلي لها اهتمام كبير من طرف الباحثين و الخبراء و الهيئات الدولية أدى هذا إلى وفرة من التعاريف للتدقيق الداخلي لكل تعريف مضمون و زاوية خاصة به نذكر:

أصدر مجمع المراجعين الداخليين سنة 1994 تعريف للمراجعة الداخلية جاء فيه " أنها وظيفة تقييم مستقلة داخل المنشأة لفحص و تقييم أنشطتها كخدمة للمنشأة، و هي تهدف إلى مساعدة جميع أفراد المنشأة، بما في ذلك الإدارة و العاملين في القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال و ذلك عن طريق تزويدهم بتحليلات و توصيات استشارية و معلومات تخص الأنشطة الخاضعة للفحص" (بغدود و صباحي، صفحة 04).

و تعرف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة (INTOSAI) التدقيق الداخلي بأنه " الوظيفة التي يتلقى بها مدراء الشركة تأكيدا من مصادر داخلية بأن العمليات التي هم مسؤولون عنها تعمل بطريقة من شأنها أن تقلل إلى أدنى حد من احتمالية حدوث خطأ أو ممارسات غير الفعالة أو غير الاقتصادية أو ممارسات احتيالية" (فليح و الساعدي، 2019، صفحة 18)

تعريف التدقيق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) سنة 1999: " هو نشاط مستقل و تأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها، و يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر وفعالية الرقابة و عملية إدارة الحوكمة" (حاج دحو، 2016، صفحة 153). و يعطي هذا التعريف مفهوما عاما للمهنة في ستة طرق مهمة و هي:

- **نشاط موضوعي:** أي أنه من غير الضروري أن يكون قد نشأ ضمن المؤسسة لأن التعريف يسمح لأن يتم توفير خدمات التدقيق الداخلي من مصدر خارجي لكن من المهم توفر الاستقلالية و عدم التحيز.
 - **نشاط استشاري:** فنطاق التدقيق الداخلي يضم أنشطة المشاورة و التأكيد الفعال و اقتراح التحسينات على الأنظمة الموضوعية.
 - **إضافة قيمة لعمليات المؤسسة:** بمعنى هناك تأكيدات على مساهمة المهمة في مواجهة المخاطر و فرض الرقابة و توجيه العمليات.
 - **الشمول:** التعريف يؤكد على شمول المؤسسة بكاملها بخدمات التدقيق الداخلي و هذا يضيفي الأمر الرسمي للتدقيق الداخلي بصورة واسعة.
 - **اتساع الآفاق:** أي نشر مجال عمل التدقيق الداخلي إلى عمليات التوجيه و الرقابة و إدارة المخاطر.
 - **المدخل المنظم:** أي أن مهنة التدقيق الداخلي تمتاز بشكل فريد و استثنائي بكونها مهنة معتمدة على معايير و هي الأساس لجعل العملية النظامية تضمن بدورها أداء نوعي لعمليات التدقيق الداخلي.
- من التعاريف السابقة و أخرى أطلعنا عليها نستنتج التعريف التالي: التدقيق الداخلي هو وظيفة فعالة لخدمة الإدارة، يساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية و تعزيز حوكمة المؤسسات، وكذا المساهمة في تقييم إدارة المخاطر و الحماية منها و متابعة كفاءات استخدام الموارد المتاحة و تقييم الأداء و فعاليته، و من ثم تقديم توصيات للسبل و الطرق الأنجع لتحسين ما تم ذكره".

3. أهمية التدقيق الداخلي

تكن أهمية التدقيق الداخلي في إضافة قيمة للمنشأة كهدف استراتيجي له، و ذلك من خلال دوره الاستشاري و الموضوعي في تحسين و زيادة فرص إنجاز أهداف المنشأة، و تحسين الإجراءات و العمليات وتخفي المخاطر إلى مستويات مقبولة (المدهون، 2014، صفحة 22). و لقد شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من الشركات في الدول المتقدمة و النامية على حد سواء بوظيفة التدقيق الداخلي ذلك لأنه عبارة عن نشاط تقويمي للأنشطة و العمليات في الشركة، و يهدف إلى تطويرها و رفع كفاءتها الإنتاجية. (فليح و الساعدي، 2019، صفحة 17)

4. أهداف التدقيق الداخلي

إن الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أفراد المؤسسة على تأدية مسؤوليتهم بفعالية، و هذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات و التوصيات و التحليلات، بالإضافة إلى كونها تهدف إلى: (صالح، 2016، صفحة 44)

1) **التحقق من صحة و دقة البيانات المحاسبية و تحليلها:** و يقصد به أن تكون البيانات موضوعية تعطي صورة صادقة و عادلة عن وضعية المؤسسة، وأن، تكون هذه البيانات متوفرة و بشكل كامل و ملائم في الوقت المناسب لخدمة الإدارة العليا و الأطراف المستفيدة.

2) حماية ممتلكات المؤسسة: و ذلك من خلال المحافظة على أصول المؤسسة من السرقة، الاختلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام، حيث يتأكد المدقق الداخلي على سبيل المثال من وجود التأمين اللازم، وتفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاية.

3) تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال: و ذلك للتأكد من تسلسل تنفيذ العمليات، وتحقيق قاعدة الفصل بين وظائف الحيازة، التسجيل و التنفيذ.

و يهدف التدقيق الداخلي كذلك إلى (المدهون، 2014، صفحة 23) مراجعة و تقويم متانة و كفاية تطبيق الرقابة المحاسبية و المالية و الرقابة على العمليات الأخرى، و العمل على جعلها أكثر فاعلية و بتكلفة معقولة، ومن ثم تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنشأة و تطويرها.

5. أنواع التدقيق الداخلي

هنالك أنواع عدة للتدقيق الداخلي نذكر منها:

▪ التدقيق المالي:

و يعنى بتحليل النشاط الاقتصادي للمؤسسة و تقييم أنظمتها المحاسبية و المعلوماتية و إلى أي مدى يمكن الاعتماد عليها (المدهون، 2014، صفحة 25) و كذلك الغاية من التدقيق المالي هو التعرف على مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و سياسات و إجراءات الإدارة و أي متطلبات أخرى، و يمكن القول بأن هذا النوع يعتبر النوع التقليدي للتدقيق الداخلي لأنه مراجعة و تتبع للقيود المحاسبية مع أحداثها الاقتصادية (فليح و الساعدي، 2019، صفحة 13)

▪ التدقيق التشغيلي:

هو فحص أنظمة الشركة و رقابتها الإدارية والأداء التشغيلي لها وفقا لطرائق محددة ضمن الأهداف الإدارية من أجل التحقق من فاعلية و كفاءة و اقتصادية الأنشطة التشغيلية و الموارد المستخدمة.

▪ تدقيق مدى الالتزام:

و فيها يتأكد المدقق الداخلي من التزام العاملين بالمؤسسة في المستويات الإدارية المختلفة بتطبيق اللوائح والأنظمة و السياسات و الإجراءات النظامية التي تحكم سير العمل داخل المؤسسة (محمد التراس، 2019، صفحة 64)

التدقيق الاستراتيجي:

على المدقق في هذا النوع أن يحدد المخاطر المرتبطة بالأهداف العامة للمؤسسة و التوجهات الاستراتيجية لها (KEBBAL & MOKRANI, 2019, p. 260). و من ثم تقييم نقاط القوة في أداء المؤسسة و تقديم التوصيات اللازمة للحفاظ عليها و تدعيمها و أيضا تحديد نقاط الضعف و تقديم توصيات لعلاجها، ويقدم المدقق رؤية للتهديدات المستقبلية التي تواجه المؤسسة و فرص التغيير و الاستثمارات المحتملة لانتهازها. (محمد التراس، 2019، صفحة 65)

الجزء الثاني: التدقيق الداخلي بالقطاع العمومي

1. نشأة و تطور التدقيق الداخلي في القطاع العمومي

بدأ التدقيق الداخلي في الظهور بوضوح في مؤسسات القطاع العام في أواخر الربع الأول من القرن العشرين، و كان الهدف الأساسي آنذاك هو التأكد من التزام الموظفين بالقيام بوظائفهم الإدارية و المهام الموكلة إليهم بشكل صحيح و

مدى التزامهم بالأنظمة و القوانين الداخلية للمؤسسة العمومية و من ثم التقرير (من المدقق الداخلي) للإدارة بأية مخالفات أو انحرافات و اقتراح ما يلزم لتصحيح المسار، و مع سعي العديد من الدول نحو تحويل القطاع العمومي إلى شريك فاعل في خطط التنمية الإدارية و الاقتصادية، و تدعيمه بما يلزم من موارد مادية و بشرية التي تمكنه من منافسة مؤسسات القطاع الخاص، فلم يعد الهدف الأول للإدارة العمومية هو الحفاظ على المال العام فقط بل في جذب و استقطاب الزبائن و المستفيدين من الخدمة العمومية لزيادة الإيرادات التي تخفف بدورها من الأعباء (النفقات) العمومية، و دخل هنا أيضا هدف آخر و هو كيفية استثمار الموارد العمومية بشكل فعال لتنفيذ خطط الدولة المتعلقة بالتنمية المستدامة، و عليه اتسع نطاق عمل المدقق الداخلي في القطاع العمومي ليشمل كل من تدقيق (مراجعة) الجودة و تدقيق الأداء و تدقيق الاقتصاد و الكفاءة و الفعالية.

فلم يعد دور المدقق الداخلي منصبا فقط على التأكد من التزام العاملين في المستويات الإدارية المختلفة بأداء وظائفهم الإدارية الموكلة إليهم فحسب، و إنما امتد تركيزه ليشمل مراجعة الكيفية التي تؤدي بها هذه الوظائف، ومدى قدرتها على إضافة القيمة لأداء المؤسسة العمومية، ومدى قدرة هؤلاء العاملين على أداء مهامهم الموكلة إليهم بكفاءة و فعالية. (محمد التراس، 2019، صفحة 164)

و نجد التدقيق الداخلي بالقطاع العمومي يهتم بالأنواع التالية (Dess، 2012، صفحة 13)

- **التدقيق المالي:** و هو تقييم مستقل ينتج عنه إبداء رأي، مع تأكيد معقول، حول ما إذا كانت المؤسسة تعرض بشكل عادل مركزها المالي و نتائجها و استخدامها و استخدام للموارد المتاحة بشكل فعال.
- **تدقيق الأداء:** و هو الفحص المستقل و الموضوعي لمؤسسات القطاع العمومي من منظور الجوانب الثلاث الاقتصاد، الكفاءة و الفعالية .
- **تدقيق المطابقة (الامتثال):** و يركز على مدى امتثال النظام أو الإدارة للتشريعات و القوانين و اللوائح، فهو يقارن القواعد الواجبة مع الحقائق.

2. دور التدقيق الداخلي في القطاع العمومي

يبرز دور المدقق الداخلي في القطاع العمومي في اكتشافه أنظمة الرقابة غير الفاعلة و الحالات التي لا تحترم اللوائح و القوانين و السياسات التنظيمية، و إيجاد التقنيات و الوسائل المساعدة في ذلك (KEBBAL & MOKRANI, 2019, p. 132). كما يساهم التدقيق الداخلي العمومي في وضع حوكمة جيدة من خلال التأكد من معايير الحوكمة الخاصة بالأداء أو الجانب المالي و التنظيمي و معايير الشفافية. (Dess، 2012، صفحة 23)

و نجد إنفاق القطاع العمومي على مؤسساته يكون ضخما سنويا و هذه النفقات تتميز بصفة العمومية أي أنها ليست ملكا لشخص أو مؤسسة معينة، لذا وجب حماية هذه الموارد و ترشيد استخدامها و رفع كفاءة إنفاقها و استثمارها بشكل يحقق الفائدة لكل فئات المجتمع، و يلاحظ كذلك بالمؤسسات العمومية على اختلافها ضعف الولاء الوظيفي لدى كثير من الموظفين العموميين و انتشار عنصر اللامبالاة و يظهر جليا هذا في كثرة الغيابات و العطل المرضية و تباطؤ في إنجاز الأعمال الموكلة إليهم و ضعف الالتزام بأوقات العمل و هو ما زاد من مخاطر عدم كفاءة و فعالية الأداء

التشغيلي لمؤسسات القطاع العمومي وهذا ما يؤكد على ضرورة إيجاد وحدات تدقيق داخلي في هذه المؤسسات لتحديد نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية و التوصية بما يلزم من مقترحات لتحسين الأداء التشغيلي لمؤسسات القطاع العمومي. (محمد التراس، 2019، صفحة 175)

3. التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير

مراقبة التسيير هي وظيفة تتكون من مجموعة من الآليات و الإجراءات و الأنماط التي تنفذ لتتأكد المؤسسة من أن مواردها تستخدم بفعالية في سبيل تحقيق الأهداف و الرؤى المسطرة من الإدارة. و نجد التدقيق الداخلي يشبه مراقبة التسيير في عديد الأمور أهمها (صالح، 2016، صفحة 45)

- كل من المدقق الداخلي و مراقب التسيير ليس لهما صلاحيات عملية و إنما يقدمان الاقتراحات و التوصيات.
- الارتباط التنظيمي بأعلى مستوى إداري يمنحهما الاستقلالية.
- كلا الوظيفتين شاملتان، أي أنهما تهتمان بكل أنشطة المؤسسة.

أما أوجه الاختلاف فنلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: الاختلافات بين مراقبة التسيير و التدقيق الداخلي.

التدقيق الداخلي	مراقبة التسيير
كيف نعمل ما هو موجود؟ كيف نحسنه؟	إلى أين نريد الوصول؟ من أين نطلق؟
صورة دورية و مفصلة.	صورة مستمرة و شاملة.
التوجه نحو المشكل، الملاحظة في الميدان، و البحث عن أسبابها و نتائجها.	التوجه نحو مؤشرات عامة.
<ul style="list-style-type: none"> - مراقبة تطبيق الإجراءات و التعليمات و القوانين، نوعية المعلومات، ملائمة الطرق لشروط تحقيق النتائج. - تدقيق وظيفة مراقبة التسيير. 	<ul style="list-style-type: none"> - تخطيط و متابعة العمليات و نتائجها. - تصميم و تنفيذ نظام المعلومات لأغراض التخطيط و المتابعة. - تحليل ميزانية وظيفة التدقيق الداخلي.
<ul style="list-style-type: none"> - بحث مستمر و عميق في الماضي (الحقائق) من أجل إيجاد فرص التحسين، و تطبيقها في المستقبل، الرغبة في تغيير الماضي. 	<ul style="list-style-type: none"> - من أجل التحكم في المستقبل (المخطط)، تحليل أسباب الاختلاف بين الماضي و الحاضر (الفروقات).
<ul style="list-style-type: none"> - اكتشاف الوسائل التنظيمية من أجل تحقيق الأهداف. - فحص الأهداف للتأكد من صحة و سلامة طريقة تحديدها، و مدى إمكانية تحقيقها. 	<ul style="list-style-type: none"> - إعداد (من دون اتخاذ القرار) الأهداف بالاستناد إلى فرضيات واضحة. - تحليل التكاليف و المنافع.
إصلاح كل قطاع على حدى	تحليل مختلف القطاعات في المؤسسة ككتلة واحدة.

المصدر: صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة، 2015-2016، ص 46.

إن التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير يكمل أحدهما الآخر من جهة الرقابة على نشاط المؤسسة كما يمارس كل منهما المراقبة على عمل الآخر (مراقبة متبادلة)، فيقوم مراقب التسيير بإعداد و تصميم نظام المعلومات في حين يقوم المدقق الداخلي بمراقبة هذه المعلومات و التحقق منها (التقارير) ومن جهة أخرى يفحص مراقب التسيير مشروعيات الميزانيات بما في ذلك ميزانية خلية التدقيق شأنها في ذلك شأن المديرية الأخرى (خلاصي، 2013، صفحة 73)، لذا نرى من الضروري وجود وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسساتنا العمومية بالدرجة الأولى و من ثم وظيفة مراقبة التسيير بالدرجة الثانية.

4. الاستقلالية التنظيمية لوحدات التدقيق الداخلي بالقطاع العمومي

يجب أن تتمتع وحدات التدقيق الداخلي بالقطاع العمومي باستقلالية تنظيمية تمكنها من أداء المهام الموكلة إليها و إيداء آرائها بحيادية وحرية تامة دون تدخل أو ضغط من الإدارة العمومية، و من أهم الشروط التي حددها المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (2010) لتحقيق الاستقلال التنظيمي لوحدات التدقيق بالقطاع العمومي ما يلي (محمد التراس، 2019، صفحة 184):

- عدم تدخل الإدارة العليا في تعيين أو عزل المدققين الداخليين.
- وجود لجان تدقيق مستقلة في المؤسسات الخاضعة للتدقيق.
- حرية المدقق الداخلي في الوصول إلى لجان التدقيق أو الإدارة العليا.
- تبعية وحدات التدقيق الداخلي فنيا و مهنيا لمجلس الإدارة أو لجان التدقيق مباشرة و إداريا للرئيس التنفيذي وتسلم هذه الوحدات خططها و تقارير التدقيق و تناقشها مع لجان التدقيق أو مجلس الإدارة مباشرة، اللذين يملكان وحدهما سلطة الموافقة على الموارد المادية و البشرية التي تحتاجها وحدات التدقيق الداخلي للقيام بأعمالها و كذلك سلطة تعيين أو عزل أو مكافأة المدققين الداخليين، في حين تقتصر مهمة الإدارة العليا بتسهيل أعمال المدققين الداخليين و توفير المواد المادية و البشرية لإنجاز المهام و المسؤوليات الموكلة إليها.

الجزء الثالث : نموذج مقترح للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية

1. تقديم المؤسسة العمومية الصحية

هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، و توضع تحت وصاية الوالي أنشئت بموجب القرار رقم 2654 المؤرخ في : 24 ديسمبر 2007 المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها تطبيقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم : 140/07 المؤرخ في 19 مايو 2007 ، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية.

2. مهام المؤسسة العمومية الصحية

تتمثل مهام المؤسسة العمومية الصحية في التكفل بصفة متكاملة و متسلسلة بالحاجات الصحية للسكان وفي هذا الإطار تتولى على الخصوص المهام الآتية:

- ✓ ضمان تنظيم و برمجة توزيع العلاج الاستشفائي و التشخيص و إعادة التأهيل الطبي ؛
- ✓ تطبيق البرامج الوطنية للصحة ؛
- ✓ ضمان حفظ الصحة و النقاوة و مكافحة الأضرار و الآفات الاجتماعية ؛
- ✓ ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة و تجديد معارفهم .

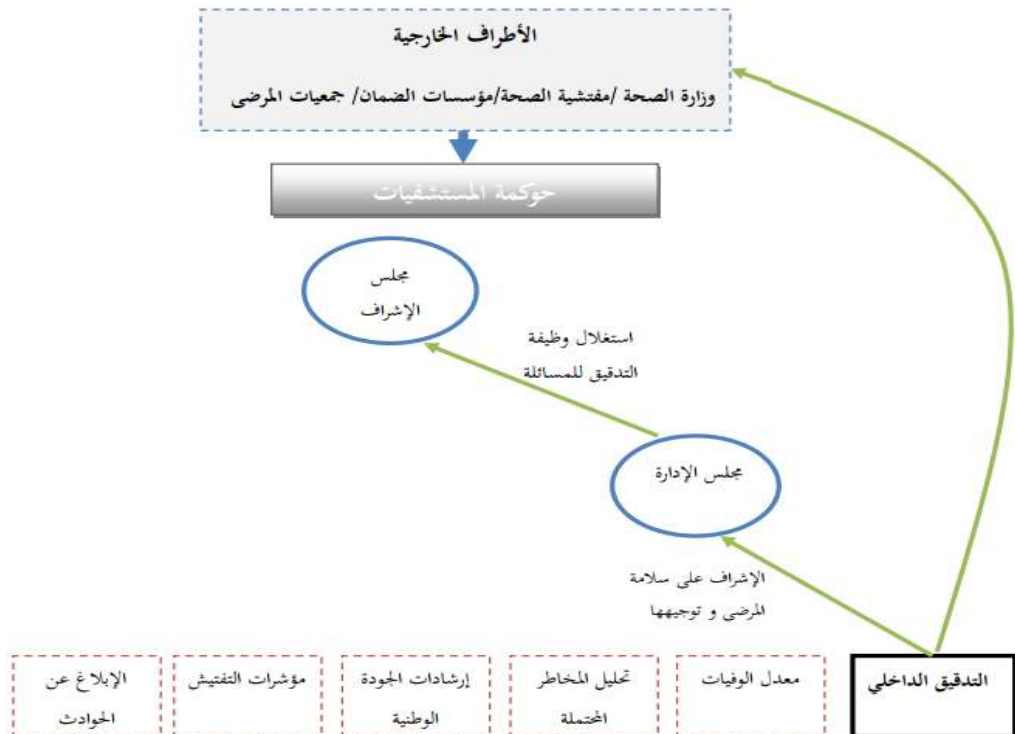
3. دواعي إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الصحية

- **طريقة تسيير للمال العام جديدة:** تنص المادة 302 من قانون الصحة 18-11 المؤرخ في 2 يوليو سنة 2018 على: " تخضع المؤسسة العمومية للصحة في مجال التسيير المالي والمحاسبي لما يأتي: المحاسبة العمومية بالنسبة لنفقات المستخدمين. النظام المحاسبي المالي المنصوص عليه في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 و المذكور أعلاه، بالنسبة للنفقات الأخرى..." ، كما تنص المادة 304 من نفس القانون على : " يتولى تدقيق حسابات المؤسسة العمومية للصحة و التصديق عليها محافظ حسابات يعينه الوزير المكلف بالمالية بالاشتراك مع الوزير المكلف بالصحة". و عليه سيكون المدير بالمؤسسة الصحية و نائبه الفرعي للمالية مسئولان بشكل مباشر على إنفاقهما للمال العام دون رقابة مسبقة المتعارف عليها (المراقب المالي و المحاسب العمومي)، لذا وجب إنشاء وظيفة التدقيق التي يمكن اعتبارها وسيلة رقابية آنية ترافق الموظف خلال أدائه مهامه الإدارية، كذلك حسب نص المادة ستخضع المؤسسة الصحية لرقابة محافظ الحسابات الذي سينطلق من تقارير المدقق الداخلي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.
- **ضرورة القيام بتقييم داخلي للمؤسسة الصحية:** بحيث تنص المادة 325 من قانون الصحة 18-11 على وجوب قيام المؤسسات الصحية بتقييم داخلي لتسييرها و نشاطاتها و الممارسات المهنية المستعملة و من ثم تقوم هذه المؤسسات بإعداد تقرير تقييمي داخلي، ومن ثم يرسل هذا التقرير إلى المصالح المختصة التابعة للوزارة المكلفة بالصحة، ؛ و قد خصص القانون قسما كاملا للتقييم و التدقيق و من التوصيات المنبثقة من الملتقى الوطني حول تجديد المنظومة الصحية بتاريخ 08-09 جانفي 2022 بالورشة الثانية اعتماد نظام تقييم و تدقيق للأنشطة الصحية يقوم على مراقبة الجودة.
- **نظام رقابة داخلية ضعيف:** تعاني المؤسسات الصحية من ضعف لنظام الرقابة الداخلية، نظرا لتضارب المهام و اللوائح القانونية و غياب لقانون الإجراءات الداخلية، و مما لوحظ مؤخرا كثرة الاختلاسات للأجهزة و العتاد الطبي باهظ الثمن و فساد في تعيين متعاملين اقتصاديين للصفقات العمومية، مما يستلزم إحداث خلية للتدقيق داخلية لتقديم توصيات و اقتراحات بهذا الشأن.
- **كثرة المخاطر بالمؤسسة الصحية:** حسب منظمة الصحة العالمية يعتبر المستشفى و محيطه أخطر مكان على الفرد بعد محيط المفاعل النووي، و لذا نجد المخاطر بالمستشفيات عديدة و متعددة كالتلوثات الصحية و المخلفات الطبية و الصيدلانية و العدوى و حالات مرضية خطيرة تدخل للاستشفاء ، لذا وجب إدارة هذه المخاطر بحذر و

تحت شروط صارمة كاستعمال مستلزمات طبية نظيفة، و استعمال أكياس للنفاية بألوان مختلفة تبين خطر ما تحتويه حسب ما تنص عليه المعايير و التعقيم المستمر للمحيط و غيرها من الإجراءات ، و نجد التدقيق الداخلي يساهم في تقييم كيفية إدارة المخاطر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية إذ يعرف التدقيق الداخلي المبني على المخاطر كالتالي (حاج دحو، 2016، صفحة 129): " المنهجية التي تنص على ضمان أن تدار المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة بشكل منظم و ثابت و مستمر في جميع أنحاء المؤسسة لتحديد وتقييم واتخاذ قرار بشأن الإبلاغ عن الفرص و التهديدات التي تؤثر على تحقيق أهدافها".

- **نحو حوكمة الصحة:** من المدخلات الحديثة في موضوع الحكومة " حوكمة المستشفيات و تعد الأكثر حساسية وأهمية إذ أنها لا ترتبط فقط بأبعاد مالية و اقتصادية بل ترتبط بجانب أسمى و أكثر تأثيرا على المجتمع فهي مرتبطة بتوفير رعاية صحية لأفراد المجتمع (بودبزة و يوب، 2017، صفحة 79)، ولما كان تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاستشفائية العمومية يتطلب ضرورة تواجد أداة رقابية فعالة يمكن من خلالها تحديد مواطن القصور، و نقاط الضعف في الأداء و توجيه تصرفات و قرارات العاملين نحو استخدام الموارد العمومية بكفاءة و فعالية (محمد التراس، 2019، صفحة 174)، أصبح لازما تواجد وظيفة التدقيق الداخلي بهذه المؤسسات و دورها هنا لا يقتصر فقط على اكتشاف مخالفات التسيير الإداري و إنما يتسع ليشمل تقديم مقترحات يمكن من خلالها تدعيم و تطوير أبعاد الأداء المختلفة.

الشكل رقم 01: دور التدقيق الداخلي في حوكمة المستشفيات



المصدر: Saskia C van and othres, Evaluation of the organisation and effectiveness of internal audits to govern patient safety in hospitals, p3

4. أهداف التدقيق الداخلي بالمؤسسة العمومية الصحية

تتمثل أهدافه في مراجعة ضوابط مالية و ضوابط الأنشطة الصحية و كل ما له علاقة بالقوانين و التنظيمات كما يحقق (رواني، شرع، و بن نوي، 2020، صفحة 393)

- يساعد في رفع مستوى أداء الإدارة الصحية نفسها عن طريق تعزيز طاقاتها.
- تقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الأزمات الصحية.
- تقييم و تحسين نظام الرقابة الداخلي الصحي.
- تقييم و تحسين فعالية الحوكمة الصحية.
- توفير حماية لأصول المؤسسة الصحية من الضياع و السرقة و الاختلاسات و سوء الاستخدام.
- الحد من الجرائم الصحية و الأخطاء الطبية.
- التأكد من مدى مطابقة المواد الصيدلانية للمعايير الصحية المعمول بها.

5. مقترح لخلية تدقيق داخلي بالمؤسسة العمومية الصحية

الرتبة	أسباب الاختيار
<ul style="list-style-type: none"> • رئيس الخلية: متصرف رئيسي للمصالح الصحية مع خبرة لا تقل عن 5 سنوات (توقيت كامل) عضو بمجلس الإدارة 	<p>حاملي هذه الرتبة هم من خريجي المدرسة الوطنية للمناجنت و إدارة الصحة ، تلقوا تكويننا متخصصا في التسيير الاستشفائي، إضافة إلى خبرة في الميدان المشتركة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • مدقق إداري: متصرف حامل ليسانس في المحاسبة أو التدقيق مع خبرة بمؤسسة صحية لا تقل عن سنتين (توقيت كامل) 	<p>اختيار المدقق الإداري ذو تكوين في المحاسبة و التدقيق يساهم في أداء مهامه ضمن البرنامج المسطر لهم، مع التأكيد على ضمان لهذا المدقق الإداري تكويننا متواصل في تسيير الموارد البشرية.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • طبيب مدقق: طبيب رئيس في الصحة العمومية (توقيت جزئي) 	<p>الطبيب هو من يتكفل بالتدقيق الصحي بالمؤسسة، مع رتبة طبيب رئيس و هي آخر رتبة في سلك الأطباء التي تضمن لنا خبرة للطبيب لا تقل 15 سنة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • ممرض مدقق: يختار من ممرض ممتاز في الصحة العمومية (توقيت جزئي) 	<p>الممرض يساعد الطبيب في التدقيق الصحي و التدقيق التقني - إداري (أي مهام يشترك فيها الرعاية الصحية مع المناجنت كالتحقق من جداول المناوبة و شكاوي المرضى..)</p>

المصدر: من إعداد الباحث.

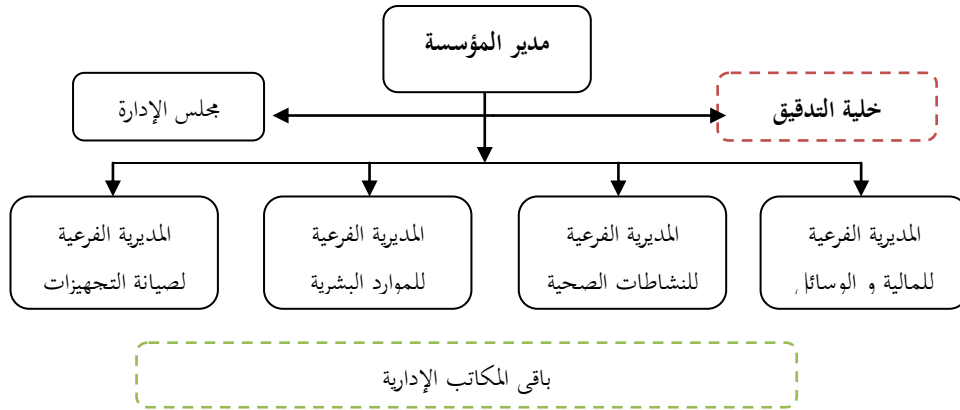
- كما يمكن لخلية التدقيق أن تستعين بكل فرد ترى بأن خدماته مهمة ضمن أعمالها، و يتم تسخير هذا الفرد من طرف صاحب سلطة التعيين (مدير المؤسسة).

- يتم تعيين أفراد خلية التدقيق من طرف مجلس الإدارة (سلطة التعيين والفصل) ضمن "مقرر إنشاء لخلية التدقيق"، تتجدد كل خمس سنوات، و كل فرد من الخلية لا يمكنه أن يستمر أعماله لفترة نفوق دورتين (10 سنوات)، ضمانا للنزاهة و عدم التواطؤ
- لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يكون مدير المؤسسة عضوا في خلية التدقيق و نفس القاعدة للمدراء الفرعيين و كل من هو منوط بأعمال تسييرية تنفيذية.

6. موقع خلية التدقيق بالهيكل التنظيمي للمؤسسة

يجب أن يكون لخلية التدقيق بالمؤسسة استقلالية تنظيمية بالهيكل و ذلك لتتمكن من أداء مهامها بشكل حر و إبداء رأيها حول أعمال المديرية الفرعية دون أن يكون عليها سلطة أو ضغط من أي مدير فرعي، أيضا يجب أن تكون خلية التدقيق الداخلي تابعة إداريا للمدير أما فنيا فتابعة لمجلس الإدارة، و لذا نقترح تموضعها بالهيكل التنظيمي حسب الشكل أدناه.

الشكل رقم 02: تموقع خلية التدقيق بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الصحية.



المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 20 ديسمبر 2009 و المحدد للتنظيم

الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية

7. أنواع التدقيق الممكن تطبيقه بالمؤسسات العمومية الصحية

نوع التدقيق	الطرق و الوسائل المتبعة
التدقيق الاستراتيجي	رقابة ممنهجة و خطوات محددة تقوم بها خلية التدقيق من أجل: - تحديد كفاءات تسيير المؤسسة في جانبها المالي و المادي و البشري و بعدها الاجتماعي؛ - تقييم كفاءة مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحقيق

<p>الأهداف المسطرة؛</p> <ul style="list-style-type: none"> - تقييم مدى تنفيذ الخطط الاستراتيجية المرسله من الهيئات الوصية حول المناجمنت العمومي؛ - متابعة مدى تنفيذ استراتيجية رقمنا الخدمات الصحية؛ - دراسة الإجراءات الموضوعه للوقاية من المخاطر المتوقعة (الصحية، المالية، البيئية..) 	
<ul style="list-style-type: none"> - التأكد من سير المؤسسة حسب الأنظمة و القوانين؛ - تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، و المساعدة في تحيين القانون الداخلي؛ - هل المهام منفصلة بشكل جيد؟ و هل التنسيق بين المديریات قائم بشكل فعال؟ - توكل مهام الجرد لعنصر من خلية التدقيق. - التدقيق الصحي مع مفتشي الصحة. 	<p>التدقيق التشغيلي</p>
<ul style="list-style-type: none"> - مراجعة دورية للسندات المحاسبية (الحوالات، الفواتير، سندات الطلب)؛ - التحقق من دقة المحاسبة في المؤسسة من خلال متابعة بشكل عشوائي لملف محاسبي؛ - متابعة أعمال المخازن خاصة الصيدلية و مخزن المواد الأولية؛ - التدقيق في ملاحظات الهيئات الرقابية(المراقب المالي، المحاسب العمومي، مفتشية الوظيفة العمومية). 	<p>التدقيق المالي و المحاسبي</p>

المصدر: من إعداد الباحث

8. مراحل عمل خلية التدقيق

- (1) اختيار جهة التدقيق: تبدأ مهمة التدقيق الداخلي باختيار النشاط، المديرية الفرعية أو المصلحة التي ستخضع لعملية التدقيق و يمكن أن يكون الاختيار بناء من طلب الوزارة المعنية أو مديرية الصحة و يمكن أن يكون الاختيار بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مدير المؤسسة.
- (2) التخطيط لعملية التدقيق: فعلى رئيس خلية التدقيق وضع خطط مبينة على أساس المخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق، على أن يكون الاضطلاع عليها سنويا مع الأخذ بعين الاعتبار توجيهات مجلس الإدارة، ومن ثم جمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط محل التدقيق من مصادر مختلفة للحصول على فهم لطبيعة عمل النشاط كالوثائق الإدارية و الإحصاءات الصحية و السجلات المسكدة و مختلف التقارير و الشكاوي والتحفظات الواردة و من ثم تكوين الملف الدائم و الجاري لعملية التدقيق.

(3) **تقييم الرقابة الداخلية:** فنقطة بداية التدقيق هي فحص مدى كفاءة و فعالية الرقابة الداخلية و يتم وضع برنامج التدقيق المناسب على أساس هذا التقييم.

(4) **فحص و تقييم المعلومات:** و يقصد بها مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء تقييم الرقابة الداخلية تساعد على تحديد التغطية المبرمجة للمراجعة، و تحديد نقاط ضعف و ماطر نظام الرقابة الداخلية وذلك وفق ما تراه خلية التدقيق ضروري و مناسب من وسائل للحصول على الأدلة و قرائن إثبات.

(5) **عرض النتائج:** هنا تعرض خلية التدقيق الداخلي تحفظاتها و النتائج المتوصل إليها على كل من رؤساء المصالح الصحية أو المدراء الفرعيين للسماح لهم بحق الرد و من ثم تقديم مسودة التقرير لمدير المؤسسة للاطلاع عليها.

(6) **التقرير (إيصال النتائج):** فعلى رئيس خلية التدقيق إيصال تقارير منتظمة لمجلس الإدارة ، متضمنا كل تقرير مواقع الخطر المهمة، مواضيع الرقابة، مخاطر الغش، مواضيع الحوكمة و أية أمور أخرى و جب الإفصاح عنها و يمكن لخلية التدقيق أن تناقش النتائج المتوصل إليها و التوصيات مع مدير المؤسسة قبل إصدارها في تقرير كتابي.

(7) **المتابعة:** فيجب على خلية التدقيق وضع خطة لمتابعة مدى تطبيق التوصيات و النتائج المنصوصة من طرفها و تحميل مسؤولية كل متقاعس عن ذلك.

9. المجالات الرئيسية لوظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاستشفائية

- تدقيق وظائف مكتب الصفقات العمومية و المتعاملين المختارين و العقود التي تم التفاوض عليها، خاصة التي تتجاوز السنة.
- تدقيق عملية الشراء من خلال أوامر الشراء و الاستلام و توزيع السلع و المواد.
- مراجعة تسيير المنتجات الصيدلانية و التخلص من النفايات الصحية و قياس مدى خطرها على البيئة و المجتمع.
- مراجعة الدورة المستندية للفواتير و تسديدها و للخدمات و تحصيل قيمها.
- تدقيق مختلف الخدمات التي تتم من مؤسسات خارجية كخدمات التنظيف الصحي و الإطعام و غيرها.
- تدقيق إدارة المخزون و عملية جرد نهاية السنة.

❖ نتائج الدراسة

- ✓ لا وجود لوظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الصحية، إذ تفتقر هذه المؤسسات لهذا وظيفتها مما يسبب سوء تسيير و كذا سوء استخدام و توزيع للمال العام و حتى الأملاك.
- ✓ التدقيق الداخلي ضرورة حتمية بالمؤسسة الصحية العمومية وذلك للكشف عن الأخطاء في التسيير الإداري و محاولات السرقة بها و المساعدة على تفاديها و تصحيحها مستقبلا.
- ✓ توجد مخاطر عديدة على مستوى المؤسسة الصحية، خاصة الاستشفائية منها كخطر العدوى و خطر الحرائق و خطر أدوات نقل الدم و هذا بسبب طبيعة عملها و تعاملها مع أمراض متقلبة كثيرة و كذلك مخرجات النفايات من المؤسسة التي توجد معايير دولية في كيفية تسيير النفايات الطبية، لكن للأسف على مستوى المؤسسة الصحية الجزائرية لا وجود لرقابة على هذا الأمر.

✓ تساعد وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الصحية على اكتشاف الانحرافات بالأداء الإداري و التنظيمي و تساعد على تصحيحها، كما تساهم هذه الوظيفة تحسين كفاءة و فعالية و اقتصادية استخدام الموارد العمومية، و تقديم توصيات لدعم نظام الرقابة الداخلية و هذا ما تطلبه الحوكمة بالقطاع العمومي التي تسعى وزارة الصحة لتطبيقها.

✓ ضرورة إنشاء و تفعيل خلية تدقيق داخلي بالمؤسسة الصحية تهتم بكل من التدقيق الاستراتيجي و التشغيلي و حتى التدقيق المالي المحاسبي و هذا استكمالاً للبنية الرقابية المعتمدة من طرف الوزارة، و ضماناً لتحسين جودة الخدمة الصحية التي هي مطلب ضروري للمواطن خاصة في ظل الأزمة الصحية المتعلقة بانتشار فيروس كورونا كوفيد 19 المستجد.

خاتمة

لقد أدركت العديد من الدول و الحكومات أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات و الهيئات العمومية و ما يمكن أن تقدمه هذه الوظيفة من مساعدة لإدارة هذه المؤسسات لتحقيق أهدافها و تقديم قيمة مضافة لأدائها و تعزيز القدرة على الرقابة و الحوكمة و إدارة المخاطر بالقطاع العمومي، و لأن القطاع الصحي و مؤسساته يسعى لتقديم خدمة عمومية راقية ترتبط مباشرة بحياة الأفراد و رفاهيتهم كان لزاماً إدخال وظيفة التدقيق الداخلي بها مثلما تقوم به العديد من الدول كفرنسا، المملكة المتحدة، نيجيريا، ماليزيا و غيرها، فبفضل التدقيق الداخلي يمكننا أن نعيد تقييم مختلف السياسات و الإجراءات و اللوائح المنظمة للمؤسسة الصحية خاصة في ظل أزمة كورونا كوفيد 19، و ما يترتب عن هذه الأزمة من مخاطر على الفرد الموظف و المجتمع و حتى البيئة و هذا ما يستلزم تقييم لهذه المخاطر و تحييدها و مساعدة الجهاز الإداري على تسييرها و التخلص منها، و لأن الهدف الأول للمسير العمومي بالمؤسسة الصحية هو تقديم خدمة ترقى لتطلعات المريض بالدرجة الأولى ثم الحفاظ على المال العام بشكله المالي أو المادي كان لزاماً تبني خلية تدقيق داخلي ذات استقلالية تنظيمية تسهر على التدقيق في جودة الخدمة الصحية و كذا التدقيق في الشروط و الأحكام لتسيير العتاد الطبي و الأموال العمومية، ولنا بعض التوصيات حول موضوع الدراسة هي كالتالي:

- ضرورة إعداد قانون من طرف وزارة الصحة يفرض تشكيل خلية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الصحية و الهياكل التابعة لها، و يحدد مختلف المهام المنوطة بهذه الخلية و صلاحياتها و يفتح لها المجال للاطلاع على مختلف أعمال الإدارة و قراراتها.
- ضمان تكوين مستمر لإدارة المؤسسات الصحية حول وظيفة التدقيق الداخلي لاستيعاب الدور الهام الذي تلعبه هذه الوظيفة فكما يقول المثل الناس أعداء ما جهلوا، و هذا ما نلاحظه في الموظف الجزائري حين استقباله كل ما هو جديد في عمله، و لا يمكننا القضاء على هذا الإشكال إلا بالتكوين المستمر.
- يجب على الوزارة المعنية أن تقدم نموذجاً موحداً لقانون داخلي للمؤسسات الصحية، فما يلاحظ على أرض الواقع أن العديد من المؤسسات لا تمتلك قانوناً داخلياً يحدد مختلف المهام للمديريات الفرعية و المصالح الصحية و إنما تكتفي بما تمليه بعض القوانين و التعليمات الصادرة من هنا و هنالك، لذا يجب إعداد قانون داخلي يكرس لنظام رقابة داخلية تساعد على القيام بوظيفة التدقيق الداخلي.

قائمة المراجع

بالعربية:

أحمد محمد التراس (2019) المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية- الجزء الأول-، الطبعة 1، مركز البحوث و الدراسات، السعودية.

إكرام بودبزة، أمال يوب (2017) حوكمة المستشفيات و أثرها في تحسين جودة الخدمات الصحية في الجزائر- دراسة حالة المستشفى العمومي ساعد قرمش السعودي أحميدة عمار بولاية سكيكدة، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 07، الصفحات 76-96.

بوحفص رواني، مريم شرع، مصطفى بن نوي، (2020) نموذج مقترح للتدقيق الصحي من أجل تقييم السياسة الصحية لمواجهة جائحة كوفيد 19، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، الصفحات: 391-408.

بغود راضية، صباحي نوال (غير محدد)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية، مداخلة ضمن فعاليات المنتدى الدولي حول إدارة المخاطر المالية و انعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة أكلي محند أولحاح، البويرة.

محمد زامل فليح، حكيم حمود فليح الساعدي (2019) التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، الطبعة 1، دار عشار الأكاديمية للنشر و التوزيع، العراق.

عامر حاج دحو (2017-2018) التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية و دوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير محاسبي و تدقيق، جامعة أدرار.

صالح محمد يزيد، (2015-2016) أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة- دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010/2015، أطروحة دكتوراه تخصص تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة.

رضا خلاصي، (2013) مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، الطبعة 1، دار الهومة، الجزائر.

رغدة إبراهيم المدهون (2014) العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف و أثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية و تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي - دراسة تطبيقية-، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

باللغة الأجنبية

Dees, M. (2012). « Le vérificateur dans le secteur public : le trait d'union de l'administration publique », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 8-32, p 13.

Everett, J., D. Neu et A. S. Rahaman (2012). « Les vérificateurs internes « sur la crête » : idéologie, politique, éthique et lutte contre la fraude et la corruption », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 131-156, p132 .

KEBBAL Sbrina, MOKRANI Abd el krim, (2019) Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration du fonctionnement de l'hôpital public en Algérie : cas de l'EPH boghni, The journal of economics and finance, Vol 05, N 01, (بودبزة و يوب، 2017), pages 255-270.

القوانين

قانون رقم 18-11 مؤرخ في 18 شوال عام 1439 الموافق 2 يوليو سنة 2018، يتعلق بالصحة.