

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسية بن بوعلی الشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان

اقتراح منهجية وآليات لإدخال مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات ذات الطابع الإداري
دراسة حالة: المؤسسات العمومية الإستشفائية بولاية الشلف

من إعداد

كروش السعيد

المناقشة بتاريخ 2025/02/05 من طرف اللجنة المكونة من:

رئيس	جامعة الشلف	أستاذ	قورين حاج قويدر
مقرر	جامعة الشلف	أستاذ	جيلالي عياد غلام الله
ممتحن	جامعة تيارت	أستاذ	زياني عبد الحق
ممتحن	جامعة خميس مليانة	أستاذ محاضر أ	سفالحو رشيد
ممتحن	جامعة الشلف	أستاذ محاضر أ	خليفة أحمد
ممتحن	جامعة الشلف	أستاذة محاضرة أ	طاهري مليكة

إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية

أهدي هذا العمل إلى من قال فيهما

"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا" سورة الإسراء

الآية 24.

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما،

إلى زوجتي وأولادي،

إلى من هم انطلاقة الماضي وعون الحاضر سند المستقبل الذين لا عيش بدونهم ولا متعة إلا برفقتهم

إخوتي الأعزاء،

إلى جميع الأصدقاء والزملاء،

وإلى رمز الصداقة وحسن العلاقة زملاء الدراسة دفعة 2024/2020.

إلى كل من عرفته من قريب أو بعيد،

إلى من رفعوا رايات العلم والتعليم

أساتذتي الأفاضل،

إلى كل من سقط سهوا من قلبي ولم يسقط من قلبي.

وفي الأخير يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا أصاب باليأس إذا فشلت بل ذكرني دائما بأن

الفشل هو التجربة الذي تسبق النجاح أمين يا رب العالمين

السعيد كروش

شكر وتقدير

بعد أن من الله علي بإنجاز هذا العمل، فإنني أتوجه إلى الله سبحانه وتعالى أولاً وآخرًا بجميع عبارات الحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرني به فوفقني إلى ما أنا فيه راجيا منه دوام نعمه وكرمه، وانطلاقا من قوله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"، فإنني أتقدم بالشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ المشرف "جيلالي عياد غلام الله"، على إشرافه على هذه الأطروحة وعلى الجهد الكبير الذي بذله معي، وعلى نصائحه القيمة التي مهدت لي الطريق لإتمام هذه الدراسة، فله مني فائق التقدير والاحترام، كما أتوجه في هذا المقام بالشكر الخاص لأساتذتنا الذين رافقوني طيلة المشوار الدراسي ولم يبخلوا في تقديم يد العون لي.

وندين بالشكر أيضا إلى كل عمال المؤسسات العمومية الإستشفائية بولاية الشلف، الذين ساعدوني من خلال تقديم جميع التسهيلات ومختلف التوضيحات والمعلومات المقدمة من طرفهم لإنجاز هذه الأطروحة.

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

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى اقتراح منهجية وآليات مناسبة لإدخال مهنة التدقيق الداخلي كوظيفة في المؤسسات ذات الطابع الإداري، فمن خلال الدراسة الميدانية تبين أن المؤسسات الإدارية بصفة عامة والتي من ضمنها المؤسسات الاستشفائية مازالت تعتمد في تسييرها على الإدارة بالإجراءات Administration par les procédures، بدلا من الإدارة الحديثة (فن التدبير) Administration managériale، وأنظمة رقابتها مازالت تعتمد على أنظمة الرقابة التقليدية، مثل الرقابة الشرعية للنفقات سواء كانت قبلية أو بعدية (رقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي) وعدم جدوى أنظمة هياكل الرقابة الأخرى مثل اللجان وهيكل الرقابة، بالإضافة إلى عدم دورية أجهزة التدقيق الأخرى مثل مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية التي تقدم للمؤسسات الإدارية توصيات عن نقاط الضعف والقوة التي تكتشفها، حيث أن هذا النوع من التدقيق لبعض المؤسسات ربما تم على مستواها مرة واحدة منذ نشأتها، كذلك من خلال الدراسة ظهر أن وجود منهجية وآليات مناسبة لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي التي تتم بصفة دورية وفقا لجدول زمني معين وبصفة مفاجئة عند الشعور بخاطر مداهم والتي ينجزها التدقيق عن طريق سيروراته الخاصة ومنهجيات العمل لإدارة أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتميزه بمعايير لضمان الإستقلالية، يساعد هذه المؤسسات على التحكم في الضعف الذي تعانيه أنظمة رقابتها الداخلية وتمكنها من إدارة مخاطرها وتساعد على اتخاذ قرارات صحيحة وتحسين خدماتها مما يساعد المؤسسات الإدارية على تحقيق أهدافها وتؤدي إلى إنتاج قيمة مضافة للمؤسسة وهذا من خلال التقييم الدائم وبطريقة منهجية لعمليات الحوكمة نتيجة لاستعماله في عملية الفحص معايير الإطار المرجعي الدولي للتدقيق الداخلي، وعملية التدقيق المستمر تجنب مصالح المؤسسة من ارتكاب انحرافات جسيمة التي يمكن أن تقع خلال تنفيذ المهام وهذا نتيجة للتوصيات التي يقدمها على نقاط الضعف التي يكتشفها ويقدمها دوريا للمؤسسة، بالإضافة إلى ذلك كشفت الدراسة أن أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وأجهزة الرقابة غير الفعالة أدى إلى سوء التسيير وعدم التحكم في إدارة الوظائف وفقا للمرجعيات المعتمدة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الداخلي، المؤسسات ذات الطابع الإداري، آليات وأنظمة الرقابة.

Abstract

This study aims to propose a methodology and appropriate mechanisms to introduce the internal audit profession as a function in administrative institutions. Through the field study, it was shown that administrative institutions in general, including hospital institutions, still rely in their management on administration by procedures, instead of modern management (the art of management), and their control systems still rely on traditional control systems, such as the legal control of expenditures, whether prior or subsequent (control of the financial controller and the public accountant) and the ineffectiveness of other control structures such as committees and control structures, in addition to the lack of periodicity of other audit bodies such as the Accounting Council and the General Inspectorate of Finance, which provide administrative institutions with recommendations on the weaknesses and strengths they discover, as this type of audit for some institutions may have been carried out at their level once since their inception. Also, through the study, it appeared that there is a methodology and appropriate mechanisms to implement the internal audit mission, which is carried out periodically according to a specific schedule and suddenly when feeling an imminent danger, which is accomplished by auditing through its own processes and work methodologies to manage internal control systems and risk management. It is distinguished by standards to ensure independence, helps these institutions control the weakness of their internal control systems and enables them to manage their risks and helps them make correct decisions and improve their services, which helps administrative institutions achieve their goals and leads to the production of added value for the institution. This is through the permanent and systematic evaluation of governance processes as a result of its use in the examination process of the standards of the International Framework of Reference for Internal Auditing, and the continuous audit process avoids the interests of the institution from committing serious deviations that may occur during the implementation of tasks. This is a result of the recommendations it provides on the weaknesses it discovers and provides periodically to the institution. In addition, the study revealed that ineffective internal control and risk management systems and oversight bodies led to mismanagement and lack of control over the management of functions according to the approved references.

Keywords: Audit, Internal audit, Institutions of an administrative character, Control mechanisms and systems.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
I	الشكر والعرفان
II	إهداء
III	ملخص الدراسة
IV	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الاختصارات
XI	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي	
1	تمهيد
	المبحث الأول: ماهية التدقيق
2	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق
8	المطلب الثاني: تعريف التدقيق وتقسيماته
21	المطلب الثالث: فروض التدقيق ومعايير التدقيق المقبولة عموماً
	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
24	المطلب الأول: طبيعة التدقيق الداخلي وتطوره التاريخي
31	المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي وخصائصه
34	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
	المبحث الثالث: المنظمات ومساهمات مهمة التدقيق الداخلي
37	المطلب الأول: التدقيق الداخلي كوظيفة استشارية
40	المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في إنشاء قيمة مضافة للمنظمة
45	المطلب الثالث: التدقيق الداخلي وتقييم عمليات حوكمة المنظمات المعيار 2110
49	المطلب الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر
74	خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي	
75	تمهيد
	المبحث الأول: الصفات المفروض توفرها لدى المدققين الداخليين
76	المطلب الأول: المهام والصلاحيات والمسؤوليات المعيار 1000
83	المطلب الثاني: الاستقلالية والموضوعية المعيار 1100
87	المطلب الثالث: الكفاءة والضمير المهني المعيار 1200
89	المطلب الرابع: برنامج ضمان وتحسين الجودة المعيار 1300
	المبحث الثاني: ماهية منهجية التدقيق الداخلي
92	المطلب الأول: مفهوم منهجية التدقيق الداخلي والغرض منها
95	المطلب الثاني: إطار منهجية التدقيق الداخلي
103	المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي
	المبحث الثالث: أدوات عملية التدقيق الداخلي
109	المطلب الأول: أدوات الاستفهام
125	المطلب الثاني: أدوات الوصف والتنظيم
141	المطلب الثالث: أهم الوثائق المستخدمة في عملية التدقيق الداخلي
147	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: خصوصيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وأنظمة الرقابة	
148	تمهيد
	المبحث الأول: ماهية المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري
149	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمؤسسة العمومية
156	المطلب الثاني: مفهوم المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري
159	المطلب الثالث: النظام القانوني للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري
	المبحث الثاني: أنظمة الرقابة بالمؤسسات ذات الطابع الإداري
163	المطلب الأول: وسائل المؤسسة العمومية وأنظمة الرقابة
173	المطلب الثاني: الرقابة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري
189	المطلب الثالث: الرقابة الإدارية بالمؤسسات العمومية للصحة
	المبحث الثالث: ماهية المؤسسة العمومية للصحة
196	المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية للصحة

201	المطلب الثاني: أنواع المؤسسات العمومية للصحة
205	المطلب الثالث: النظام القانوني للمؤسسات العمومية للصحة
213	خلاصة الفصل الثالث
	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية
215	تمهيد
	المبحث الأول: قطاع الصحة بولاية الشلف
216	المطلب الأول: المنظومة الصحية بولاية الشلف ومؤسساتها
218	المطلب الثاني: تقلص مديرية الصحة والسكان بولاية الشلف
220	المطلب الثالث: التعريف بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بولاية الشلف
	المبحث الثاني: نموذج مقترح للتدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الإستشفائية
224	المطلب الأول: إنشاء هيكل التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الإستشفائية
225	المطلب الثاني: تشكيلة هيكل التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الإستشفائية
227	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي والمجالات الرئيسية لمهمة التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الاستشفائية
	المبحث الثالث: منهجية وآليات تنفيذ مهمة التدقيق بالمؤسسات العمومية الإستشفائية
228	المطلب الأول: مرحلة تحضير المهمة
267	المطلب الثاني: مرحلة التنفيذ
370	المطلب الثالث: مرحلة حصيلة المهمة
381	خلاصة الفصل الرابع
382	خاتمة
385	قائمة المراجع
395	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	رقم الجدول
12	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	1-1
17	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	2-1
30	التطور التاريخي للتدقيق الداخلي	3-1
66	كيفية تحديد درجة تأثير الخطر	4-1
68	عوامل تقييم المخاطر	5-1
70	تصنيف الإجراءات الرقابية	6-1
103	ملخص المهام والمسؤوليات خلال مرحلة تنفيذ التدقيق الداخلي	1-2
226	تشكيلة هيكل التدقيق الداخلي بالمؤسسة	1-4
227	أنواع التدقيق الداخلي الممكن تطبيقها بالمؤسسة	2-4

قائمة الأشكال

الصفحة	العبارة	رقم الشكل
44	عناصر مثلث القيمة المضافة	1-1
69	مصنوفة تصنيف المخاطر	2-1
71	تصنيف تقييم أنظمة الرقابة	3-1
121	خريطة المخاطر	1-2
130	الرموز الخاصة بخرائط التدفق	2-2
198	مكونات المؤسسات العمومية للصحة	1-3
216	الخريطة الصحية للمؤسسات العمومية الصحية بولاية الشلف	1-4
220	الهيكل التنظيمي لمديرية الصحة والسكان	2-4
221	التنظيم الداخلي للمؤسسة العمومية الاستشفائية	3-4
225	موضع هيكل التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي الداخلي وهيكل التسيير والاستشارة للمؤسسة	4-4

قائمة الاختصارات والرموز

اختصار الرمز	الاسم الكامل للمصطلح باللغة الأجنبية	الاسم الكامل للمصطلح باللغة العربية
IFAC	International Fédération of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ERM	Enterprise Risk Management	إدارة مخاطر المؤسسة
CFIA	Competency Framework For Internal Auditing	إطار الكفاءة للتدقيق الداخلي
IPPF	International Professional Practices Framework	الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي
COBIT	Control Objectives for Information and Related Technologies	أهداف التحكم في المعلومات والتقنيات ذات الصلة
T.I.R	Tableau d'identification des Risques	جدول تحديد الأخطار
AMF	Autorité des marchés financiers	سلطة الأسواق المالية
CNAC	Caisse Nationale d'Assurance Chômage	الصندوق الوطني للتأمين على البطالة
CNAS	Caisse nationale d'assurance sociale	الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية
CNR	Caisse nationale de retraite	الصندوق الوطني للتقاعد
CASNOS	La Caisse Nationale de Sécurité Sociale des Non Salaries	الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء
MPA	Modalités Pratiques D'Application	الطرق العملية للتطبيق
EPSP	Etablissement public de santé et de proximité	المؤسسة العمومية للصحة الجوارية
COB	commission des opérations de bourse	لجنة أعمال البورصة
Cadbury	Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance	لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات
IASC	International Accounting Standards Committee	اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي
CNCC	Commission National des Commissaires aux Comptes	اللجنة الوطنية لمحافظي الحسابات
OECCA	Ordre des Expert-Comptable et	مجلس الخبراء المحاسبين ومحافظي

	Commissaire Aux comptes	الحسابات والمحاسبين المعتمدين
IIASB	International Internal Audit Standards Board	المجلس الدولي لمعايير التدقيق الداخلي
PGRH	Plan annuel de gestion des ressources humaines	المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية
CHU	Centres hospitaliers universitaires	المراكز الاستشفائية الجامعية
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المقبولة عموما
COCO	Criteria on control committee	معايير لجنة المراقبة
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes	المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات
OMS	Organisation mondiale de la santé	منظمة الصحة العالمية
EHS	Etablissement hospitalière spécialisée	المؤسسة الاستشفائية المتخصصة
EPH	Etablissement public hospitalier	المؤسسة العمومية الاستشفائية
EPGS	Établissement public à gestion Spécifique	المؤسسة العمومية ذات التسيير الخاص
EPA	Établissement public à caractère administratif	المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري
EPIC	Établissement public à caractère industriel et commercial	المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري
CBOK	Common Body Of Knowledge	هيئة مشتركة للمعرفة
FRAP	feuille de révélation et d'analyse de problème	ورقة كشف وتحليل المشكلة
BL	bon de livraison	وصل التسليم
BC	bon de commande	وصل الطلبية

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
الملحق رقم (1)	جداول توضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل لكل خطوة من خطوات مراحل مهمة التدقيق الداخلي.	395
الملحق رقم (2)	أهم الوثائق المستخدمة في عملية التدقيق الداخلي	408

مقدمة

عرفت معظم الدول خلال النصف الثاني من القرن الماضي ضغوطات اقتصادية واجتماعية وسياسية، الأزمة المالية الحديثة، التغيرات الاجتماعية الكبرى، ما نتج عنه انخفاضاً في موارد الدول لتمويل ميزانيتها بغرض تنمية اقتصادياتها وتسيير مراقبتها العامة، ومن جهة أخرى جودة الخدمات التي تلبي بها احتياجات مستعملي المرفق العام أصبح لا تتناسب مع رغباته ومع حجم الضرائب التي يدفعها المواطن، ونظراً لعدم تكافؤ تطورات إدارة المحيط مع تطور إدارة المرفق العام، ولمواجهة هذه التحديات التي أصبح المرفق العام يواجهها، برزت ايدولوجية تسيير جديدة في القطاع العمومي وشبه العمومي، وظهر هذا المفهوم تدريجياً تبعاً لإعادة الهيكلة التي قادتها كل من بريطانيا ونيوزيلاندا في ثمانينيات القرن الماضي والذي عرف بالتسيير العمومي الجديد La Nouvelle Gestion Publique (NGP)، الذي يقوم على مفهوم أن بيروقراطية القطاع العمومي تحتاج إلى إعادة ضبطها من أجل الوصول إلى فعالية متزايدة وباستعمال أقل من الموارد.

فكل الدول التي تستعمل المال العام طرحت إشكالية فعالية المؤسسات العمومية وجودة الخدمات المقدمة إلى المواطنين، لأنه هو الذي يساهم في تمويل هذه المؤسسات بواسطة الضرائب وموارد الدولة التي هي ملك للشعب، وعليه فلا بد من مساءلتها بصفة شاملة عن مجمل النتائج المحققة ومنطق تسييرها وليس فقط عن المشاكل التي تعترضها والإجراءات التصحيحية المطبقة خلال سيرورة العملية، والذي كان في الماضي يعتبر غياب المشاكل حكماً على فعالية تسيير المنظمات، وأدخلت آليات ومؤشرات تسمح لنا بمعرفة الشكل المثالي للتسيير.

ومن هذه الآليات مهنة التدقيق الداخلي التي أصبحت اليوم متمثل في وحدة مستقلة تضم أفراداً مهنيين يساعدون الإدارة في إدارة مخاطر أعمالهم، التجارية منها والمالية والتشغيلية والعمليات التسويقية وغيرها من الأعمال الأخرى، وبالتالي فهو يساهم في مواجهة هذه المخاطر عن طريق تقديم العون والمساعدة للإدارة وتنمية أفرادها، ويهدف إلى تقييم نظم الرقابة الداخلية المتبعة من أجل تحسين تسيير المنظمة، ويتم عبر مراحل ممنهجة وباستعمال آليات كفيلة بالوصول إلى إبداء الرأي والحكم على النشاطات المدققة، وبالتالي إضفاء قيمة مضافة.

المعلوم أن المؤسسات العمومية بصفة عامة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري بصفة خاصة، تهتم بمهام متنوعة ويرتكز نشاطها أساساً بشكل مباشر على تقديم الخدمات لإشباع الحاجات المتعددة على اختلاف أنواعها، بل تعد المزود الرئيسي للكثير من الخدمات التي تقدم للمواطنين، وتتعرض هذه المؤسسات للعديد من الانتقادات الهادفة للتحسين والتطوير ورفع مستوى كفاءتها، لذا فإن الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة في هذه المؤسسات وتحقيق رضا المستفيدين منها أصبح مطلباً مهماً، مما يستدعي البحث عن أهم الأسباب المساعدة المؤدية لذلك، والبحث في جوانب القصور والضعف.

في ضوء هذه المعطيات وباعتبار أن المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تعاني كثيراً من فعالية إدارتها أصبحت مجبرة على امتلاك نظم وسيرورات حديثة بمصالحها، بحيث يعتبر التدقيق الداخلي مناسباً بشكل مثالي لتولي هذه "الوظيفة الاستشارية".

مشكلة الدراسة

المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تعاني كثيرا من فعالية إدارتها، ولتحسين فعاليتها ونجاعتها، تم اعتماد عدة مقاربات من أجل تنمية الصالح العام، وللوصول الى تسيير مثالي للمرفق العام لابد من نقل النموذج المتبني من القطاع الخاص، والذي أدخل عدة مفاهيم جديدة على الإدارة، مثل تنمية الرقابة، التدقيق بصفة عامة والتدقيق الداخلي خصوصا، تحسين المنافسة، النجاعة، الفعالية، المردودية، الامتياز، تفويض المسؤولية، ضمان الجودة، التسيير بالأهداف، مشروع المصلحة *Projet de service*... الخ.

إن اعتماد مثل هذه المفاهيم خصوصا في القطاع العمومي يعرف صعوبات وإشكاليات عديدة بالنظر إلى خصوصيات المؤسسات العمومية وأهدافها واختلافها عن طرق التسيير مقارنة بنظيرتها في الدول المتقدمة التي تعتمد على المعايير الدولية، بحيث مثالا عند محاولة إدراج مهنة التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات يكون من الصعب إيجاد الآليات والأدوات وتكييفها مع خصوصيات هذه المؤسسات ومحيطها وأنماط التسيير بها، وكذلك محاولة مقارنتها مع ما يطبق عالميا بالاعتماد على المعايير الدولية، وعلى ضوء هذا تبرز مشكلة الدراسة كما يلي:

ما مدى إمكانية تطبيق مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وماهي المنهجية والآليات الكفيلة بذلك؟

وعليه يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- هل يمكن تطبيق مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؟
- 2- ماهي المنهجية المتبعة وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؟

فرضيات البحث

وعلى إثر ما تقدم يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: يمكن تطبيق مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- الفرضية الثانية: الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي يتضمن آليات وأدوات ومنهجية لإدخال مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

أهداف وأسباب الدراسة

- توجد العديد من الاهداف والأسباب التي جعلت الباحث يتناول هذا الموضوع والتي منها:
- علمية تتمثل في إبراز أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وتحديد وإبراز دور التدقيق الداخلي في إعطاء قيمة مضافة من خلال تحسين الأداء والتسيير.
 - عملية تتمثل في معرفة مدى إمكانية وكيفية تطبيق التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والتقييد بمعايره في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أهمية الدراسة

باعتبار المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تقدم خدمة عمومية وتستفيد من المال العام وبسبب وظيفتها الاجتماعية التي تقوم بها ومسؤوليتها المعنوية والأخلاقية الناجمة عنها، فلا بد من وضع النقاط عن نمط تسييرها وفعاليتها، وبالتالي فهي مجبرة على إدراج أو إدخال آليات للتحكم أكثر في تسييرها وأدائها، والتي منها التدقيق بصفة عامة والتدقيق الداخلي بصفة خاصة، ولما له من فائدة كبرى وقيمة مضافة عند التدقيق في أنشطة هذه المؤسسات وبالتالي ضرورة حتمية لإيجاد منهجية وآليات لإدراجه وتطبيقه فيها.

منهجية وأدوات البحث

يرى الباحث أن المنهج الاستنباطي هو المنهج المناسب لهذه الدراسة من خلال عرض المعلومات وفحصها وتفسيرها وتحليلها، مما يسمح بالخروج باستنتاجات واقتراحات واقعية لكيفية إدراج التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

بالإضافة إلى استخدام المنهج الاستقرائي (دراسة حالة بالتركيز على المؤسسات العمومية للصحة وخصوصا المؤسسات العمومية الإستشفائية بولاية الشلف)، مما يتيح فرصة التعمق في الحالة المدروسة من أجل الوصول إلى نتيجة أو تعميمات علمية وعملية تستخدم في باقي المؤسسات العمومية للصحة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وهذا بالاعتماد على ما يلي:

- 1- الدراسة المكتبية وتعتمد على الأدوات التالية:
 - الإطلاع على المراجع والدوريات العربية والأجنبية وكذلك الأبحاث والتقارير والمؤتمرات (الكتب، الرسائل، المذكرات، مواقع الكترونية للهيئات الدولية والمحلية المتخصصة في المجال... إلخ) التي تتعلق بالموضوع محل الدراسة.
 - الإطلاع على البيانات والمعلومات والنماذج الخاصة بالتدقيق الداخلي.
- 2- توفير البيانات المطلوبة للدراسة التطبيقية على المؤسسات العمومية للصحة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الجزئية وهذا عن طريق:
 - المقابلات الشخصية مع المسؤولين عن إدارة هذه المؤسسات والملاحظات الميدانية.
 - تصميم استمارات موجهة إلى عينة من المسؤولين عن إدارة هذه المؤسسات لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بها.

حدود الدراسة

- تقتصر الدراسة على المؤسسات العمومية الإستشفائية بولاية الشلف، باعتبارها نوع من أنواع المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، لأن خصائص المؤسسات العمومية الإستشفائية على مستوى الوطن متشابهة من حيث الأوضاع، وهي تخضع لقانون واحد من حيث نمط التسيير المالي، الإداري، وقد تم اختيارها للأسباب التالية:
- أنها تضم عددا كبيرا من المصالح والأقسام مقارنة بالمؤسسات المناظرة الأخرى تجعلها ممثلة لها.
 - نظرا للتعقيد الموجود فيها وخصوصياتها بحيث تشمل عدة أنشطة مختلفة، وتضم شرائح عديدة من الموارد البشرية.

محددات البحث

نظام الصحة كخدمة عمومية يعتبر مهما جدا في المجتمع ويلقى اهتمام كبيرا من طرف الدولة، وعليه فتبعاً لمفهوم تكييف خصوصيات المؤسسات العمومية بصفة عامة والمؤسسات الصحية وخصوصاً الاستشفائية كنوع من أنواع المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري بصفة خاصة مع متغيرات المحيط المستجدة، وبالتالي لابد من إيجاد آليات للتحكم في تسيير وإدارة مثل هذا النوع من المؤسسات، وبما أن الدراسة تقتصر على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وتركز أكثر على المؤسسات العمومية الاستشفائية، فالباحث يرى أن هناك إمكانية لإدراج مهنة التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات وتكييفها مع نمط إدارتها وتسييرها بالاعتماد على الأطر والمعايير الدولية.

الدراسات السابقة

أ- الدراسات الأجنبية

- 1- دراسة عماد عريس جاسم (تدقيق خدمات المؤسسات الصحية ودوره في التنمية المستدامة / بحث تطبيقي في دائرة صحة الديوانية) أطروحة الدكتوراه في قسم الدراسات المحاسبية تخصص محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2016.

حيث خلص في دراسته إلى أهمية توافر برنامج لتدقيق خدمات المؤسسات الصحية يأخذ بعين الاعتبار تدقيق البيانات المالية والالتزام وتدقيق الأداء وفقاً لأبعاد التنمية المستدامة (الاقتصاد، البيئي، الاجتماعي والمؤسسي) لقياس مدى المحافظة على احتياجات الأجيال الحالية والمستقبلية، وضرورة اعتماد مؤشرات الصحة والتنمية المستدامة لقياس مدى التقدم الحاصل، في تقديم الخدمات الصحية والوقوف على المعوقات التي تحول دون تحقيق التنمية والاقتراب من تحقيق الأهداف الإنمائية عند وضع الخطط والاستراتيجيات والموارد المالية.

- 2- دراسة حاتم فوزي محمود أبو لبن (أثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة) مقال منشور، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد: 05/العدد: 01(2020)، ص-ص: 59-78.

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية العاملة بقطاع غزة ومعرفة تأثيره على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية، إضافة إلى معرفة معوقات تطوير التدقيق الداخلي وزيادة فاعليته في تحقيق أهدافه. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، منها: إن تدريب العاملين في التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية يتم في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة بشكل دوري لاطلاعهم على أحدث الأساليب والتقنيات المتبعة في مجال التدقيق، كذلك تقوم الإدارة العليا في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة بإشراك الموظفين بأقسام التدقيق والرقابة الداخلية في وضع الخطط الاستراتيجية للمؤسسة، توجد قوانين وتشريعات تنظم عمليات التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.

3- دراسة أزغاش جلال وكرفالي سهيلة

(La fonction d'audit interne au sein des organismes publics : vers une meilleure efficacité) article publier : Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit «Volume 4 : numéro 2 (2020)» pp: 955–977.

خلصت الدراسة إلى ضرورة إنشاء كيانات التدقيق الداخلي ضمن المؤسسات العمومية، وتجهيزها بأداة فعالة للغاية لفرض السياسات والتوجيهات والتعليمات، وبالتالي قدرتها على منع واكتشاف الأعطال وإيجاد الحلول المناسبة لعلاج ذلك، بالتشاور مع مسؤولي المؤسسة وأجهزة تسييرها التي ستخضع للتدقيق الداخلي.

بالإضافة إلى ضرورة صياغة ميثاق التدقيق الداخلي ضمن القطاع العمومي لتحديد صلاحيات ومسؤوليات المدققين بوضوح والغرض الحقيقي من التدقيق الداخلي، وهو البحث عن الكفاءة والاقتصاد، من خلال البحث عن حلول للاختلالات التي تشكل خطر عرقلة حسن سير العمل في القطاع العمومي.

ولكن مع ذلك فإن عمل المدققين الداخليين يجب أن يغطي كافة المهام من خلال المجالات المولدة للمخاطر لمنع فقدان الأموال وحماية الممتلكات العمومية.

ب- الدراسات الوطنية

4- دراسة محمد لمين علون (الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية "دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة") مقال منشور، مجلة الحقيقة، المجلد: 16/ العدد: 43 (2017)، ص-ص: 549-588.

حيث سلط الضوء على الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية عمومًا، وواقع تطبيقها بديوان الترقية والتسيير العقاري خصوصًا، وذلك من خلال التطرق إلى الإطار النظري للتدقيق الداخلي، مراحل وإجراءات تنفيذه، تطور تطبيق هذا الأخير في المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية، ومحاولة إسقاط الدراسة النظرية على واقع إحدى هذا النوع من المؤسسات، وذلك من خلال دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن إدارة ديوان الترقية تستعين بالتدقيق الداخلي للتخفيف من ثقل المسؤولية الملقاة على عاتقها، والتي تخص تطبيق السياسات والإجراءات المختلفة للمحافظة

على مواردها، وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبق، من أجل اكتشاف الأخطاء التي من شأنها أن تعرقل الديوان من تحقيق أهدافه، لكن في واقع الأمر هناك نقص بمعرفة المعايير وعدم تطبيق الإجراءات الكافية للتدقيق الداخلي المعمول بها بالديوان، ويوصي الباحث في نهاية الدراسة بمحاولة التطبيق الفعلي لمعايير وإجراءات التدقيق الداخلي بالديوان من خلال التطوير المهني لهذه الوظيفة عن طريق الإطلاع على نشرات الهيئات المهنية المتخصصة بالتدقيق الداخلي، ومنح درجة أكبر من الإستقلالية للمدققين الداخليين وزيادة بسط هيئتهم بين الموظفين لأداء مهامهم على أكمل وجه.

5- دراسة يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة (التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة) أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص: التسيير، السنة الجامعية 2014-2015.

حيث تطرق إلى دراسة للقوانين والأحكام التي تحكم تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وموريتانيا وخلص إلى أن هذه المهنة لا زالت تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقى أداؤها إلى المستوى اللائق به، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات التي يواجهها البلدين، كما أن القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق لا تستجيب لمتطلبات الممارسة المهنية، بالإضافة إلى أن مختلف الهيئات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب، كذلك نقص تنظيم هذه الهيئات الذي أدى إلى زيادة مشاكل المدققين عوض حلها والسهر على مصالحهم.

6- دراسة بومزراق عاشور باي وغاليب عمر (التدقيق الداخلي بالقطاع الصحي العمومي كآلية لحماية المال العام وتحسين الخدمة - مقترح لخلية تدقيق بالمؤسسة الصحية) مقال منشور، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، المجلد: 05/ العدد: 03 (2022)، ص-ص: 664-681.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين تسيير المؤسسات العمومية الصحية الجزائرية، 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 الغش و المساعدة على تصحيحها ، كذلك خلصت الدراسة إلى ضرورة إنشاء خلية تدقيق داخلي بالمؤسسة الصحية و هذا استكمالا للبنية الرقابية المعتمدة من طرف الوزارة المعنية، و ضمانا 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.

كما خلصت الدراسة إلى غياب وافتقار المؤسسات العمومية الصحية لوظيفة التدقيق الداخلي مما تسبب في سوء التسيير وسوء استخدام وتوزيع المال العام والأملاك العمومية، وبالتالي ضرورة حتمية لإدراج هذه الوظيفة وذلك للكشف عن الأخطاء والمخاطر قصد تفاديها وتصحيحها مستقبلا.

خلاصة الدراسات السابقة

الدراسات التي تمكن الباحث من الإطلاع عليها وتحليلها، أوضحت بأنه لم يتم الإشارة إلى إمكانية إدخال مهمة ومنهجية للتدقيق الداخلي في المؤسسات التي تستند في تسييرها على الإجراءات المرسومة لها عن طريق القوانين سواء ما تعلق بإدارة الموارد البشرية أو المحاسبة العمومية، والتي هي موضوع بحثنا للتحقق من مدى إمكانية إدخال هذه المهمة بها.

صعوبات الدراسة

- الصعوبات التي تلقاها الباحث عند انجازه لهذا البحث يمكن أن نلخصها في المواضيع التالية:
- صعوبة إسقاط الدراسة النظرية على المؤسسات العمومية الإستشفائية نظرا لعدم التطابق مع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.
 - صعوبة نشر المقالات للباحث والتي تؤثر كثيرا على تأخر مناقشة البحث المنجز، فيضطر الباحث الى تجميع المعلومات وفي بعض اعادة صياغة بعض العناوين أو الفصول تؤخر هي الأخرى بدورها المناقشة.
 - كذلك المسؤولين والوصايا لا يهتمون كثيرا بالدراسات من هذا النوع والتي بعض المعلومات ممكن للباحث أن يحصل عليها من مصالحهم، تكون في غالب الأحيان استجاباتهم ضعيفة لطلبات الباحثين.
 - قلة البحوث الوطنية والتوثيق في الموضوع يؤخر كثيرا الباحث في انجاز بحثه.
 - قلة المراجع التي تناولت الموضوع لحداته.

خطة وهيكلية البحث

قسم الباحث الموضوع إلى أربعة فصول، وهذا حسب الهيكلية التالية:

الفصل الأول: نتناول فيه الإطار العام للتدقيق الداخلي (عموميات حول التدقيق بصفة عامة، الإطار العام والضوابط الأساسية للتدقيق الداخلي، المنظمات ومساهمات مهمة التدقيق الداخلي).

الفصل الثاني: يتم فيه التطرق إلى منهجية التدقيق الداخلي والآليات المستخدمة وفقا للإطار المرجعي الدولي (الصفات المفروضة توفرها لدى المدققين الداخليين، المبادئ الأساسية للمنهجية المتبعة في التدقيق الداخلي، أدوات عملية التدقيق الداخلي).

الفصل الثالث: يتم فيه التطرق إلى المؤسسات العمومية بصفة عامة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية للصحة وبالأخص المؤسسات العمومية الإستشفائية (الإطار المفاهيمي، النظام القانوني، الأنواع).

الفصل الرابع: يخصص لدراسة ميدانية بالمؤسسات العمومية الإستشفائية بولاية الشلف كنموذج للمؤسسات العمومية للصحة التي تعتبر إحدى أنواع المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وذلك من خلال إسقاط الجانب النظري المتطرق إليه، ومحاولة اقتراح منهجية وآليات لإدخال مهنة التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

تمهيد:

يلعب التدقيق الداخلي دوراً مهماً في الحياة الاقتصادية، فهو من المواضيع التي تعبرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والبشرية والمالية وتدارك كل التلاعبات والأخطاء الناجمة وراء العمليات المتسلسلة داخل المؤسسة وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديمياً. وعليه يهدف هذا الفصل إلى تسليط الضوء على ماهية التدقيق بصفة عامة، والتعريف بالتدقيق الداخلي بصفة خاصة، كما يتم التطرق إلى مهمة التدقيق الداخلي كوظيفة استشارية تساهم في إنشاء قيمة مضافة للمنظمة، وتعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، بالإضافة إلى تقييم عمليات حوكمة المنظمات .

المبحث الأول: ماهية التدقيق

تسعى المؤسسة إلى التحكم في ترشيد نشاطاتها، وذلك من خلال إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك، ومن بين هذه الوسائل التدقيق الذي بات من الضروري استعماله، خصوصاً مع تطور نشاطات وكبر حجم المؤسسات ورؤوس أموالها، وبالتالي صعوبة التأكد من سلامة عملياتها، فالتدقيق كعلم مترامي الأطراف يهدف إلى إعطاء الصيغة القانونية للمعلومة محل الإستعمال، أي أنه وسيلة إثبات لمدى صحة واعتمادية المعلومات المتداولة من حيث القانونية والسلامة والصورة الصادقة أو الوافية لها، أي مدى تمثيلها للحقيقة القائمة على أرض الواقع أحسن تمثيل.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة الاجتماعية مثل: الإحصاء، المحاسبة، البحوث العملية، الرياضيات المالية... إلخ، التي تتأثر في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للمجتمعات، وتحز على مكانتها من المنفعة والقدرة التي تلبي بها حاجيات الأفراد والمجتمعات وأصحاب المصالح.

أولاً: لمحة تاريخية عن التدقيق

رغم أن الحاجة إلى التدقيق ظهرت تقريباً مع ظهور المحاسبة إلا أن تطوره يعتبر نوعاً ما حديثاً، فإذا كانت الكتابات السابقة أعطت أهمية للمصطلحات والجوانب النظرية في المحاسبة فإن الجانب الميداني والعملي والتجريبي قد طغى مع ظهور التدقيق.

وتستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع.¹

ويمكن أن نوجز أهم العوامل التي ساعدت على ظهور وتطور التدقيق فيما يلي:

- زيادة حجم المنشآت وتطورها وانتشارها جغرافياً على نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين المنفذين للعمل، حيث أدى اتساع حجم المنشآت وتشعب نشاطها إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده واستخدام عدد كبير من العاملين، وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة التي كانت قائمة عندما كان حجم المنشأة صغيراً من ناحية، وإلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبع العمليات، وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة من ناحية أخرى، الأمر الذي استوجب القيام بعمليات الرقابة والتدقيق²؛

- ظهور شركات الأموال (المساهمة) وحاجة الجمعية العمومية إلى ضمانات لسلامة استثمار أموالهم وصحة وعدالة بيانات القوائم والحسابات الختامية المنشورة وبالتالي حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم؛

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 17

² حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2007-2008، ص 104

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

- حاجة الإدارة العليا المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة والبيانات والمعلومات الإدارية والمحاسبية وذلك لمساعدتها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة، وهذا يتطلب وجود وظيفة التدقيق في المنشأة كي تتأكد من دقة هذه البيانات والمعلومات وسلامتها قبل تقديمها للإدارة العليا؛

- ظهور بعض القوانين والتشريعات مثل قانون ضريبة الدخل والسوق المالية والاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المنظمة أجبر الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة إلى التأكد من سلامة استعمال السلطات وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقاً للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.

وقد ظهرت الحاجة إلى التدقيق أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن الحكومات كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

ويشير التاريخ القديم إلى أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية التي يدقونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدقق تقريره¹، كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها.²

ومنه فالمدقق وقتها كان يستمع إلى القيود المثبتة للدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، حيث أن كلمة **تدقيق (Auditing)** مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومعناها يستمع.

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج كما ورد سنة 1494م في موسوعة "Luca Pachilio" تحت عنوان: "Summa de arithmetica, geometria, de proportioni et de proportionalita" (ملخص الحساب والهندسة والتناسب والتناسبية)، فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة والتدقيق.³

كما نشأت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة الحسائية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.⁴

ويرجع البعض تاريخ ظهور مهنة التدقيق إلى القرن 13 في إيطاليا حيث كان المدقق شخصاً مهماً ويتقاضى أتعابه بالتناسب مع الأخطاء وحالات الغش التي يكتشفها.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية 2005، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ص6

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق - من الناحية النظرية والعملية -، الطبعة الثالثة 2006، دار وائل للنشر، عمان، ص17

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص18

⁴ أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى 2015، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ص8

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بإيطاليا عام 1581م، حيث تأسست كلية ROXONATI، وكانت تتطلب ستة (6) سنوات تمرينية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة¹، وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرط من شروط مزاولة مهنة التدقيق²، كما تم تأسيس ما يعرف بجمعية ميلانو سنة 1739.

أما في فرنسا فقد فرض على الأعيان أن يقدموا سنويا قراءة عمومية لحسابات ممتلكاتهم أمام المدققين وبمصادقة منهم، وأنشأت منظمات متخصصة ركزت معظم اهتماماتها على التكوين المهني للمحاسبين والمدققين وعلى تحديد الشروط الواجب توافرها في الأشخاص الذين يريدون مزاولة المهنة.

ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وكان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت " جمعية المحاسبين القانونيين " بادنبره 1854، ثم في كندا 1880، وفي فرنسا 1881، والولايات المتحدة الأمريكية 1882، وألمانيا 1896، وأستراليا 1904، وفنلندا 1911، مع العلم أن المهنة نشأت في هذه الدول قبل ذلك حيث تكونت سجلات لقياد أسماء المحاسبين والمدققين كمهنيين³.

كما جاء قانون الشركات البريطاني عام 1862، ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ودفع هذا القانون بمهمة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام به وانتشاره.

ثانيا: أهم المراحل التاريخية للتدقيق

يمكن تلخيص أهم المراحل التاريخية للتدقيق فيما يلي:

المرحلة الأولى: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تحتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر⁴.

منذ العصور الوسطى كان يسود نظام الإقطاع ووحدة النشاط الاقتصادي كانت فيه الضيعة التي يملكها النبلاء والأثرياء، وكانت عملية المراقبة (التدقيق) تتم عن طريق استدعاء القائمين بالعمل في هذه الضيعة من طرف الأشخاص الذين لهم سلطة عليهم ليقدموا لهم تقريراً شفهيًا عما قاموا به خلال الدورة وهم يستمعون لهم، وهذا

¹ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، الطبعة الأولى 2010، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، ص18

² أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص8.

³ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص18

⁴ إشتيوي عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة 1996، دار النهضة العربية، بيروت، ص14

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

ما يعني في اللغة اللاتينية كلمة Audire، التي تعني أنه "يستمع"، أي أن القائم بالعمل يحكي والذي له سلطة عليه يستمع له.

إذا تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحهم.

المرحلة الثانية: الفترة ما بين سنة 1500 و1850

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمدققين.

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.¹

وبدأ العمل بالتدقيق في القرن السابع عشر، في الشركات المدنية، وخاصة في إنجلترا، أين كان النبلاء الإنجليز يجذبون تسيير ممتلكاتهم بواسطة وكلاء أعمال، الذين هم بدورهم كان لابد من مراقبتهم بواسطة مدققين.

مع حلول عصر الثورة الصناعية واتساع النشاط التجاري تطورت الشركات الصناعية وخاصة في قطاع النسيج، إلا أنه ظلت تمارسه وحدات اقتصادية صغيرة تعتمد على الإدارة الشخصية المباشرة للملاك، في هذه المرحلة ظهرت في إنجلترا الحاجة إلى التدقيق الداخلي، لكن في فرنسا أين كانت سائدة الرأسمالية العائلية بقيت القاعدة على حالها لمدة طويلة، حيث قوبلت وظيفة التدقيق بتحفظ من طرف الملاك وظهرت المقولة الشهيرة والتي لم تقبل ثقافيا من طرف الملاك المديرين: "من هم هؤلاء الأفراد الذين يريدون مراقبة ماذا أفعل بنقودي"

" Qui sont ces individus qui désirent contrôler ce que je fais de mon argent "

المرحلة الثالثة: الفترة ما بين سنة 1850 و1905

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهر الحاجة لمالكى المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني 1862م الذي أقر ضرورة استعمال مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة.

فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للتدقيق حتى يبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمه بقوانين.

ظهرت أول الكتابات التقنية للتدقيق من طرف Dicksee بعنوان "Auditing" عام 1895م، وكذلك Savigny بعنوان "le contrôle des comptes" عام 1901م.

¹ حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، 1999، الأردن، ص2

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

إن الإدارة ظلت شخصية مباشرة للمالك، ولكن ظهرت حاجة هؤلاء إلى معلومات تساعد على حماية ممتلكاتهم من الاختلاس والسرقة، فاستعانوا بمراقبين لتسجيل العمليات الحسابية وتقديمها دوريا إلى المالك، لمعرفة المركز المالي للمؤسسة وتقديم المشاريع بواسطة هذه البيانات.

ولكن هذا التحول صاحبه ازدهار صناعي وتجاري، فبدأت الوحدات الإنتاجية تكبر مما زادت حاجتها إلى الأموال التي يصعب على مالك واحد توفيرها، مما أدى إلى ظهور مبدأ "المسؤولية المحدودة" في تنظيم الشركات، وكان من نتائجها ظهور شركات المساهمة، وترتب عن ذلك مبدأ فصل الملكية عن الإدارة، حيث تنازل المساهمون عن حقهم في الإشراف والإدارة إلى مديرين أجراء، على أن يقدموا لهم في نهاية كل فترة معينة تقريراً أمام الجمعية العامة للمساهمين عن نشاط المؤسسة من خلال مجموعة من القوائم المالية، وقد نتج عن هذا الفصل تباعد بين مصدر المعلومة (الإدارة) ومستخدمي هذه المعلومة (المساهمين)، كما ظهر تعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين، وهذا ما قد يدفع بالإدارة إلى تقديم معلومات غير صادقة إلى المساهمين.

وحتى يحمي حملة الأسهم أنفسهم من تلاعبات وعدم مصداقية معلومات الإدارة ظهرت حاجة المساهمين إلى شخص آخر خارجي مستقل يقوم بفحص حسابات الشركة وسجلاتها ويقدم تقريراً إلى حملة الأسهم بنتائج فحصه، وهو ما أدى إلى ظهور التدقيق الخارجي.

وكذلك وحتى يحمي المسكرون أنفسهم من تلاعبات وعدم مصداقية المعلومات التي يقدمونها لهم رؤوسهم، اضطروا إلى إحداث مصلحة مستقلة تقوم بمراقبة نشاطات الرؤوسين وتقديمها دوريا إلى المسير، وهو ما أدى إلى ظهور التدقيق الداخلي.

المرحلة الرابعة: الفترة ما بين سنة 1905 وحتى الآن

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية التدقيق، وأصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء رأيا معللا ومحايدا حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

شهدت هاته المرحلة عدة فترات يمكن تلخيصها كما يلي:

الفترة من 1905 إلى 1933: تطورت مهنة التدقيق في أمريكا على أساس الأغراض التي تكونت في إنجلترا لتصبح أغراض التدقيق تتمثل في الحكم على المركز المالي الفعلي وعلى نتيجة المشروع واكتشاف التلاعب والأخطاء.¹

الفترة ما بين سنة 1940 حتى سنة 1960: لم تتغير أغراض التدقيق إلا تغيرا طفيفا بحيث أن أهمية التدقيق انصبت على تكوين الرأي حول النتيجة و المركز المالي للمؤسسة و قلت أهمية الأغراض الفرعية، إلا أنه توجب على المدقق أن يجري الاختبارات اللازمة لغرض أن يطمئن بنفسه بأنه ليس هناك تلاعب أو خطأ، فكان الغرض

¹ صالح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، غير منشورة، كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004 ص15

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي في سلامة و صحة التقارير المالية، و لكي يكون المدقق في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني في التقارير المالية يجب أن يقوم بعمل كاف ليتأكد من أنه ليس هناك أي أخطاء مرتكبة تؤدي إلى عدم سلامة التقارير المالية. في هذه الفترة غلب على الأمرين بالتدقيق (البنوك) التي تسعى إلى صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية له.¹

حيث منذ سنة 1941م فإن تقرير مدقق الحسابات الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية أصبح يتضمن ملاحظة بضرورة احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

وفي فرنسا تم إنشاء مجلس خاص وهو مجلس الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين OECCA باعتباره الجهة الرسمية المشرفة على التدقيق سنة 1945م

الفترة ما بين سنة 1960 حتى سنة 2002: شهدت هذه المرحلة تطوراً ملحوظاً للتدقيق بصفة عامة حيث لم تعد تقتصر على المجال المحاسبي و المالي فقط بل تعدت ذلك حتى أصبح تعالج المشاكل و القضايا المعاصرة، فمن التدقيق الجبائي إلى تدقيق التسويق و الإدارة فالتدقيق القضائي و بعدها ظهرت المسؤولية الاجتماعية و البيئية ليتشكل ما يسمى بالتدقيق البيئي والاجتماعي، لكن يبقى هناك تداخل كبير بين هذه المجالات الأمر الذي أدى بالبحث عن عوامل هذا التداخل ليكون هذا كله موضوع الدراسات الأكاديمية الحالية و هو محاولة للانتقال من الإطار النظري إلى الإطار التطبيقي لتشكيل إطار متكامل لكل تدقيق على حدى، طبقاً للمعايير الدولية المتفق عليها مع عدم تناسي خصوصيات كل بلد.

ففي سنة 1967م تم إنشاء لجنة أعمال البورصة بفرنسا COB، كما أنه تم نشر معايير المنظمة الفرنسية من طرف اللجنة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC وذلك منذ سنة 1969م.

كما تم إنشاء اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة IASC من طرف الأمم المتحدة في ظل تزايد المساعي الدولية من أجل وضع معايير موحدة لمهنة المحاسبة والتدقيق سنة 1973م، وفي إطار هذه المساعي تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سنة 1977م.

في سنة 1978 تم اقتراح معايير التدقيق الداخلي من أجل محاربة الأعمال الغير قانونية، من طرف المنظمة الأمريكية ضمن قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة (The foreign corrupt practice act).

مع تعدد الهيئات والمنظمات الدولية للتدقيق تم الاتفاق على تحديد العلاقة والفرق بين التدقيق والخدمات الاستشارية للتدقيق في نهاية سنة 1980م، وتم اعتمادها من طرف معظم مكاتب ومنظمات التدقيق وتحديد مجال الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق.

الفترة ما بين سنة 2002 حتى الآن: بعد حادثة شركة Enron (شركة طاقة أمريكية) التي أعلن عنها في أكتوبر 2001، وأدت إلى إفلاس الشركة، والحل الفعلي لشركة آرثر أندرسن، التي كانت واحدة من أكبر خمس شركات تدقيق ومحاسبة في العالم، بالإضافة إلى كونها أكبر عملية إعادة تنظيم إفلاس في التاريخ الأمريكي في ذلك الوقت، وصارت إنرون موضع استشهاد باعتبارها أكبر فشل في التدقيق، ومع ظهور قانون Sarbanes-Oxley

¹ صالح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 17

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

(SOX) هو قانون اتحادي أمريكي تم في عام 2002، ظهرت مفاهيم حديثة متصلة بخدمات التدقيق مثل التأكيد وحوكمة الشركات، بالإضافة إلى ظهور لجنة التدقيق على مستوى الشركات لتدقيق أعمال المدققين الخارجيين والداخلين هذه اللجنة تضم أعضاء مستقلين يقومون بالإشراف على عملية تقييم التدقيق.¹

المطلب الثاني: تعريف التدقيق وتقسيماته

إن تعريف التدقيق يختلف من معناه العام إلى معناه الخاص، تبعاً لكل ميدان الذي اتسع إليه علم التدقيق، فأصبح ما يعرف حالياً بالتدقيق المالي والمحاسبي، تدقيق الموارد البشرية، تدقيق النوعية، التدقيق العملي، التدقيق الاجتماعي، التدقيق القضائي، التدقيق الصناعي، تدقيق القرارات الاستراتيجية والمناجمت للمؤسسات، تدقيق الوظائف، تدقيق ثقافة المؤسسات، التدقيق الإلكتروني... إلخ.

أولاً: تعريف التدقيق

1- التعريف الأول:

نشرت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق في عام 1972 تعريف علمي للتدقيق كما يلي: "التدقيق عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات عن افتراضات، بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية، وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات ومدى تماشيها مع المعايير المحددة، وإيصال نتيجة ذلك إلى الأطراف المعنية (مستخدمي المعلومات)".²

2- التعريف الثاني:

تعريف خالد أمين عبد الله: "هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق".³

3- التعريف الثالث:

كما عرفه Bernard Grand، بأنه " فحص يتم إجراؤه بواسطة متخصص مستقل بهدف إعطاء رأي معلل حول النشاط الذي تم فحصه ومدى توافقه هذا النشاط مع المرجع (le référentiel) المطبق"، بعبارة أخرى إعطاء رأي معلل على المطابقة ما بين ما هو موجود والمعيار".⁴

4- التعريف الرابع:

تعريفه العام كما عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية ويعتبر التعريف الحديث والأكثر شمولية لمختلف عناصر التدقيق بأنه: "هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة

¹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 16

² محمد فضل مسعد وراغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى 2009، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ص 17

³ أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 9-10

⁴ VALIN G., Controlor and Auditor, Edition Dunod, Paris, 2006, p18

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

والأحداث الاقتصادية ذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".¹

5- التعريف الخامس:

وحسب معايير (ISO 19011)، يعرف التدقيق بأنه سيرورة منظمة، مستقلة لها مستندات تسمح لها بجني المعلومات الموضوعية من أجل تحديد وضعية عناصر النظام المدقق ومدى تلبية متطلبات معايير الميدان المعني.² فمهمته على الخصوص اكتشاف الأخطاء والأخطار في المنظمة أو قطاع النشاط المدقق، أي تدقيق مؤسسة أو مصلحة يعني الاستماع إلى مختلف النشاط من أجل فهم أو إفهام النظام الموجود والمراد إيجادها. إذن فالتدقيق هو المهمة التي من خلالها نبدي رأيا معللا على مستوى التطابق بين الوضعية للمؤسسة في زمن ما وإطار معيار معتمد من قبل المنظمة.

من خلال مختلف هذه التعاريف فإنه يمكن تحديد ماهية التدقيق في النقاط التالية:

- التدقيق عملية منظمة، وهذا يعني أن مختلف إجراءات وأعمال التدقيق من فحص وتحقيق تتم وفق برنامج التدقيق المعد مسبقا.

- تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.

- تتم مختلف أعمال التدقيق وفق جملة من المعايير التي تحكم الجانب النظري وتنظم الممارسة المهنية.

- يمثل الحكم الشخصي للمدقق دورا أساسيا في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية، وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.

- يعد تقرير المدقق جوهر عملية التدقيق، لأنه يعتبر وسيلة للرقابة والحكم على مخرجات النظام الإداري (المعلومة) والحكم على فعالية عمل الإدارة من طرف المدقق بغية إيصالها لمختلف المستفيدين من هذه المعلومة، كما أن النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد تكتسي تأثيرا كبيرا على سلوك المستفيدين من هذه المعلومة، وذلك من حيث ترشيد أحكامهم وتوجيههم في اتخاذ القرارات.

من يحمل التعاريف السابقة للتدقيق يمكن استخلاص ثلاثة عناصر أساسية يتركز عليها التدقيق وهي:

- **الفحص:** ويقصد به فحص النشاط وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الخاصة بنشاط المنشأة، أي فحص كيفية تنفيذ هذه النشاطات للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تنفيذها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية.

- **التحقيق:** يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية وصحة العمليات كتعبير سليم لنتيجة أعمال المنشأة، وعلى مدى تمثيل هذه العمليات لوضعية المنشأة الحقيقية في فترة زمنية محددة، وبصورة صحيحة وصادقة.

¹ وليم توماس وأمرسون هنكي، تعريب احمد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، 1989، دار المريخ للنشر، الرياض، ص26

² Norme ISO 19011, 2002

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

ويظهر أن كلا من وظيفتي الفحص والتحقيق هما وظيفتين مترابطتين ومتكاملتين، يهدفان إلى تمكين المدقق من إبداء رأيه حول ما إذا كانت عمليات القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة المنشأة.

– **التقرير (إبداء الرأي):** يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني المحايد من خلال التقرير، والذي هو عبارة عن عملية بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق.

ثانياً: أهمية وأهداف التدقيق

1- أهمية التدقيق:

إن أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة والفحص لكل وظيفة أو عملية أو استراتيجية للمؤسسة حسب الأهداف والسياسة المتبعة والوسائل المتوفرة لتشخيص النقائص والسلبيات التي تواجه المؤسسة، لذلك تستوجب عملية التدقيق فحصاً شاملاً لكل جوانبها . ويعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية في حد ذاته، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على شفافية وصحة عمليات المؤسسة، ومن هذه الأطراف:

1/1- إدارة المؤسسة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المؤسسة حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية، يجعل من عمل المدقق حافزاً للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسات.¹

وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2/1- المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية، كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.²

3/1- المؤسسات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية –، الطبعة الثانية 2009، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، ص 19

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 15

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عند إصدار المعايير في عام 2002، أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون على سبيل المثال في:¹

- يساعد مدققو الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول على رأس المال؛
- يساهم في استقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة؛
- يساعد في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

كما أن نقابات العمال تعتمد على القوائم المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور وتحقيق مزايا للعمال.

4/1- الاقتصاد القومي: يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة، ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وأفضل وسيلة للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية، وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.²

ويعتبر المدقق خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقييمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاءة الإنتاجية من استخدام إمكانياتها المتاحة مادية وطبيعية واقتصادية ومالية وبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي.

2- أهداف التدقيق:

بصفة عامة أهداف التدقيق هي: جمع وتقييم لأدلة الإثبات والقرائن؛ مقارنة أدلة الإثبات مع معيار تنفيذ النشاط؛ التعرف على نقاط القوى والضعف؛ إعطاء التوصيات؛ تبليغ نتائج التدقيق للأطراف المعنية؛ إعطاء قيمة مضافة للمؤسسة.

لكن الأهداف تختلف باختلاف نوع التدقيق، فأهداف التدقيق المالي والمحاسبي تختلف عن أهداف تدقيق الموارد البشرية وتختلف عن أهداف التدقيق الجبائي وتختلف عن أهداف تدقيق الإعلام الآلي... إلخ.

كانت النظرة إلى أهداف التدقيق قاصرة على أنها مجرد وسيلة لاكتشاف الغش والخطأ أو محاولات التلاعب والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

ولكن هذه النظرة تغيرت حيث أن اكتشاف هذه العوامل تتحقق تلقائياً أثناء المراحل والخطوات التنفيذية لعملية التدقيق، باعتبار أن الناتج الرئيسي من عملية التدقيق المالي والمحاسبي على سبيل المثال هو إبداء المدقق لرأيه المعلن

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003، ص16

² سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص28

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

المحايد في القوائم المالية، وأن اكتشاف الغش والخطأ والتزوير هو المنتج أو الناتج الفرعي لعملية التدقيق، ولا يعني هذا إهمال هذه العوامل الفرعية، وإنما ينبغي اعتبارها أهداف تبعية يمكن أن يعتمد عليها المدقق في إبداء رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، باعتبار أن اكتشاف الغش والأخطاء لا يقل أهمية عند قيام المدقق بفحص الحسابات، خاصة إذا سلمنا بأن رأي المدقق مبني على مصدرين أساسيين هما: نتائج فحص الحسابات، ونتائج تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية، الذي يسعى المدقق من خلالهما إلى التأكد من خلو الحسابات من الغش والخطأ.

ومع تطور المفاهيم والأهداف في المجالات العلمية ومنها علوم الإدارة والمحاسبة، تطورت بالمثل مفاهيم وأهداف مهنة تدقيق الحسابات¹.

وقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية².

الجدول التالي يلخص التطور التاريخي لأهداف التدقيق:

الجدول 1-1 التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1900	اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء	تفصيلي	غير مهمة
1905-1940	تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته اكتشاف التلاعب والأخطاء	اختباري	بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية
1940-1960	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي واكتشاف التلاعب والأخطاء	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960-وحتى الآن	وقاية المؤسسات من الوقوع في الأخطاء قبل تنفيذ المهام	اختباري	أهمية جوهرية

المصدر: حمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى 2009، ص 20.

ثالثاً: أنواع التدقيق وتقسيماته

توجد أنواع وتقسيمات متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق

وهي:

1- من حيث نطاق أو مجال عملية التدقيق

نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق:

¹ محمد فضل مسعد وراغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 20

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 8

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

- **التدقيق الكامل:** المقصود به التدقيق الذي يخول للمدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له.

وفي هذا النوع يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات.¹

ويناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المؤسسات الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباراته.²

- **التدقيق الجزئي:** هو تدقيق جزء محدد من عمليات المؤسسة وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المؤسسة، كأن تتفق الإدارة مع المدقق على تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص جزء محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة.³

ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن للخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي معلل محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

2- من حيث حتمية القيام بالتدقيق:

- **التدقيق الإلزامي:** هو التدقيق الذي تلزم به المؤسسات وفقاً للقانون والتشريعات السائدة في الدولة (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، حيث تلتزم المؤسسة بتعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها، ويتم تعيين المدقق عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المؤسسة والمدقق يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله.⁴

وفي ضوء هذه التدقيق فإن المدقق يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المدقق أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المدقق الذي يعتبر مسؤولاً إذا ما رضح لهذه القيود.

- **التدقيق الاختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص مثلاً قد تتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسة واعتماد القوائم المالية

¹ محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 28

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 11

³ نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 24

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 27

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد. وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود مدقق خارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.¹

3- من حيث وقت عملية التدقيق:

- **التدقيق النهائي:** ويقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت.

ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر. ويعاب على هذا النوع من التدقيق ما يلي:²

- الفشل في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب حال وقوعها.

- قد يؤدي إلى تأخير القوائم المالية في المواعيد المحددة (قانوناً) لأنه يستغرق وقتاً طويلاً.

- قد يؤدي إلى التضحية بالدقة اللازمة لتحقيق سرعة إنجاز العمل.

- قد يؤدي إلى ارتباك العمل بمكتب التدقيق لتزامن إقفال الدفاتر في مؤسسات عدة يدققها.

- قد يؤدي إلى توقف العمل بمكتب التدقيق حتى يتسنى له المطابقة مع أدلة وقرائن الإثبات اللازمة.

ويطلق على هذا النوع من التدقيق عادة تدقيق الميزانية ولائم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويقتصر على فحص مفردات القوائم المالية وخاصة مفردات الميزانية فحصاً تفصيلياً للدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من مطابقة مفردات القوائم المالية لما هو ظاهر بالدفاتر والسجلات.

- **التدقيق المستمر:** هو التدقيق الذي يقوم فيه المدقق بإجراء الفحص والاختبارات على مدار السنة، أي من خلال التردد على المؤسسة عدة مرات خلال السنة المالية.

ومن خلال التدقيق المستمر يقوم المدقق بتحديد برنامج زمني يتم الالتزام به وفي النهاية يقوم بإبداء الرأي المعلن المحايد في الموعد المحدد بعد أن يقوم بعملية تدقيق نهائية بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية.³

وللائم التدقيق المستمر المؤسسات الكبيرة الحجم التي تتعامل بعدد كبير من العمليات اليومية حيث أنه يصعب استخدام التدقيق النهائي فيها. ويتميز التدقيق المستمر بالخصائص التالية:⁴

- وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المؤسسة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفى.

¹ محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي محمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية 1990، ص 47

² رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات - العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة - عمان، الطبعة الأولى 2011، ص 31

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 28

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 29

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

- سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية السنة.
- انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المؤسسة أيضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق.
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي علي موظفي المؤسسة.
- انجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المؤسسة، وذلك بسبب تردد المدقق على المؤسسة.

وعلى الرغم من مزايا التدقيق المستمر إلا أن إتباعه قد يبرز بعض العيوب أهمها ¹:

- ارتباك العمل في المؤسسة محل التدقيق.
- أنه تدقيق غير متصل.
- توطيد العلاقات الإنسانية بين المدقق وموظفي المؤسسة.
- ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مراعاة مواعيد العمل، وكذلك استخدام الرموز والعلامات للعمليات التي تم تدقيقها، وكذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها.
- وما هو جدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي والمستمر يمكن للمدقق أن يؤديهما على أساس تفصيلي أو اختياري.

4- من حيث القائمين بعملية التدقيق:

- **التدقيق الداخلي:** يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة، وهو هيكلي يقيم نظام الرقابة الداخلية.
- ويقوم بعملية التدقيق الداخلي شخص من داخل المؤسسة يقوم بعملية فحص لعمليات المؤسسة وللدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي وهو يعتبر من إحدى أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة، ومن واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويده للإدارة بالمعلومات ما يلي ²:
- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
- كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

وقد ظهر وتطور التدقيق الداخلي نتيجة ما يلي ³:

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 16

² محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002، ص 30

³ رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات، مرجع سبق ذكره، ص 33

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

- تحول التدقيق من كامل تفصيلي إلى كامل اختباري.
- اعتماد الإدارة علي البيانات المحاسبية كوسيلة رقابة إدارية وحاجتها إلى التأكد من دقة وصحة هذه البيانات.
- حاجة الإدارة لتقييم وتحليل عمليات المؤسسة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة لاشتداد المنافسة وتضييق هامش الربح بين المؤسسات المختلفة.
- مسؤولية الإدارة اتجاه هيئات الرقابة الحكومية والتزامها بتنفيذ تعليماتها وقراراتها وتزويدها بالبيانات التي تطلبها مما أدى إلى اعتماد الإدارة كلية على التدقيق الداخلي للتأكد من دقة وصحة البيانات والتقارير المطلوبة.
- ويفحص التدقيق الداخلي أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي.
- ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمؤسسة عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للتدقيق بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المدقق الخارجي بفحص وتدقيق الحسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المدقق الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المدقق الداخلي.
- **التدقيق الخارجي:** هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي مدقق محايدين عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي ونتائج الأعمال.¹
- إن أهداف التدقيق الخارجي تلتقي مع أهداف التدقيق الداخلي، وبذلك فإن التعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤدي إلى ضمان سلامة تسجيل العمليات المالية للمؤسسة في الدفاتر والسجلات وكذلك ضمان تعبير القوائم المالية الختامية بشكل صحيح عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة.²
- ويتضح من خلال التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي:³
- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.
- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.
- كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:
- وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق.
- أن وجود نظام داخلي للتدقيق لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.

¹ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص 40

² نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص 26

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 17

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

وعلى الرغم من التشابه والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما، يمكن حصرها في الجدول التالي:¹

الجدول 1-2 أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من ان النظام المحاسبي كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف منه كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعة.	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي في بعدالة القوائم المالية بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
الهيكل	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين من طرف الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك.
درجة الاستقلال	تابع هيكليا للإدارة ومستقل وظيفيا عنها	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.
المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة.	مسؤول أمام الملاك ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية.
نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق عمله.	يحدد ذلك التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة.

المصدر: حسين أحمد دحدوح وحسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص 53.

5- التدقيق من حيث الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

- **التدقيق العادي:** وهو التدقيق الذي يهدف إلي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي معلل محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 26

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

المؤسسة وعن مركزها المالي في نهاية فترة معينة، ويجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الضرورية أثناء ذلك، وقد يكون التدقيق العادي تدقيقاً كاملاً أو تدقيقاً جزئياً إلا أن هدفه النهائي يتمثل في الحكم على سلامة القوائم المالية للمؤسسة واتفاقها مع ما سبق تسجيله في الدفاتر والمستندات.¹

- **التدقيق لغرض معين:** ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص.²

ويتم تكليف المدقق للقيام بهذا النوع من التدقيق من خلال عقد كتابي يحدد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منها، كأن تقوم المؤسسة بتكليف المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية لها بهدف تصميم نظام آخر أكثر دقة أو تكليف المدقق بتدقيق مستندات عملية ما أو الاشتراك في لجان جرد المخزون أو اكتشاف اختلاسات أو أخطاء حدثت في فترة زمنية معينة، وقد يتم التكليف من جهات أخرى حكومية أو غير حكومية، كأن تنتدب المحكمة مدققاً لحصر تركة شخص ما أو لتصفية مؤسسة أو إعادة تقييم ممتلكات مؤسسة ما.

6- تقسيمات أخرى للتدقيق

من الملاحظ أن التقسيمات السابقة متداخلة إلى حد كبير، فمثلاً يمكن للتدقيق أن يكون كاملاً ومستمرًا وخارجياً وإجبارياً وعادياً في آن واحد، كما يمكن أن يكون داخلياً وكاملاً ولغرض معين.... إلخ، ومن هنا نضيف التصنيف التالي الذي لا يتداخل فيه هذه التقسيمات علاوة على أنه يتفق والهدف أو الغرض المنشود من القيام بعملية التدقيق.

- التدقيق المالي والمحاسبي:

ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي معلل ومحيد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.³ وهو أكثر أنواع التدقيق شيوعاً في الإستعمال، ويشمل الفحص والتحقيق والتقرير أي فحص البيانات المحتواة في الدفاتر والسجلات، والتحقق من صحتها، ورفع تقرير متضمن للرأي الفني حولها إلى الجهات ذات العلاقة. وينقسم التدقيق المالي والمحاسبي إلى:

- (1) **التدقيق المستندي:** ويتركز في تدقيق النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية للمستندات المؤيدة للعمليات التجارية بما في ذلك تدقيق البيانات الحسابية المحتواة في تلك المستندات.
- (2) **التدقيق الفني:** ويتركز في البحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون هنا أغلب الحوار بين إدارة المؤسسة والمدقق في قضايا النسب العادلة للإهلاك واقتطاع الاحتياطات، ومدى اقتناع المدقق بعدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص 28

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 31

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 12

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

وتخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي، والتي تقوم على ¹:

- التأكد من أن الصرف يتمشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها.

- التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها.

- التدقيق المستندي لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير والإيصالات والكشوف الأصلية.

- التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي.

- التدقيق التشغيلي:

عرف التدقيق التشغيلي بأنه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقييم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء للنشاطات، أو الوحدات المختلفة، زيادة عما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية.²

وقد عرف مجمع المحاسبين الداخليين التدقيق التشغيلي بأنه: إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات.³

إن التدقيق التشغيلي يفحص ويختبر بصورة إنشائية الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يحتويها من إدارات وأقسام فيما يتعلق بالخطط الموضوعية والطرق والأساليب والإجراءات الموضوعية لإنجاز العمل بما يحقق الأهداف والاستخدام الكفء للموارد البشرية والمادية للمؤسسة، وأن هذا الفحص والاختيار يكون للكشف عن نواحي القصور واقتراح التحسينات المناسبة للتغلب عن هذا القصور بما يمكن الإدارة ويساعد على القيام بمهامها بكفاءة مرتفعة.⁴

يشمل التدقيق التشغيلي جميع الوظائف في المؤسسة، مثل التدقيق الجبائي، تدقيق الموارد البشرية، تدقيق الإعلام الآلي، تدقيق نظم المعلومات... إلخ.

كمثال عن التدقيق التشغيلي نجد **تدقيق نظم المعلومات** والذي يهدف إلى التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وأن تكون صحيحة وكاملة ومفيدة.⁵

وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في:

- **فصل المهام** : يؤدي التشغيل الآلي للعمليات إلى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي إلى ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن بسهولة تعويضها بإجراءات رقابية بديلة.

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

² Laurent P, Tcherkowsky P, Pratique de l'audit opérationnel, Les Editions d'organisation, 1992, P.33

³ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 24

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006، ص 264

⁵ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 58

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

- **اختفاء مسار التدقيق :** تختفي في بيئات الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة، فبينما كانت البيئة اليدوية تتمتع بإثباتات ورقية لكل عملية من العمليات وبالتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية. تطلب ذلك ضرورة القيام بعملية التدقيق على الحاسب الآلي بصورة مستمرة وعند انجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتى انتهاء العملية.
 - **تشغيل موحد للعمليات:** تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية والحسابية. وفي المقابل فإن بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة وبشكل أكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب الخطأ مثلا في بناء البرامج.
 - **مباشرة الحاسب الآلي بالعمليات :** يقوم الحاسب بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في البيئة اليدوية.
 - **تزايد فرص حدوث الأخطاء والتجاوزات:** تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الآلي علي زيادة وقوع الأخطاء والتجاوزات المقصودة ب:
 - إمكانية الوصول من على بعد إلى بيانات الحاسب الآلي وخاصة في بيئة شبكات الحاسب.
 - التركيز الكبير للبيانات والمعلومات في الحاسب الآلي، على عكس الحال في بيئة العمل اليدوي.
 - عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظته للأخطاء.
 - إمكانية حدوث الأخطاء والتجاوزات في مرحلة تصميم أو صيانة الحاسب.
 - **زيادة فرص المتابعة والإشراف الإداري:** تمنح برامج الحاسب الآلي فرص أكبر للمتابعة والإشراف الإداري وذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات ومن خلال برامج التدقيق والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي.
 - **اعتماد عناصر الضبط والرقابة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط والرقابة العامة في بيئة الحاسب:** حيث تعتمد فعالية وكفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية على مدى متانة عوامل الرقابة في بيئة الحاسب الآلي.
 - **زيادة الفرص للقيام بالتدقيق التحليلي:** نظرا لتوفير الحاسب الآلي لكمية أكبر من البيانات والتقارير فإن الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها.
- 7 - التدقيق حسب الموضوع:** هناك تقسيم آخر حسب الموضوع ويتضمن ما يلي:¹
- تدقيق الوظائف:** هدفه هو التأكد من أن وظائف المؤسسة المختلفة (المشتريات، الإنتاج، المبيعات، الاستثمار، الموظفين، إلخ) تتمتع بأمان كافٍ ويتم تنفيذها بفعالية.

¹ SEDAIRIA Zouhir, L'AUDIT INTERNE, MEMOIRE DE MAGISTER, Faculté des sciences économiques, sciences de gestion et sciences commerciales, UNIVERSITE D'ORAN ES-SENIA, 2015,p36

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

تدقيق النشاطات (العمليات): هدفه هو ضمان اتباع الإجراءات عبر الوظائف المختلفة. لذلك، على سبيل المثال، تنتقل إجراءات الشراء من إصدار متطلب (وظيفة الإنتاج) إلى الدفع للمورد (وظيفة الخزنة) عن طريق الأمر (وظيفة الشراء).

تدقيق الاستراتيجيات: إنه يجعل من الممكن وضع أنظمة تسمح للمديرين باتخاذ خياراتهم الاستراتيجية والتحكم في أدائهم وإجراء التصحيحات اللازمة. يوجد مفهوم أقل رسمية في تدقيق الاستراتيجية والذي يتكون من تقييم نقدي للاختيارات الاستراتيجية للمديرين.

المطلب الثالث: فروض التدقيق ومعايير التدقيق المتعارف عليها

يعرف الفرض بأنه قاعدة تحضى بقبول عام وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك، وتمثل الفروض في أي مجال معرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة له.¹

أولاً: فروض التدقيق

تمثل فروض التدقيق في العناصر التالية:

أ- فرض عدم التأكد: ويبرز هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد إلى الأسباب التالية :

1- الاستخدام غير المتكامل للبيانات.

2- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم .

3- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات .

ب- فرض استقلال المدقق: وذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكماً يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما :

1- المقومات الذاتية : وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية .

2- المقومات الموضوعية : وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات ويفسر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وطلب البيانات من إدارة المنشأة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

ج- فرض توافر تأهيل خاص للمدقق: وذلك لأن المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في التدقيق فإن المدقق يتعرض عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي كافٍ لأداء مهمته .

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004، ص27

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

د- فرض توافر نظام كافٍ للرقابة الداخلية: تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة

مختلفة إدارية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضماناً لحسن سير العمل في المنشأة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي :

1- رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاءة إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطط ووسائلها (الموازنات ، التكاليف المعيارية ، دراسات الوقت ، التقارير ، التدريب).

2- رقابة محاسبية: وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (حسابات المراقبة ، الجرد المستمر ، المصادقات ، التدقيق الداخلي ، النظام المستندي).

3- ضبط داخلي: وهدفه حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل ، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات).

ومما لا شك فيه أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة البداية لعلم التدقيق الحديث

هـ- فرض الصدق في محتويات التقرير: ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المنشأة أو خارجها

ثانياً: معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS

من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة وجود معايير ومبادئ علمية يتم العمل حسبها، وهذه المبادئ والمعايير تكون مقبولة عموماً من قبل جميع الممارسين والعاملين في مجال معين، إذا هنالك العديد من المهن لها معايير متعارف عليها، ومن هذه المهن مهنة التدقيق ففي معظم بلدان العالم توجد معايير تدقيق متعارف عليها وكل المدققين يعملون حسبها، وأول من أصدر هذه المعايير هو المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين AICPA وصدرت في سنة 1954 في كتيب تحت عنوان معايير التدقيق المتعارف عليها.

وهذه المعايير تقسم إلى 3 أقسام رئيسية حسب مراحل سير مهمة التدقيق وهي:¹

1- معايير متعلقة بمرحلة تحضير المهمة: وهي مجموعة من المعايير التي تتعلق بالأعمال التحضيرية لمن سيزاول مهنة التدقيق، وتتمثل في:

1) يجب أن ينجز المدقق كل الأعمال التحضيرية إلى غاية المرور إلى مرحلة العمل (الفعل)، حيث يعد (حسب خصائص المهمة) الأمر بالمهمة أو برنامج العمل أو الاتفاقية أو العقد أو رسالة المهمة أو الأمر بالعمل... الخ، الذي يجب أن يكون قصير وديق المحتوى.

2) يجب أن يقوم المدقق بالتعرف على المؤسسة المدققة، بحيث يفترض على المدقق فحص ثلاث عناصر أساسية وهي:

*تنظيم الكينونة: فيقوم المدقق بالتالي:

-فحص دليل الإجراءات (الهيكل التنظيمي، الإجراءات... الخ)؛

¹ يوسف الاسدي، تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الأكاديمية العربية في الدنمارك، ايلول 2008، ص-ص: 7-10.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

-توزيع المهام؛

-الميزانية والنتائج.

*تقارير التدقيق السابقة: فيقوم بـ:

-فحص تقارير التدقيق الداخلي السابقة؛

-فحص تقارير محافضي الحسابات السابقين؛

-فحص تقارير المدققين التعاقديين.

* تقنيات العمل المستخدمة: يحاول المدقق التعرف على كل الطرق التي تسمح للكينونة بالعمل، خاصة إجراءات الرقابة الموجودة.

(3) يجب أن يقوم المدقق بالتعرف على نقاط الرقابة والأخطار المتعلقة بها.

2- معايير متعلقة بمرحلة إنجاز المهمة: وهي:

(1) يجب عقد جلسة الافتتاح ونقصد بها اللقاء الذي يجمع بين المدققين والأفراد المدققة (وتكون لدى الكينونة التي يجري بها التدقيق)، والتي تسمح بإعطاء نقطة الانطلاق الفعلي للمهمة. وجدول أعمال هذا الاجتماع يتكون من النقاط التالية:

- تقديم فرقة التدقيق إلى المؤسسة المراد تدقيقها: حيث يتم عرض المهارات الخاصة بكل مدقق ووظيفته ومهمته وعلاقته السلمية داخل فرقة التدقيق؛

- تحديد نقاط الرقابة: المدققون يعرضون مختلف نقاط الرقابة التي يريدون فحصها، هذه النقاط تحدد بواسطة جدول تحديد الأخطار (T.I.R)، والأفراد المدققة تكون لهم فرصة لإضافة أو حذف عناصر أخرى.

(2) يجب إعداد برنامج التدقيق وهو المخطط الذي يحدد مهام كل مدقق وأجال إنجازها، ويحتوي على العناصر التالية:

-توزيع المهام وأجال إنجازها (وفقا لتوزيع الوظائف ووصفها)؛

-توضيح الأعمال الولية المراد القيام بها (جرد، جمع الوثائق، توزيع ملفات... إلخ)؛

-معرفة الأسئلة المفتاحية التي لا يمكن حذفها وإهمالها في أسئلة نظام الرقابة الداخلية؛

- تحديد آليات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

(3) يجب القيام بالعمل الميداني من خلال استخدام تقنيات التدقيق كالمقابلات والملاحظات والاستبيانات... إلخ.

3- معايير متعلقة بمرحلة خلاصة (نتيجة) المهمة: وتشمل:

(1) يجب إعداد مشروع التقرير الذي تجمع فيه كل المعائنات التي سجلت في وثيقة كشف وتحليل المشكل والمسجلة في ملفات وأوراق العمل، وتكون موضوع جدول أعمال اجتماع الاختتام

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

2) يجب أن يجمع اجتماع الاختتام مختلف المشاركين في اجتماع الافتتاح، وخلالها مسؤول مهمة التدقيق يقدم مشروع التقرير، ثم يعطي الفرصة للأفراد المدققة لإعطاء تعليقاتهم وملاحظاتهم، فتسجل هذه التعليقات والملاحظات وتؤخذ بعين الاعتبار إذا كانت مبررة.

3) يجب أن يقوم المدققون بإعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق كالتالي:

- مذكرة الخلاصة ترسل إلى الرئيس المدير العام للكيونة، وغالبا ما تتم الإشارة في التقرير إلى:

* مجال تنفيذ المهمة؛

* الطرق المستعملة في تنفيذ المهمة؛

* وبعض المعايير الأساسية الأخرى.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

بعد التحولات الدولية التي أصابت محيط المؤسسة، وخصوصا بعد الحرب العالمية الثانية، حيث أدى التقدم العلمي والتكنولوجي الذي شهده هذا العصر إلى تغيرات كبيرة وفضائح وانحيازات مالية متعددة في منظمات الأعمال، وظهور مشاكل إدارية وتعقدها بشكل سريع وكبير لتنوع نشاطها واتساع حجم أعمالها، وبالتالي صعوبة وتأخر التدقيق عليها خصوصا التدقيق الخارجي منه، هذا ما جعل المؤسسات الدولية تقوم بوضع إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وذلك لمنح ثقة أكبر في الأنظمة الإدارية والرقابة المحاسبية، وبالتالي أصبح التدقيق الداخلي أمرا حتميا تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة، وذلك للمحافظة على الموارد المتاحة وطمأنة المجالس الإدارية على سلامة العمل، بحصولها على بيانات ومعلومات دقيقة لمختلف أنشطتها بغية اتخاذ القرارات الصائبة والمناسبة لتصحيح الانحرافات ورسم السياسات المستقبلية.

من خلال هذا المبحث سنتطرق أولا إلى طبيعة التدقيق الداخلي وتطوره التاريخي، ثم نتطرق لمختلف مفاهيمه وأنواعه ووظائفه.

المطلب الأول: طبيعة التدقيق الداخلي وتطوره التاريخي

أولا: طبيعة التدقيق الداخلي

تعددت المفاهيم والآراء حول طبيعة التدقيق الداخلي، فالبعض يعتبرها أسلوب علمي أو خطة تنظيمية، وآخرون يعتبرها وظيفة إدارية حتمية، وأضاف آخرون على أنها نشاط عملي سلوكي مستقل بحيث:¹

✓ التدقيق الداخلي أسلوب علمي أو خطة تنظيمية: يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف

الغش والأخطاء وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المنشأة بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي .

✓ التدقيق الداخلي وظيفة إدارية: من خلال نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ

للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال استقلاله التنظيمي،

لذلك ظهرت صور جديدة مشرفة للمدقق الداخلي تجاه الأفراد الذين يراجع أعمالهم فهو ينصت ولا

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، 2014، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن ص: 24

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

يأمر ويصلح ولا يفضح، بل يساعدهم في تطوير وتحسين أعمالهم، كذلك توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد وبالوسائل والأدوات المتعارف عليها من خلال التدقيق المستندي والحسابي والمراجعة الفنية.

✓ التدقيق الداخلي عملية سلوكية: نظراً لارتباطها بالسلوك والتصرف الإنساني حيث أن طرفيها المدقق والخاضع للتدقيق فهم أفراد من البشر، كما أنها سلوكية أيضاً لأن هدفها التأثير في السلوك أو التصرف عن طريق خضوع الأفراد أو تصرفاتهم للفحص والتقييم، ومن هنا فإن نجاح عملية التدقيق لا تتوقف على الاهتمام بخصائص العمل الذي يتم تدقيقه فحسب بل خصائص الأفراد الذين يقومون بتنفيذ العمل. وعليه فالتدقيق الداخلي تطور ليشمل نشاط التقييم (من خلال مساعدة الإدارة في حكمها على التنفيذ للأنشطة المختلفة داخل المؤسسة)، ووقائي (من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية)، وإنشائي (يشمل كافة الأنشطة من خلال وضع برامج للتدقيق الداخلي).

ثانياً: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

شهد تاريخ التدقيق الداخلي عدة تطورات بحيث: ¹

ركز التدقيق الداخلي بشكل تقليدي على تحديد انتهاكات السياسات وتشجيع الالتزام باللوائح. ومن ناحية أخرى، حولت إدارات التدقيق الداخلي تركيزها مؤخرًا إلى نهج متكامل لإدارة المخاطر، كما تطور التدقيق الداخلي نتيجة للطبيعة المتغيرة لأنظمة السوق والصناعة.

ويتضمن المنظور الجديد أيضًا التحول من النهج الذي يركز على المستندات إلى النهج الذي يركز على البيانات، مما يسمح للتدقيق الداخلي بالاستفادة من التكنولوجيا التي يمكنها تحسين إدارة مخاطر المؤسسة (ERM). وعليه تطور التدقيق الداخلي بسبب حاجة الإدارة العليا إلى المساعدة، وبالتالي يوفر التدقيق الداخلي للإدارة العليا ضمانًا مستقلًا باتباع الأهداف التنظيمية.

على المستوى العالمي، يرتبط تاريخ التدقيق الداخلي ارتباطًا وثيقًا بمعهد المدققين الداخليين IIA، هذه المنظمة بدأت في الولايات المتحدة عام 1941، حيث يقود معهد المدققين الداخليين ممارسة التدقيق الداخلي وهو الهيئة العالمية التي تصدر معايير التدقيق الداخلي.

لقد تطور التدقيق الداخلي على مر السنين، واكتسب اعترافًا من المديرين التنفيذيين وقادة المؤسسات. بحيث يجب أن يستجيب التدقيق الداخلي للاحتياجات المتغيرة للبيئة العالمية وأن يتكيف معها. وتطورت المهنة لتشمل التركيز على المعلومات المالية، ومراجعات الامتثال، وتكنولوجيا المعلومات، والعمليات التشغيلية، والمخاطر والضوابط.

¹ <https://financialcrimeacademy.org/the-history-of-internal-audit-evolution/> date of navigation 08/06/2024

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

ثالثاً: مراحل التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

تلخص مراحل التطور التاريخي للتدقيق الداخلي كما يلي:¹

تشير السجلات التاريخية أنه تم الاستعانة بالمدققين الداخليين قبل القرن الخامس عشر، حيث كان الملوك أو التجار يعينون المدققين، ويكلفونهم باكتشاف أو منع الغش والاختلاس ومسائل مماثلة أخرى ويعتقد بأن تقنيات الضبط، مثل فصل الواجبات والتحقق المستقل والمساءلة لاكتشاف ومنع الانحرافات قد بدأت في تلك الفترة، مع أنه قد يكون ذلك حصل قبل ذلك.

حيث عرّف التدقيق الداخلي منذ حوالي 3000 سنة في بلاد ما بين النهرين ومنه حوالي 5500 سنة عرف في مصر، وفي السجلات العبرية، وفي روما القديمة وفي اليونان... ، ولا يستبعد أن يكون قبل ذلك، حيث أن الحضارات كانت وما زالت في حال صعود وهبوط.

يرجع بداية التدقيق الداخلي الأكيدة والموثقة الى عهد سيدنا يوسف عندما طلب التدقيق في رحال اخوانه ليتأكد من وجود صاع الملك (القرآن الكريم - سورة يوسف : فَبَدَأَ بِأَوْعِيَّتِهِمْ قَبْلَ وِعَاءِ أَخِيهِ ثُمَّ اسْتَخْرَجَهَا مِنْ وِعَاءِ أَخِيهِ ۖ كَذَلِكَ كِدْنَا لِيُوسُفَ ۖ مَا كَانَ لِيَأْخُذَ أَخَاهُ فِي دِينِ الْمَلِكِ إِلَّا أَنْ يَشَاءَ اللَّهُ ۚ نَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مَن نَّشَاءُ ۚ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ (76))، واهتمت به إمبراطورية الكلدانيون والإمبراطورية البابلية وكانوا من بين أول من تقدم اقتصاديا وسياسيا ونظموا أنفسهم واهتموا بالتدقيق.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية ظهر التدقيق الداخلي منذ نهاية الحرب العالمية الثانية والذي اهتم به كمهنة، ومع التطور المطرد للمهنة انتزع المدققون الداخليون اعترافاً أكبر لوظيفتهم، وفي 17 تشرين الثاني (نوفمبر) 1941 تم إنشاء مؤسسة معهد المدققين الداخليين IIA وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، إن معهد المدققين الداخليين هو منظمة دولية نشطة تلي حاجات المدققين الداخليين على صعيد العالم، وإن المعهد متفرغ للعمل على التطوير المهني المستمر للمدققين الداخليين، الأفراد منهم ومهنة التدقيق الداخلي ككل، حيث ساهم منه إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته. وقاد عمال المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة.²

وفي عام 1944، صرح آرثر إهالد، أحد مؤسسي معهد المدققين الداخليين، بالبيان التالي (خلقت الضرورة التدقيق الداخلي وتجعله الآن جزءاً متكاملًا من قطاع الأعمال الحديث، لا يستطيع أي عمل واسع الإفلات منه، وسيكون عليهم امتلاكه عاجلاً أم آجلاً، وإذا استمرت الأحداث بالتطور على ما هي عليه الآن، سيكون عليهم امتلاكه عاجلاً).

هذه الكلمات أصبحت حقيقة، فيما صار التدقيق الداخلي إحدى المهن الأسرع نمواً في النصف الثاني من القرن العشرين.

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، الطبعة الأولى، 2014، مرجع سبق ذكره، ص: 26

² Side-IIA@theiaa.org a history of IIA

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

وفي عام 1945 عرفت جمعية التدقيق الداخلي بأنه "عبارة عن نشاط تقويم مستقل يعمل بصفة أساسية في مجال الموضوعات المحاسبية والمالية ولكن من الجائز أن يتعامل في بعض المسائل ذات الطبيعة المستقبلية".

وفي عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA). وتم موافقة مجلس الإدارة عليه خلال اجتماعه في 15 تموز (يوليو) 1947. كان الغرض من البيان الإعداد لمجموعة إرشادات تعرف الدور السليم والمسؤوليات لوظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة.

وفي عام 1951 تأسست جمعية صغيرة للسماح للمدققين الداخليين للحصول على اتصال مع بعضها البعض.

وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدله لمسؤوليات التدقيق الداخلي.

وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي: على أنه مراجعة review للأعمال والسجلات، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المنشآت المختلفة وقد تميز وخاصة في المنشأة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.¹

وفي عام 1971 عرفت بأنه (نشاط تقويم مستقل في المنشأة لمراجعة كل العمليات لخدمة الإدارة)، من أجل ضمان أن المدققين الداخليين يواكبون التغييرات في بيئاتهم.

وفي عام 1972 طور معهد المدققين الداخليين هيئة مشتركة للمعرفة CBOK، والتي تم تحديثها خلال العام بشكل منتظم.

وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي. حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي.

وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراساتها، وتم التصديق النهائي على هاته المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو.

وفي عام 1978 تم إقرار المعايير من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة.

وأصدر المعهد في العام نفسه تعريفا بأنه (وظيفة تقويم مستقلة أنشئت داخل المشروع لغرض خدمته عن طريق فحص ومراجعة أنشطته المختلفة).

وفي عام 1996 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن معهد المدققين الداخليين.

وخلال عام 1997 طور مركز البحوث التابع لمعهد المدققين الداخليين إطار الكفاءة للمدققين الداخليين CFIA من أجل توفير خطوط مرشدة للمدققين الداخليين، فيما يخص، معرفتهم وكفاءتهم المطلوبة للبقاء على

¹ INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA), standards for the professional practice of internal auditing

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

تواصل مع بيئة العمل المتغيرة. يتضمن الدور المتغير للمهنة الاستشارة. قد ينتفع المدققون الداخليون أيضا من هاته الإرشادات من أجل تجهيز المدققين الداخليين الحديثين بشكل أفضل لتقييم تهديدات جديدة لبيئة العمل. يركز إطار الجدارة للمدققين الداخليين على المهارات المطلوبة لدى الفرد ليكون مدققا داخليا كفؤا. لوقت طويل، كانت البيئة التي يعمل فيها المدققون الداخليون، أي قطاعات أو نشاطات التدقيق الداخلي، ينقصها الإرشاد حول دورها ومسؤوليتها تجاه الشركة. كان التدقيق الداخلي نشاطا معدا له بشكل جيد، لكن كان هناك مؤشر ضعيف بأنه معروفا وموجها بشكل واضح.

وعرف بأنه (مجموعة من أوجه النشاط المستعملة داخل المنشأة تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والنود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات والتأكد من الاجراءات المتخذة لحماية الأصول ومن التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والجراءات الإدارية المرسومة لها في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة والتفتيش الداخلية عليها وبذلك يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية الممكنة).¹

وعُرف التدقيق الداخلي حينها: على أنه وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشائها داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها.²

من هنا نرى أن التدقيق الداخلي تطور ليشمل:³

خدمات وقائية: تتمثل في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي للتحقق من حماية الأصول والممتلكات من السرقة والاختلاس.

خدمات تقييمية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يضعها المدقق الداخلي في مجال القياس وتقييم مدى فاعلية ونظم الرقابة الداخلية المطبقة داخلها.

خدمات إنشائية: تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل الشركة: إدارية، مالية، إنتاجية.

خدمات علاجية: وتشمل الإجراءات والتوصيات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء التي اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير تدقيقه الخاص بإصلاح الأخطاء وعلى أوجه القصور في مختلف النظم.

¹ محمد الصبان وعيد هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص21

² INSTUTE OF INTERNAL AUDITORS

³ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 30-31

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

الفحص والتقييم: وتقوم على معرفة مدى صحة خاصة المعلومات المالية والتشغيلية والإدارية... الخ وتعتمد على الدقة وصحة وقانونية المستندات.

التحليل: ويعتمد على أدوات التحليل المالي، المقارنات، تحليل النتائج.

الالتزام: وهو مدى التزام الفاعلية داخل المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وتنفيذ العمليات وفق النظم الموضوعة أو القرارات المتخذة.

التقييم: وهو مدى كفاءة البيانات والخطط في تحقيق الأهداف.

التقرير: عن الملاحظات عن النشاطات التي تم تدقيقها ويضم المشاكل التي تواجهها المنظمة وأسبابها ونقاط الضعف وحتى نقاط القوة.

وفي يونيو 1999 وافق مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين على مجموعة جديدة من الإرشادات تحت عنوان إطار الممارسات المهنية. وتم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين انجاز هاته الأهداف من خلال التحقق من اتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها حتى تصل الى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه نشاط استشاري توكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، ونظام الرقابة الداخلية والحكومة.

ومسيرة للاتجاهات والمفاهيم الإدارية الحديثة يمكن القول بأن التدقيق الداخلي قد أصبح اليوم متمثل في وحدة مستقلة تضم افراد مهنيين يساعدون الإدارة في ادارة مخاطر الأعمال التجارية والمالية والتشغيلية والعمليات التسويقية... الخ، وأن التدقيق يساهم في مواجهة هذه المخاطر التي تواجه المنشأة عن طريق:

1. تقديم العون والمساعدة للإدارة.

2. المساعدة في تنمية الافراد.

3. تحسين الكفاءة والفعالية.

ففي 2012 أوجد معهد المدققين الداخليين مشروع مقترح لتعديل المعايير وتضمن المقترح معايير التغييرات

التي وافق عليها المجلس الدولي لمعايير التدقيق الداخلي IASB.

وتعكس التغييرات المقترحة على مداولات المجلس النظر في إدخال المقترحات التي تلقاها من المدققين الداخليين وأصحاب المصلحة، فضلا عن الدراسات الاستقصائية العالمية وغيرها من البحوث التي تركز على المعايير. وجزء من العملية بسبب تعريض التغييرات المقترحة لضمان تعديلات واضحة ومفهومة، وتماشيا مع الممارسة المتبعة في التدقيق الداخلي، ففي 20 مايو 2012 تم اغلاق استلام الاقتراحات لتعديل المعايير، وفي 01 يناير 2013 وافق المجلس على التغييرات النهائية للمعايير.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

وهكذا يتضح مدى التطور الذي حدث في مفهوم التدقيق الداخلي خلال فترة السنوات الأخيرة، بحيث أصبح هذا المفهوم يساير التغيرات التي حدثت منذ الحرب العالمية الثانية من نشاط يتركز أساساً على الأمور المالية والمحاسبية إلى أن وصل لكامل المستويات التشغيلية.

إن ازدياد حجم اللامركزية بالمنظمات زاد من تعقيد الأنشطة والعمليات مما ولد الحاجة لإيجاد وسائل مراقبة أدت لنمو التدقيق الداخلي. حيث قام المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين بالترويج لمهنة المدقق الداخلي المعتمد وجعلها مهنية ومتطورة وأوجد أنظمة وقواعد وتعليمات ووضع معايير دولية لضبط التدقيق والمدققين الداخليين ويشمل نطاق التدقيق الداخلي فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالمنظمة وجودة الأداء عند تأدية الأنشطة المختلفة.

وتضمنت المعايير في آخر تعديل لها في سنة 2024 تغيير تسمية المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلى المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، وتم دمج المعايير في خمسة (5) مجالات تشير بشكل أوضح إلى الأدوار والمسؤوليات تساعد المدققين على الداخليين على تقديم أداء عالي الجودة.¹

إن تطور التدقيق يظهر تعدد وتنوع أشكال ومجال التدقيق الذي انحصرت أهدافه في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضاق نطاقه في العمليات المالية ليصبح أعم وأوسع لإجراء وسائل إيصال النتائج.²

الجدول رقم 1-3 التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

مراحل تطور التدقيق الداخلي	المرحلة الأولى الأربعينيات-الخمسينيات	المرحلة الثانية الستينيات-الثمانينيات	المرحلة الثالثة التسعينيات-الوقت الحالي
طبيعة وظيفة التدقيق الداخلي	أداة رقابة وحماية	أداة وقاية وأداة إنشائية	أداة رقابة وأداة إنشائية واستشارية وتوفير المعلومات للإدارة العليا ولجنة التدقيق
نطاق عمل التدقيق الداخلي	العمليات المالية والمحاسبية	جميع عمليات المؤسسة	جميع العمليات وإدارة المخاطر والحكومة
أهداف عملية التدقيق الداخلي	رقابة الالتزام ورقابة الناحية المالية والمحاسبية	رقابة الالتزام وتقييم الأداء وتقديم الاقتراحات	التحقق التقييم والتدقيق على أساس المخاطر
التبعية	المدير المالي	إدارة المؤسسة	لجنة التدقيق
التبليغ	المدير المالي	الإدارة العليا	لجنة التدقيق ومجلس الإدارة

المراجع: شادي صالح البجيرمي، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص-ص: 46-47.

¹ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين IIA، تم النشر في 9 يناير 2024

² زغبة طلال؛ حسين الأمين شريط، أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 05، 2018، ص 196

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي وخصائصه

من خلال ما تم صياغته في مراحل التطور التاريخي للتدقيق الداخلي وتطور مفاهيمه وتعاريفه، يمكن الوصول إلى إعطاء تعريف حديث وشامل للتدقيق الداخلي، وإبراز أهدافه ووظائفه.

فالتدقيق الداخلي هو هيكل من هياكل المؤسسة يهدف إلى ضمان سلامة العمليات، الممتلكات، الأفراد، الرفع من فعالية ونوعية الخدمات، يضمن حماية وتوزيع إعلام شفاف وجاهز بسرعة، ضمان احترام الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة، فمن المهم أن تنظر المؤسسة إلى ما بداخلها من أجل ضمان أن الكل يسير وفقا للمخططات والمبادئ المقررة.

وكما عرفه المعهد الأمريكي للتدقيق الداخلي: " نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح بتحسينها وهو بذلك يساهم في زيادة القيمة المضافة لها، كما يساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقويتها والرفع من فعاليتها".¹

حسب آخر تحديث لمعايير التدقيق الداخلي لسنة 2024 الصادرة عن معهد المدققين الداخلي، تم تعريف التدقيق الداخلي كمايلي: "التدقيق الداخلي نشاط استشاري تأكيدى موضوعي ومستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة. يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة".²

أولاً: أهداف ومهام التدقيق الداخلي: تتمثل في:³

1. التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها.
2. التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
3. اقتراح الإجراءات الملائمة لزيادة كفاءة وفعالية المصالح التنفيذية والأنشطة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات.
4. التأكد من صحة البيانات، ومدى اعتماد العمليات، ودراسة الضبط **Review** فحص **Examine** عليها، من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات.
5. مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتمل عليه من مراكز الخطر.
6. مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.

¹ Schick. P, Mémento d'audit interne : méthodes de conduite d'une mission, édition DUNOD, Paris, France, 2007, p. 05

² المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين IIA، مرجع سبق ذكره، ص 11
³ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IAA، مرجع سبق ذكره، ص: 37

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

7. التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

8. إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

ثانياً: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي: يقدم التدقيق الداخلي العديد من الخدمات داخل المؤسسة بحكم أنه وظيفة من الوظائف الرئيسية فيها، ومع تطور مفهوم التدقيق الداخلي عبر الزمن فقد تطورت معه الخدمات التي يقدمها، فبالإضافة إلى الوظائف التقليدية والتي تشمل الفحص والتقييم اتسعت خدمات التدقيق الداخلي لتشمل خدمات تأكيدية وموضوعية وتقديم الخدمات الاستشارية.

يمكن حصر أهم خدمات التدقيق الداخلي فيما يلي:¹

أ. خدمات التأكيد: تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من المواضيع، وتحدد طبيعة ونطاق مهمة التأكيد بواسطة المدقق الداخلي. وبشكل عام يوجد ثلاثة أطراف مشاركة في خدمات التأكيد وهي:

- الشخص أو المجموعة المشاركة مباشرة في العملية؛

- الشخص أو المجموعة القائمة بالتقييم (المدقق الداخلي)؛

- الشخص أو المجموعة المستخدمة للتقييم (المؤسسة).

ب. خدمات استشارية: والتي هي بطبيعتها توجيهات وتوصيات، وتقدم بناء على الطلب الخاص من المؤسسة، حيث أن طبيعة ونطاق الخدمات الاستشارية خاضعين للاتفاق مع المؤسسة. وتشمل الخدمات الاستشارية طرفين وهما:

- الشخص أو المجموعة التي تقدم الخدمة (المدقق الداخلي)؛

- الشخص أو المجموعة التي تبحث عن التوجيهات والنصائح (المؤسسة).

وعند أداء الخدمات الاستشارية يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية ولا يفترض أن المسؤوليات الإدارية قد تم القيام بها بالكامل.

إن قيام المدقق الداخلي بأعمال التحقيق والتقييم يتوقف على درجة استقلاله وهذا الاستقلال له جانبان:

الجانب الأول: المركز التنظيمي للمدقق الداخلي، وهذا يتوقف على نطاق الخدمات التي سوف تجنيها الإدارة منه.

الجانب الثاني: عدم اشتراك المدقق الداخلي في الأعمال التي تخضع لتدقيقه وانتقاده.

لذلك توجد مسؤولية مزدوجة للمدقق الداخلي تجاه الأفراد الذي يدقق أعمالهم حتى يسود التعاون معهم، لذا فهو يساعدهم، ومن ناحية أخرى فإن عليه توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا حتى يحيطها علماً بالنتائج التي توصل إليها في تدقيقه.

¹ أحمد حلمي جمعه، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 30

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

بالإضافة إلى هاته الخدمات يمكن أيضا تلخيص خدمات أخرى للتدقيق الداخلي تتمثل في:¹
خدمات وقائية وتتمثل في مجموعة الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الهدر، وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

حماية الأصول بحيث يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر؛

خدمات تقييمية وتتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، وقد يستخدم المدقق الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المدقق الخارجي بالتعاون معه لما في ذلك من تيسير لمهمة كل منهما.

تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بحيث تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها، هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي؛

خدمات إنشائية وتتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية؛

خدمات علاجية وتتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء التي اكتشفها، أو التوصيات التي يتضمنها تقريره والخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة.

ثالثا: خصائص التدقيق الداخلي

أصدر معهد المدققين الداخليين بتاريخ 29 جوان 1999 تعريفه للتدقيق الداخلي بما يتناسب مع التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة، حيث اعتبر أن التدقيق الداخلي بأنه " نشاط تأكيد واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة مضافة للمؤسسة وتحسين عملياتها، كما يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم وصارم (منضبط) لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية وحوكمة المؤسسات"، من خلال هذا التعريف يمكن استنتاج أهم خصائص التدقيق الداخلي والتي تتمثل في:²

1- التدقيق الداخلي نشاط: حيث يوصف التدقيق الداخلي بأنه نشاط وليس وظيفة، حيث يمكن القيام به من طرف الموظفين من داخل المؤسسة مستقلون عن الأنشطة التي يقومون بتدقيقها ويتبعون إداريا لأعلى مستوى في

¹ محمد سيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص-ص: 128-129

² محمد الصالح فروم، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، (مجلد 2 العدد 2 ديسمبر 2019) مجلة ارساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، ص-ص: 5-6.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل: مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، كما توجد إمكانية ممارسة التدقيق الداخلي من أطراف خارجية والاستفادة من الخبرات العالية المتوفرة لدى مكاتب التدقيق الخارجي واستثمارها في تخفيض التكاليف والمحافظة على جودة العمل المنجز في نفس الوقت.

2- الطبيعة التأكيدية للتدقيق الداخلي: تشمل خدمات التأكيد تقييماً موضوعياً للأدلة من طرف المدقق الداخلي وذلك لتقديم آراء أو استنتاجات بشأن كيان أو عمل أو وظيفة أو عملية أو نظام أو غيرها من الموضوعات.

3- الطبيعة الاستشارية للتدقيق الداخلي: حيث تستفيد الإدارة من الخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي من خلال التحليلات والاقتراحات التي تساعد على اتخاذ القرارات، وأن هذه الخدمات تم الاتفاق مسبقاً حول طبيعتها ونطاقها، والتي تهدف إلى خلق القيمة المضافة وتحسين سيروية الحوكمة، إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية دون أن يتحمل المدقق الداخلي أية مسؤولية إدارية من أمثلة هذه الخدمات: تدريب وتحفيز العاملين وتقديم النصائح والمشورة... الخ.

4- التدقيق الداخلي نشاط مستقل: وتعني الاستقلالية من القيود التي تحدّد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على تنفيذ مسؤولياته بطريقة غير متحيزة، وهذا ما يتطلب ابتعاد المدققين الداخليين عن تدقيق وتقييم الأنشطة أو الوظائف التي كانت سابقاً تخضع لمسؤوليتهم، وكذا من خلال ارتباط التدقيق الداخلي بمستوى إداري في قمة الهيكل التنظيمي للمؤسسة (الإدارة العليا أو لجنة التدقيق) لأن ذلك يمكنه من الحصول على تعاون الجهات الخاضعة للتدقيق، كما أن اتصاله بهذا المستوى في المؤسسة يعزز من فعالية عمله لما يتيح من فرص تطبيق التوصيات والاقتراحات التي يتضمنها تقريره.

5- التدقيق الداخلي موضوعي: والموضوعية هي موقف ذهني غير متحيز يسمح للمدقق الداخلي بإنجاز مهامه بطريقة يقنع فيها بنتائج عمله، وأنه لم يقم بأي تسويات أو تنازلات جوهرية وتقتضي الموضوعية أن المدقق الداخلي لا يخضع أحكامه المتعلقة بالتدقيق لأحكام الآخرين.

6- التدقيق الداخلي نشاط شامل: إذ لم يعد يقتصر على الجوانب المالية والمحاسبة فقط. وإنما تعدى ذلك لتصبح الجوانب الاستراتيجية، التشغيلية والإدارية من صميم عمله واهتمامه.

7- التدقيق الداخلي يركز على منهجية صارمة ومنظمة: والذي تعتبر بمثابة سيروية منطقية ومنظمة لمجموعة من المراحل، تسمح للمدقق الداخلي بتجميع المعطيات وتحليلها وتقييمها ثم تحرير التقرير النهائي الذي يحتوي على التوصيات اللازمة من أجل معالجة نقاط الضعف وتدعيم نقاط القوة ومن خلال هذه المنهجية يستعمل تقنيات ومؤشرات ومرجعيات خاصة. يطلق على المراحل السابقة بمهمة التدقيق الداخلي.

ملاحظة: نشاط نعي به أنه يمكن أن يجمع عدة وظائف بخلاف الوظيفة متعلقة بوصف لمهام.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

حدد الباحثون أنواع التدقيق الداخلي بنوعين أساسيين هما: التدقيق المالي والمحاسبي والتدقيق الداخلي التشغيلي، كما تم إضافة نوعاً ثالثاً هو تدقيق المهام الخاصة، وقد أضاف البعض لها نوعاً آخر وهو تدقيق الالتزام. وعليه يمكن تصنيف أنواع التدقيق الداخلي إلى:

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

1- التدقيق المالي والمحاسبي: يعرف بأنه الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية

والعمليات المتعلقة بتلك السجلات ولتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية و أية متطلبات أخرى. وبالنظر للتعريف السابق نجد أن التدقيق المالي هو المجال التقليدي للتدقيق الداخلي والذي يضمن مراجعة و تتبع القيود المحاسبية التي تعود إلى الأحداث الاقتصادية التي تخص المؤسسة، و تدقيقها حسابيا و مستنديا، ثم التحقق من سلامتها و تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و السياسات والأنظمة الخاصة بالإدارة و الهدف من التدقيق هو إظهار البيانات والقوائم المالية بصورة موضوعية و صحيحة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة، ويتضمن التدقيق المالي أيضا التحقق من وجود الأصول وحمايتها من الضياع والاختلاس، وكذلك فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.¹

2- **التدقيق التشغيلي:** يعرف التدقيق التشغيلي أو تدقيق العمليات على أنه تدقيق منظم لأنشطة الوحدة ومدى تحقيق الأهداف المرجوة منها وذلك بغرض تحسين الأداء وتحديد الفرص المتاحة لتحسين هذا الأداء ووضع التوصيات اللازمة لذلك أو اتخاذ تصرفات أخرى. ومن أمثلة ذلك تدقيق النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسب الآلي وتقييم كفاءته ومدى إمكانية الاعتماد عليه وتقديم توصيات تحسين النظام.² وعليه فالتدقيق التشغيلي يتضمن ما يلي:

- تدقيق منظم لأنشطة المؤسسة ومدى تحقيق الأهداف المرجوة منها وذلك بغرض تحسين الأداء وتحديد الفرص المتاحة لتحسين هذا الأداء ووضع التوصيات اللازمة لذلك أو اتخاذ تصرفات أخرى؛
- التأكد من سير المؤسسة حسب الأنظمة والقوانين؛

- تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، والمساعدة في تهيئة القانون الداخلي؛
- التأكد من أن المهام منفصلة بشكل جيد والتنسيق بين المديريات قائم بشكل فعال (تقييم الهيكل التنظيمي)؛
- تقييم أنشطة الشراء والتخزين وتقديم الخدمات والرقابة والصيانة... وغيرها، وكذلك عملية الجرد؛
- تقييم استخدام الموارد البشرية والمادية؛

ويتضمن التدقيق التشغيلي على سبيل المثال تدقيق المجالات التالية:

تدقيق نظم المعلومات: يقصد به التدقيق الإلكتروني " عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق".

فالتدقيق في بيئة المعالجة الحوسبة للمعلومات والبيانات المالية، جمع وتقييم وتحديد فيما إذا كان استخدام الحاسوب ونظام المعالجة الآلية يساهم في حماية المنشأة ويؤكد سلامة المخرجات في هذا النظام وفي تحقيق الأهداف الموضوعية بفاعلية والتأكد بأن الموارد المتوفرة في المنشأة تستخدم بكفاءة ومن هنا فإن عملية التدقيق هي عملية منظمة للحصول على أدلة بصورة موضوعية من أجل التحقيق مدن مدى المطابقة، ويجب على المدقق أن يبلغ كلاً من الإدارة العليا للمنشأة ومجلس إدارتها بأي مواطن ضعف جوهري في نظم الرقابة الداخلية أثناء عمليات

¹ خالد راغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيقية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2009، ص 163

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 35

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

الفحص والتي لم يتم معالجتها، أو تصحيحها ويفضل أن تتسم الاتصالات بين المدقق والمنشأة محل التدقيق في صورة تقرير مكتوب ، حتى يمكن تفادي احتمال سوء الفهم. وأن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب ، صحيحة وكاملة ، مفيدة.¹

تدقيق الأداء أو التدقيق الإداري: يطلق على التدقيق التشغيلي مصطلحات مرادفة مثل التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء أو التدقيق الوضعي وجميع هذه المصطلحات تهدف إلى وصف عملية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفية أو نشاط معين ويقوم المدقق بتقديم هذه النشاطات من أجل معرفة مواطن الضعف في الأداء.

حيث تتم عمليات تدقيق مستويات الأداء من خلال القيام بفحص مهني، مستقل ومنهجي لفعالية الإدارة ونظم إدارتها، وذلك لتقييم مدى نجاعتها وفعاليتها في استخدام مواردها. وتعمل عمليات تدقيق مستويات الأداء على تحديد مواقع القوة ومواقع الضعف في نشاطات الإدارة، وتقديم التوصيات الملائمة لإدخال المعالجات المطلوبة. وأن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين.²

بالإضافة إلى مجالات أخرى كتدقيق الموارد البشرية، التدقيق الجبائي، التدقيق البيئي، ... إلخ.

تدقيق المهام الخاصة: التدقيق لأغراض خاصة ويتعلق هذا بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفة الإدارة العليا للقيام بها وغالباً ما يكون فجائياً.

تدقيق الالتزام (الامتثال) : يقصد بتدقيق الالتزام عملية التحقق والتأكد من التزام الإدارات بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أداؤها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي القصور والخطأ ومن ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها.³

يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة. وتقع على إدارة التدقيق الداخلي عبء:⁴

-التأكد من تطبيق القوانين و اللوائح والتعليمات التي تصدرها المنشأة.

-الإلمام الكامل بالقوانين و اللوائح و التعليمات العامة.

-رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم .

- يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشأة يقوموا بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات (الحوكمة) ، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك. إذ قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، كما

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IAA، مرجع سبق ذكره، ص: 300

² خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IAA، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 300-301.

³ حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 1998، ص23.

⁴ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IAA، مرجع سبق ذكره، ص236.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام وماهي الطرق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.

المبحث الثالث: مساهمات مهمة التدقيق الداخلي

إن التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الذي حدد دور التدقيق الداخلي في تقديم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وكذلك تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، وتقييم نظام إدارة المخاطر، بالإضافة إلى تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة على أساس مقارنة نظامية ومنهجية قائمة على أساس المخاطر.

من خلال هذا التعريف سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مساهمات التدقيق الداخلي انطلاقاً من اعتباره كوظيفة استشارية، ثم مساهمته في إنشاء قيمة مضافة للمنظمة، كما يتم التطرق إلى المنهجية المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والمقومات والإجراءات التي يعتمد عليها المدقق الداخلي في تقييمه لهذا النظام، وكذلك لتقييم نظام إدارة المخاطر وكيفية الحد منها أو تقليلها، كما يتم التطرق إلى مفهوم الحوكمة ودور المدقق الداخلي باعتباره أحد الأطراف الرئيسية المسؤولة عن دعم الحوكمة من خلال عمليات التقييم والتحسين للممارسات المتعلقة بالحوكمة.

المطلب الأول: التدقيق الداخلي كوظيفة استشارية

في السنوات الأخيرة، اكتسبت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة مستقلة في نموذج الحوكمة في العديد من المنظمات. وقد صاحب ذلك ارتفاع التوقعات تجاه المدققين، كما يتضح على سبيل المثال من الطلب على استشارة أو مشورة من المدققين الداخليين، بحيث لا يرغب العملاء في معرفة رأي المدقق الداخلي فحسب، بل يريدون أيضاً الحصول على نصيحة بشأن ما يمكن تغييره وتحسينه.

يتميز معهد المدققين الداخليين بين العمل الاستشاري الاختياري وخدمات التأكيد الإلزامية. ولا ينبغي لنا أن نخلط بين هذين المفهومين بحيث:¹

خدمات التأكيد: الخدمات التي من خلالها يقوم المدققون الداخليون بإجراء تقييمات موضوعية لتوفير التأكيد. ومن الأمثلة على خدمات التأكيد مهمات التدقيق المالية، والأداء، والامتثال للأنظمة والقوانين، وأمن التكنولوجيا. قد يقدم المدققون الداخليون تأكيداً محدوداً أو معقولاً، اعتماداً على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتم تنفيذها.

وعليه فالتأكيد يكون على كفاية الرقابة الداخلية للكيان، وكفاية العمليات أو الرقابة الداخلية للكيان الفرعي، وكفاية إدارة المخاطر المؤسسية، وكفاية عملية الحوكمة، والامتثال للقوانين أو اللوائح.

الخدمات الاستشارية: الخدمات التي يقدم من خلالها المدققون الداخليون المشورة لأصحاب المصلحة في المؤسسة دون تقديم تأكيدات أو تحمل مسؤوليات الإدارة. وتخضع طبيعة ونطاق الخدمات الاستشارية للاتفاق مع

¹ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين IIA، تم النشر في 9 يناير 2024، ص 9

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

أصحاب المصلحة المعنيين. تشمل الأمثلة تقديم المشورة بشأن تصميم وتنفيذ السياسات والعمليات والأنظمة والمنتجات الجديدة؛ تقديم خدمات التدقيق الجنائي؛ توفير التدريب؛ وتسهيل المناقشات حول المخاطر والضوابط. تُعرف "الخدمات الاستشارية" أيضًا باسم "خدمات المشورة".

وعليه فالاستشارات تكون لتحسين الكفاءة أو الفعالية، والمساعدة في تصميم الإجراءات التصحيحية، والضوابط اللازمة لتصميم الأنظمة الجديدة، ووضع المعايير.

ملاحظة: يجب عدم الخلط بين مفهومي الكفاءة والفعالية بحيث: ¹

- الفعالية : هي معيار تحقيق الأهداف المسطرة باستخدام الوسائل والموارد المتاحة، إذن العلاقة هنا قائمة بين النتائج والأهداف.

- الكفاءة أو الفاعلية : يمكن قياسها من خلال العلاقة بين النتيجة والتكلفة، فهي تعبر عن القدرة على تحقيق الأهداف النوعيات في المعارف، في التقنيات. المسطرة والتوصل إلى النتائج المرغوب فيها بأقل تكلفة ممكنة وفي أحسن الظروف، الأمر الذي يتطلب أفضل.

وعليه فالكفاءة هي الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق حجم أو مستوى معين من النواتج بأقل التكاليف وهو من أهم مقاييس النجاح للمؤسسات في تحقيق أهدافها.

فمثلا في مصنع إنتاج تعني الكفاءة أن المصنع يعمل على تحسين إنتاجيته من خلال تقليل استهلاك الطاقة والمواد الخام وتقليل الفاقد. يمكن القول إن المصنع يتمتع بكفاءة عالية إذا كان ينتج السلع باستخدام أقل قدر من الموارد.

أما الفعالية فبغض النظر عن كفاءة المصنع، يمكن القول إنه فعال إذا كان ينتج السلع التي تناسب احتياجات السوق وفيها بتوقعات العملاء. هنا، يتعلق الأمر بتحقيق الأهداف وتلبية المتطلبات المطلوبة.

في مستشفى تعني الكفاءة أنه يمكن للمستشفى أن يعمل على تحسين كفاءته من خلال تقليل زمن الانتظار للمرضى وتحسين نسبة المرضى إلى الموظفين وتقليل التكاليف. إذا كان المستشفى يوفر خدماته باستخدام أقل قدر من الموارد، يمكن القول إنه يتمتع بكفاءة عالية.

أما الفعالية فبغض النظر عن كفاءة المستشفى، يمكن القول إنه فعال إذا كان يوفر الرعاية الصحية المناسبة للمرضى ويحقق معدلات شفاء جيدة. هنا، يتعلق الأمر بتحقيق الأهداف الصحية وتلبية احتياجات المرضى.

باختصار: الكفاءة تعني فعل الأمور بشكل صحيح، أما الفاعلية فتعني فعل الأمور الصحيحة.

يجب أن تتوفر الكفاءة قبل الفاعلية، فلا يمكن أن تكون فاعلاً دون أن تكون كفؤاً أولاً، ولكن يمكن أن تكون كفؤاً دون أن تكون فاعلاً.

أولاً: مراحل مهمة الاستشارة: تختلف مهام استشارات التدقيق الداخلي عن عمليات التأكيد في كون أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية تخضع للاتفاق مع المؤسسة، في حين أن طبيعة ونطاق مهمة التأكيد يتم تحديدها

¹ IFACI / IAS (Institut de L'Audit Interne) : Des mots pour L'Audit, Edition liaison, paris, Juin 2000, p:

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

من قبل وظيفة التدقيق الداخلي، وبناء على ذلك، فإن المهمة الاستشارية تعتبر أكثر تقديرية في طبيعتها من مهمة التأکید، وتشمل الخدمات الاستشارية الاستشارة والتسهيل والتدريب، كما تتضمن عملية مهمة الاستشارة نفس مراحل مهمة التأکید، ومع ذلك قد لا تكون كل خطوة ضرورية لكل مهمة استشارية، ويمكن إجراء العديد من الخطوات بشكل مختلف، كما هو مبين في المعايير ذات الصلة المذكورة أدناه. تظل المراحل الرئيسية الثلاث التخطيط للمهمة وتنفيذها والإبلاغ هي كما يلي:¹

التخطيط للمهمة الاستشارية: يجب على المدقق الداخلي تطوير وتوثيق خطة لكل مهمة استشارية، بما في ذلك أهداف المهمة ونطاقها وتوقيتها وتخصيص الموارد، وهذا حسب المعيار رقم 2200 الخاص بتخطيط مهمة التدقيق الداخلي، كما يجب أن يؤسس المدقق الداخلي حسب المعيار رقم 2201 اعتبارات التخطيط تفاهما مع العملاء طالي الاستشارة حول الأهداف والنطاق والمسؤوليات الخاصة وتوقعاتهم الأخرى، والتأكد من أن نطاق المهمة كاف لمعالجة الأهداف المتفق عليها، وقد تختلف برامج العمل الخاصة بالمهام الاستشارية في الشكل والمحتوى اعتمادا على طبيعة المهمة.

تنفيذ المهمة الاستشارية: يقوم المدقق الداخلي بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة الاستشارية (المعيار رقم 2300 تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي)، حيث يختلف نوع المعلومات التي تم تحديدها وتحليلها وتقييمها وتوثيقها اعتمادا على طبيعة المهمة، وكذلك طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الداخلي المنفذة .

تبليغ نتائج المهمة الاستشارية: يجب على المدقق الداخلي الإبلاغ عن نتائج مهمة الاستشارة (المعيار رقم 2400 تبليغ النتائج) ، والتي تتضمن أهداف المهمة ونطاقها ونتائجها" (المعيار 1. 2410 مقاييس التبليغ). ويختلف التبليغ عن التقدم المحرز ونتائج المهام الاستشارية من حيث الشكل والمحتوى اعتمادا على طبيعة المهمة. **ثانيا: أنواع نشاطات الاستشارة:** تتضمن نشاطات الاستشارات ما يلي:²

- 1- مهام الاستشارة الموجهة لصياغة رأي: هناك العديد من هذه المهام تتضح عندما تعرف المؤسسة تحولات كتقليص التعداد أو إعادة تصميم سيرورة العمليات، فالتدقيق الداخلي يمكن أن يعطي وجهة نظر أو رأي، كذلك يمكن طلب المساعدة لفحص فعالية وكفاءة سيرورة العمليات، توصيات للتحسينات، أو المشاركة في مشاريع التأکید للجودة.
- 2- مهام تركز على التكوين: وذلك بقيام التدقيق الداخلي بتنظيم دورات تكوينية خاصة تتضمن مداخلات في مجال التدقيق الداخلي لأشخاص أو مجموعات تعمل في المؤسسة كتكوينات لتسيير المخاطر والرقابة الداخلية.

¹ المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، معهد المدققين الداخليين، 2017.

² Manuel d'audit interne, Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques, IFACI, 2015

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

3- مهام المساعدة: من خلال عمل المدققين الداخليين في المؤسسة بحيث تسمح عمليات التدقيق المنجزة بتسهيل عمليات التقييم الذاتي أو الآلي لموظفي المؤسسة لنشاطاتهم وأعمالهم من خلال التوجيهات والتصويبات المقدمة من المدققين الداخليين وهو ما يساعد الموظفين على تحسين سيرورة العمليات وإدارة المخاطر.

ثالثاً: اختيار مهام الاستشارة للإنجاز: لهيكل التدقيق الداخلي بالمؤسسة موارد محدودة، وبالتالي لا يمكنه إنجاز كل مهام الاستشارة المطلوبة، وبالتالي على الهيكل اختيار مهام الاستشارة بالنظر لأهمية الخطر والفرصة.

هناك طرق (مصادر) تسمح بتحديد مهام الاستشارة الرئيسية أو الهامة منها:

- مهام مقترحة عند عمليات التقييم السنوية للمخاطر والتي تدرج ضمن الأولويات في المخطط السنوي للتدقيق الداخلي.

- مهام خاصة تطلب من طرف المؤسسة.

- ظروف جديدة تحتم على هيكل التدقيق الداخلي التوخي وأخذ الحذر منها.

رابعاً: أوراق العمل لمهمة استشارة: كما في مهام التأكيد وأياً كان نوعها، المهام المنجزة في إطار مهمة استشارة يجب أن تقدم في أوراق عمل، حيث نص المعيار 2330 . أ . 1 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على ما يلي:¹ يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يُعدّ سياسات للتحكم في حماية والاحتفاظ بوثائق المهمة الاستشارية، وكذلك الشأن بالنسبة لمسألة تمكين جهات داخلية وخارجية من الإطلاع عليها. ويجب أن تكون هذه السياسات منسجمة مع توجهات المؤسسة وأي متطلبات تشريعية أو متطلبات أخرى ذات علاقة.

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في إنشاء قيمة مضافة للمنظمة

برز مع بدايات الألفية الثانية مفهوم القيمة المضافة ضمن أنشطة التدقيق الداخلي كعنصر (مكون) أساسي للتدقيق الداخلي والذي انعكس في تعريفه الوارد في الإطار المهني الدولي: "نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة".

حيث عمد التعريف على ربط القيمة المضافة بتحسين العمليات، مما جعلها (القيمة المضافة) هدفاً مشروعاً يسعى المدققون الداخليون لتحقيقه ضمن نتائج أعمالهم ولكن وبنفس السياق خلق ذلك تحدياً كبيراً يتمثل بكيفية الإبلاغ عن القيمة المضافة دون المبالغة فيها وهذا يجعلنا نقف أمام عدد من الأسئلة:

- هل القيمة المضافة هي النتيجة الحتمية لتحسين العمليات بمحاورها الثلاث الرئيسية (الحوكمة، إدارة

المخاطر، الرقابة)؟

بمعنى آخر: هل كل عملية تحسين للعمليات (الحوكمة، إدارة المخاطر، الرقابة) تؤدي الى تحقيق القيمة المضافة؟

¹ المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، معهد المدققين الداخليين، 2017.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

أشار Richard Chambers في مقاله: "لأصحاب المصلحة الكلمة الأخيرة بشأن ما إذا كان التدقيق الداخلي يضيف قيمة أم لا" إلى: إن لعبارة "القيمة المضافة" أوجه كثيرة قد نختلف أو نتفق حولها، تعتمد جميعها على أساس التفسير الفردي والذي يعتمد بدوره على احتياجات وتوقعات الجهة المتلقية للخدمة.¹ ولكن ما لم تكن الأنشطة المتعلقة بتحسين العمليات موضوعية ومبنية على بصيرة وتلاقي استحسان جميع الأطراف (من خلال تلبية احتياجاتهم وتوقعاتهم) فلن تؤدي إلى تحقيق القيمة المضافة التي أشار إليها التعريف. انطلاقاً من هذا يمكن طرح مجموعة من التساؤلات التالية:

- ما هو تعريف القيمة المضافة؟ وهل هي ذات قيمة كمية / نقدية دائماً؟

- من هم الفاعلون الرئيسيون في تحديد مفهوم القيمة المضافة والأدوار المناطة بكل فاعل منهم؟.

أولاً: تعريف القيمة المضافة: بالرجوع إلى المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن جمعية المدققين الداخليين يلاحظ اكتفائها في ملحق قائمة التعريفات بتحديد كيفية تحقيق القيمة المضافة بصورة عامة دون أن تقدم توضيح دقيق للمفهوم نفسه:

إضافة قيمة "يضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة إلى المؤسسة (أو الأطراف المعنية) عندما يقدم تأكيدات موضوعية وذات صلة، ويساهم في فعالية وكفاءة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة".²

كما تضمنت المعايير العالمية للتدقيق الداخلي في المجال الأول: الغرض من التدقيق الداخلي أن التدقيق الداخلي يعزز قدرة المؤسسة على خلق القيمة وحمايتها والحفاظ عليها من خلال تزويد مجلس الإدارة والإدارة بتأكيدات موضوعية ومستقلة ومبنية على المخاطر وبمشورة ونظرة مستقبلية ثاقبة ومتبصرة.³

إن انتقال التدقيق الداخلي من الدور الشرطي الذي يتحقق من صحة الالتزام الصارم بالسياسات الداخلية إلى دوره الجديد (المساعد مثل: مساعد سائق السباق (الشخص الذي يجلس إلى جانب سائق السباق ممسكاً بخارطة ليحذر سائق السباق من أي مخاطر قادمة على الطريق)، هذا الدور الجديد ألقى على عاتق التدقيق الداخلي مسؤولية كبيرة متمثلة بوجود سعيه لإضافة قيمة.

يقدم التدقيق الداخلي القيمة المضافة في كل مراحل نشاطاته (في حال تم ممارسة هذه النشاطات وفقاً لأسس صحيحة -المعايير الدولية وأفضل الممارسات-) وذلك بداية من الاعتماد على خطة تدقيق مبنية على المخاطر بصورة صحيحة، وانتهاءً بالإبلاغ عن نتائج أعمال التدقيق بما يلي احتياجات وتوقعات الأطراف المعنية (تتمثل التوقعات والاحتياجات بتوفير التأكيدات المنطقية اللازمة حول كفاءة وفعالية معالجة المخاطر ذات الأولوية المرتفعة وتقديم التوصيات اللازمة التي ستساهم في ذلك).

¹ Richard Chamber, Stakeholders Have Last Word on Whether Internal Audit Adds Value, RICHARD F. CHAMBERS & ASSOCIATES, 01/10/2018, <https://www.richardchambers.com/stakeholders-have-last-word-on-whether-internal-audit-adds-value/> date of navigation: 26/06/2024

² المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، معهد المدققين الداخليين، 2017.

³ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين IIA، تم النشر في 9 يناير 2024، ص13

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

كما يمكن أن يتم تقديم قيمة مضافة تفوق توقعات الأطراف المعنية من خلال قدرة التدقيق الداخلي على رصد الفرص التي قد تكون الإدارة أو الأطراف الأخرى غافلة عن استغلالها.

وهنا يمكن أن نصف قدرة التدقيق الداخلي على تحقيق القيمة المضافة بقدرته على تلبية احتياجات وتوقعات الأطراف المعنية ضمن الإطار المهني والأخلاقي للتدقيق الداخلي، حيث يرتبط مفهوم القدرة بمزيج من الموارد، وإدارة الموارد، والمعرفة، والخبرة، والبصيرة.

ثانياً: قياس القيمة المضافة: طالما تم الاتفاق بأن تحديد شكل ومفهوم القيمة المضافة يعتمد على الاحتياجات والتوقعات للأطراف المعنية في تلك المؤسسة، وبالتالي فإن قياس القيمة المضافة (كقيمة مادية قابلة للقياس والأدوات اللازمة للقياس) يعتمد بالضرورة على نوعية تلك الاحتياجات والتوقعات.

بصورة عامة قد تأخذ القيمة المضافة المتحققة من قبل نشاط التدقيق الداخلي عدد من الأشكال والتي تختلف في كونها ذات قيمة مادية ملموسة يمكن التعبير عنها رقمياً أو كونها ذات قيمة ضمنية لا تقاس (على الأقل آنياً) بقيمة رقمية.

إن القيمة المضافة المتحققة نتيجة لاستمرار عمليات التدقيق الداخلي في تقييم الحوكمة وما يصاحبها من تقديم توصيات تساهم في تحسين بيئة الحوكمة والرقابة داخل المؤسسة لن تأخذ مكانها الطبيعي كقيمة رقمية قابلة للقياس فور اتمام المهمة، بل ستظهر تدريجياً وبصورة تراكمية على المدى الزمني المتوسط أو الطويل.

أشار البنك الدولي في دراسته تحت عنوان: "أسئلة متكررة حول حوكمة الشركات لسنة 2016" إلى استجابة المستثمرين باستعدادهم لدفع علاوة إضافية بنسبة 40% لأسهم الشركات التي تتمتع بحوكمة جيدة.

وعليه يمكن أن تكون القيمة المضافة ذات قيمة مادية يتم التعبير عنها رقمياً فوراً (مثل قيمة التكاليف التي تم تخفيضها، قيمة الإيرادات التي ساهم التدقيق في زيادتها أو حتى قيمة الفرصة الضائعة التي يمكن استغلالها مستقبلاً).

وقد تكون القيمة المضافة ذات قيمة ضمنية (في الوقت الحالي) وهذا الشكل من القيمة المضافة عادة ما يعتمد التعبير عنه وقياسه على مهارات التواصل لدى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مقرونة بفهم واضح لدى المتلقي لأدوار التدقيق، ولا مانع من إعادة التذكير بهذا النوع من القيمة المضافة لاحقاً حال ترجمتها إلى أرقام مادية قابلة للقياس على المدى المتوسط والطويل.

بصورة عامة أحد أهم المحاذير التي يجب مراعاتها وعدم الوقوع في فخها هو المبالغة في استعراض القيمة المضافة بالتكرار أو تضخيم القيمة المضافة بذاتها.

وأشار مايك جاكا في مجلة التدقيق الداخلي من خلال مقولته: "إذا كنت تؤدي وظيفتك بشكل صحيح، فسيفهم عملاؤك قيمتك بشكل جوهري. في اللحظة التي تبدأ فيها في تضخيم قيمتك بطريقة (أنظر إلى ما حققناه)، فإن تضخيم نفسك سيدمر أي مصداقية قد تكون لديك".¹

¹ مايك جاكا "القيمة المضافة" مجلة التدقيق الداخلي - فبراير 2009

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

ثالثاً: العناصر المحدد للقيمة المضافة: الشق الثاني من التساؤلات " من هم الفاعلون الرئيسيون في تحديد القيمة المضافة والأدوار المناطة بكل فاعل منهم؟". أي بعبارة أخرى ما يصطلح عليه بعناصر مثلث القيمة المضافة.

بالرجوع إلى الدراسة البحثية " تحديد وقياس وإيصال قيمة التدقيق الداخلي أفضل الممارسات في المهنة"¹، حيث توصلت هذه الدراسة وفقاً لنتائج الاستبيانات أن أهم خمسة (5) أنشطة للتدقيق الداخلي التي يمكن من خلالها تحقيق القيمة المضافة، أو التي يمكن من خلالها تلبية الاحتياجات والتوقعات للأطراف المعنية وبالتالي تحقيق القيمة المضافة من التدقيق الداخلي، يمكن استعراضها كما يلي:

1. ضمان كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفعاليتها.

2. ضمان كفاءة عمليات إدارة المخاطر في المؤسسة وفعاليتها.

3. ضمان كفاءة عمليات حوكمة المؤسسة وفعاليتها.

4. التوصية بتحسين الأعمال والعمليات التشغيلية.

5. قيادة عمليات تقييم مخاطر المؤسسة وإدارتها.

هنا نصل إلى الفاعلين الرئيسيين في تحديد القيمة المضافة ودور كلا منهم، حيث يمكن حصرهم في ثلاثة أطراف (مجلس الادارة، الإدارة التنفيذية، هيكل التدقيق الداخلي) حيث أن كل منهم يلعب دور رئيسي في تعريف القيمة المضافة من التدقيق الداخلي.

مما لا شك فيه بأن العبء الأكبر يقع على هيكل التدقيق الداخلي في تحقيق القيمة المضافة، فعلى التدقيق الداخلي إيجاد قنوات الاتصال الفعالة (وهذا ما أكدت عليه معايير وأدبيات التدقيق الداخلي)، حيث أن الاتصال الفعال سيساعد بتحديد احتياجات وتوقعات الأطراف المستفيدة من القيمة المضافة وبالتالي يساعد التدقيق الداخلي على فهم هذه الاحتياجات وتسخير قدراته (مهارته وخبراته المكتسبة ومعرفته النظرية) لتلبية هذه الاحتياجات، ثم يقع على عاتقه الإبلاغ (إيصال) عن تحقق تلك القيمة (وهنا نتحدث عن مهارات التواصل، كما أن وجود قنوات اتصال لا يعني بالضرورة التمتع بمهارات التواصل)، إن كل هذه الأدوار التي تقع على كاهل التدقيق الداخلي يمكن تأطيرها من خلال الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي IPPF .

مقابل هذا العبء يقع على مجلس الإدارة الذي يجب أن يكون قادراً على إيصال احتياجاته بوضوح للتدقيق الداخلي (إن تحديد احتياجات محددة يقوم بالأساس على وجود أهداف واضحة)، ولا يمكن لمجلس الإدارة أن يقوم بإيصال احتياجاته بوضوح ما لم يكن على دراية وفهم بدور التدقيق الداخلي في تحقيق القيمة المضافة وأهمية توفير الدعم والموارد الكافية للتدقيق الداخلي ضمن إطار علاقة مبنية على أساس الثقة اتجاه التدقيق الداخلي.

أما الإدارة التنفيذية (والتي تخضع بدورها لإشراف مجلس الإدارة) ولكي تكون قادرة على الاستفادة (تسخير) من القيمة المضافة المتحققة من قبل التدقيق الداخلي، فيقع على عاتقها الالتزام بالشفافية بالدرجة الأولى، فمثلاً لو

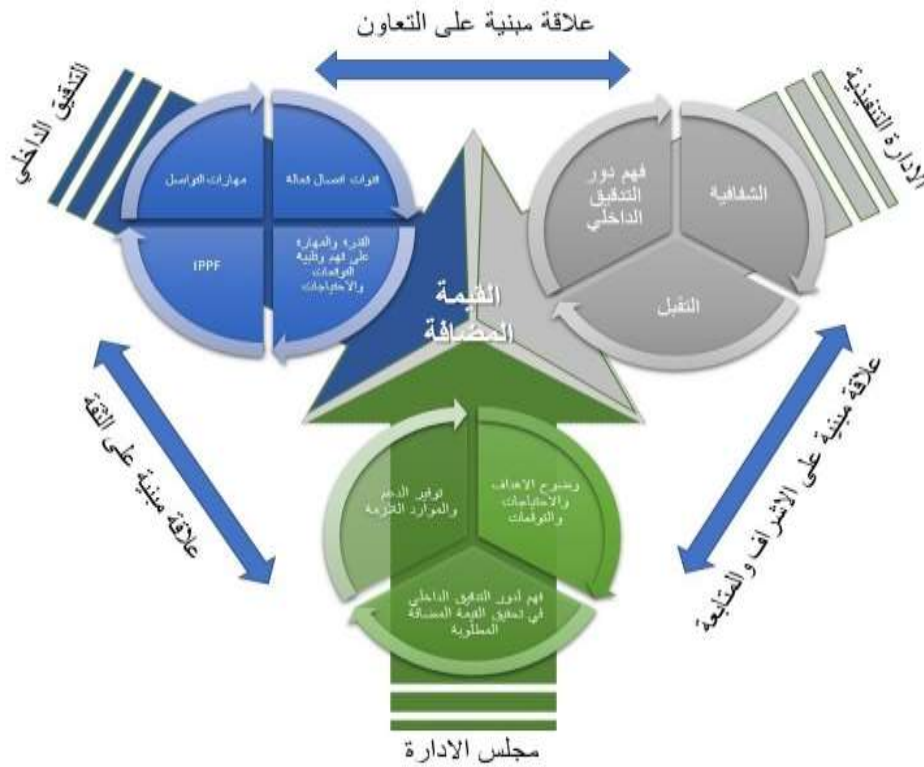
¹ Internal Audit Foundation / IIA – Dallas /Marc Eulerich & Rainer Lenz 2019

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

تذهب إلى الطبيب بسبب ألم في معدتك ولسبب ما غير معروف (ربما رغبة منك في اختباره) تقوم بتضليل ذلك الطبيب وتخبره بأن الألم في رأسك، هل تعتقد فعلا بأنه سيقدر على تقديم العلاج الملائم؟ هذه هي الشفافية في التعامل مع هيكل التدقيق الداخلي باعتباره طبيا للحكومة وإدارة المخاطر والرقابة، ما المانع بأن تفصح عن جميع مخاطرك ومخاوفك التشغيلية لهيكل لتدقيق الداخلي الذي سيقدم الدعم لك من خلال فحص تلك المخاوف وتأكيداتها وتقديم التوصيات المناسبة وهذا يمثل فهما لدور التدقيق الداخلي. لابد للإدارة التنفيذية أن تتقبل هيكل التدقيق الداخلي كشريك مرافق وليس منافس أو متصيد للأخطاء، هذه الشراكة تأتي من خلال بناء علاقة تعاون تؤدي في النهاية إلى قيمة مضافة حقيقية.

الشكل التالي يلخص عناصر مثلث القيمة المضافة المذكورة أعلاه: ¹

الشكل رقم 1-1 عناصر مثلث القيمة المضافة



المصدر: بشير قاسم مسكي، مقال بعنوان: مثلث القيمة المضافة ... أدوار وأدوات، تاريخ النشر: 2021/09/4، مجلة أوديتورز، سبتمبر 2021

المطلب الثالث: التدقيق الداخلي وتقييم عمليات حوكمة المنظمات المعيار 2110.

لا تعد الحوكمة مفهوما جديدا في ساحة الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، بل هي مفاهيم متكاملة مع بعضها البعض، خصوصا عقب الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية والمالية الحادة التي تعرفها العديد من اقتصاديات العالم، أين تعزز دور التدقيق الداخلي في هيكل الحوكمة وممارستها الرشيدة.

¹ بشير قاسم مسكي، مقال بعنوان: مثلث القيمة المضافة ... أدوار وأدوات، تاريخ النشر: 2021/09/4، مجلة أوديتورز، سبتمبر 2021

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

ولقد أكد على ذلك العديد من الهيئات المهنية المتخصصة (كلجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات Cadbury ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD) على أن التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة. كما أن للحوكمة ارتباطات وثيقة مع عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

أولاً: تعريفات الحوكمة: تتلقى الحوكمة العديد من التعريفات أبرزها:

التعريف 1: تعريف لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات عام 1992 الذي يصف الحوكمة على أنها: "النظام الذي بمقتضاه تدار المنظمة وتراقب".¹

التعريف 2: تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1998 الذي يصفها بأنها: "نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، وتوفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل بلوغ تلك الأهداف والرقابة على الأداء".²

التعريف 3: تعريف معهد المدققين الداخليين: "مزيج من العمليات والهيكلية التي يضعها المجلس لإعلام وتوجيه وإدارة ومراقبة أنشطة المؤسسة بغية تحقيق أهدافها".³

ثانياً: مبادئ الممارسة السليمة للحوكمة: تتطلب الممارسة السليمة للحوكمة مشاركة العديد من الأطراف والمصنفين إلى المشاركين في الحوكمة وهم مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنها كلجنة التدقيق، لجنة التوظيف، لجنة الأجور وغيرها من اللجان، المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، المشرعين، النقابات والجمعيات المهنية.⁴ والمستفيدون من الحوكمة الذين يمثلون مختلف الأطراف ذات المصلحة كحملة الأسهم، المستثمرين، المقرضين، الموردون، العملاء، العاملين، الإدارة التنفيذية، الجمهور، الدولة والمجتمع.⁵

تقوم الحوكمة على جملة من المبادئ الواضحة والتي من شأنها تعزيز الرقابة على الأداء وتفعيل المساءلة ورفع درجة الثقة بين مختلف الأطراف ذات المصلحة. وتتمثل تلك المبادئ وفقاً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في:⁶

- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات،
- حماية حقوق المساهمين،
- المعاملة العادلة لهم،
- تعزيز دور الأطراف ذات المصلحة في حوكمة الشركات،

¹ دراوسي مسعودي والهادي ضيف الله محمد، فعالية أداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص 04

² صالح يزيدي ومايو عبد الله، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة دراسة ميدانية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016، ص 46

³ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين IIA، تم النشر في 9 يناير 2024، ص 10

⁴ عطا الله وارد خليل، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحوكمة المؤسسية، أوراق وأعمال مؤتمر "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" المنعقد بالشارقة سنة 2005، نشر وتوزيع المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بيروت، لبنان، 2009، ص 263

⁵ إبراهيم محمد عبد الفتاح. نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، أوراق وأعمال مؤتمر "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" المنعقد بالشارقة سنة 2005، نشر وتوزيع المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بيروت، لبنان، 2009، ص 46

⁶ OECD, G 20/ Principals of corporate governance, 2015, p.p 05-06

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

- الإفصاح والشفافية لكل المعلومات المالية والتشغيلية

- تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة ومساءلتهم من قبل الشركة والمساهمين.

ثالثاً: دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة: يعد التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة ويقدم فوائد عديدة للإدارة وللمجلس الإدارة من خلال تقييمه المستقل لمختلف الضوابط الرقابية وتحليل المخاطر وتسهيل عملية إعداد التقرير الذاتي للمخاطر وللضوابط الرقابية.¹

كما تزايدت أهمية التدقيق الداخلي ضمن آليات حوكمة الشركات لكونه يوفر تقييمات موضوعية ومستقلة لمدى ملائمة هياكل الحوكمة بالمؤسسة ومدى فعالية أنشطة الحوكمة. كما يعد بمثابة أداء محفزة على التغيير الإيجابي وتقديمه للمشورة وتشجيعه على التحسين المستمر من أجل تعزيز هيكل حوكمة الشركات وممارستها.²

ويمكن للمدقق الداخلي أن يدي بآرائه حول سير عمليات الحوكمة كتزويد مجلس الإدارة بأحسن أفضل الممارسات المعمول بها في مجال الحوكمة وتوضيح طريقة تواصل مجلس الإدارة مع اللجان المنبثقة عنه ومساعدة اللجان على إعداد الوثائق الخاصة بها، ولكن دون المساس باستقلاليته وموضوعيته.³

رابعاً: العلاقة بين التدقيق الداخلي والحوكمة: تبرز العلاقة بين التدقيق الداخلي والحوكمة من البداية في تعريف التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين: "نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها. ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة".

هذا الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية تقييم نظام الحوكمة تم التنصيص عليه صراحة في المعيار 2110 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.

كما يناقش الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي من خلال المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والحوكمة على ضوء ما يلي:⁴

- **المعيار 2110** الذي ينص على أنه "ينبغي على المدقق الداخلي أن يقيم عملية حوكمة المؤسسة ويقدم التوصيات المناسبة لها بغية تحسينها بما يكفل تحقيق الأهداف التالية:

¹ نجم بان توفيق، الدور التكاملية للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي دراسة استطلاعية، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 24، العراق، 2013، ص 18

² Priscilla A. Burnaby et al, Usage of internal auditing by companies in the united states and select european countries, Managerial Auditing Journal, Vol 24, N 09, USA, 2009, p. 838

³ Kurt. F. R et al, Manuel d'audit interne –améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques, Editions Eyrolles, Paris, France, 2015, chap. 03, p 22

⁴ IFACI, cadre de référence internationale des pratiques professionnelles Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne (les normes), version 31/05/2017, , p. 19. Document disponible sur : <https://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/03/CRIPP-2017-Normes-version-finale-amende-e-31052017.pdf> (consultée le 17/12/2022)

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

* اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية،

* مراقبة سيرورات إدارة المخاطر والرقابة،

* تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة،

* تسيير فعال لأداء المؤسسة والمتناسقة والقوانين المعمول بها،

* إبلاغ المعلومات إلى الجهات المناسبة حول المخاطر والرقابة،

* التنسيق بين أنشطة المجلس والمدققين الداخليين والخارجيين ولإدارة ومختلف الأطراف المقدمة للضمان وتوصيل المعلومات إليهم.

- **المعيار A1.2110** مفاده "على التدقيق الداخلي تقييم طريقة تصميم وتنفيذ فعالية الأهداف والبرامج والأنشطة بالمؤسسة والمربطة بالأخلاق".

- **المعيار A2.2110** الذي ينص على "ينبغي على التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة أنظمة المعلومات بالمؤسسة تستند إلى الاستراتيجية وأهداف المؤسسة".

- **الطرق العملية للتطبيق MPA 2110.1** تعريف حوكمة الشركات: "في ظل تعدد الأطر التنظيمية المحددة لمفهوم الحوكمة إلا أنها تشترك في تحديدها للخصائص الرئيسة للحوكمة، وتؤكد على المكانة المتميزة للتدقيق الداخلي في هيكل الحوكمة، إذ له كل الصلاحية لفحص وتقييم وبطريقة رسمية هيكل الحوكمة بالمؤسسة وطريقة تصميمه وكذلك تقييم فعالية عمليات الحوكمة.

- **الطرق العملية للتطبيق MPA 2110.2** "علاقة حوكمة الشركات بالمخاطر والرقابة الداخلية": تنص الإرشادات الواردة بهذا الدليل العملي باختصار على أن فعالية الحوكمة تعتمد على فعالية إدارة المخاطر، فالحوكمة الجيدة هي التي تأخذ في الحسبان محددات إدارة المخاطر عند صياغة الاستراتيجية، كما تعتمد الحوكمة الفعالة على رقابة داخلية وعلى طريقة إبلاغ فعالية وضعيات الرقابة الداخلية إلى المجلس. وبذلك على المدقق أن يأخذ في الحسبان طبيعة تلك العلاقات عند تقييمه لعمليات الحوكمة والتركيز على الضوابط الرقابية المرتبطة بالحوكمة وتجنب كل المخاطر والأحداث التي لها تأثير سلبي على تحقيق استراتيجيات وأهداف المؤسسة.

- كما تتضح العلاقة بين الحوكمة وإدارة المخاطر على ضوء **المعيار A1.1202 70** الذي ينص على ضرورة أن يقوم المدقق الداخلي بتقييم المخاطر المرتبطة بحوكمة المؤسسة.

وكذلك **المعيار A1.2130 71** الذي يناقش العلاقة بين الحوكمة والرقابة الداخلية من خلال ضرورة تقييم المدقق مدى ملائمة الوضعيات الرقابية ومدى فعاليتها من أجل مواجهة المشاكل المرتبطة بالحوكمة.

- **الطرق العملية للتطبيق MPA 2110.3** "تقييم حوكمة الشركات": من المعروف أن المدقق يقوم بإجراء تقييمات تتسم بالاستقلالية والموضوعية لعمليات الحوكمة إذ يعتمد في ذلك على نتائج مهمات تدقيق سابقة ذات العلاقة بالحوكمة والأخذ بعين الاعتبار القضايا الناشئة وأي معلومات أخرى حول إشكالات الحوكمة. كما أكد الإطار المرجعي على ضوء هذا الدليل الإرشادي على أن التدقيق الداخلي يعد طرفاً ضرورياً في

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

الحوكمة، ولضمان فعاليته على المجلس والإدارة العليا الحرص على تصميم برنامج ضمان وتحسين الجودة لنشاط التدقيق، ولا بد أن يكون إطار عمل المدقق اتجاه عمليات الحوكمة في إطار متفق عليه من قبل المجلس والإدارة العليا.

خامسا: فهم عمليات الحوكمة: لفهم عمليات الحوكمة، يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي النظر في كيفية قيام المؤسسة بما يلي:¹

- تحديد الأهداف الاستراتيجية واتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية.
 - الاشراف على إدارة المخاطر والرقابة.
 - تعزيز الثقافة الأخلاقية.
 - توفير فعالية إدارة الأداء والمساءلة.
 - هيكله الوظائف الادارية والتشغيلية.
 - نشر المعلومات عن المخاطر والرقابة في جميع أنحاء المؤسسة.
 - تنسيق الأنشطة والاتصالات بين المجلس والإدارة والمقدمين الداخليين والخارجيين لخدمات التأكيد.
- كما ينبغي أن يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق على دراية جيدة بالمبادئ الرائدة للحوكمة، وأطر ونماذج الحوكمة المقبولة عالميًا، والتوجيه المهني الخاص بالصناعة والقطاع الذي تعمل فيه المؤسسة. بناءً على هذه المعرفة، ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق تحديد ما إذا كان قد تم تنفيذ أي من هذه الإجراءات في المؤسسة أم لا، وينبغي عليه قياس مدى نضج عمليات الحوكمة في المؤسسة. قد يتأثر هيكل حوكمة المؤسسة وعملياتها وممارساتها بخصائص تنظيمية فريدة مثل نوعها، حجمها، مستوى تعقيدها، هيكلها، ونضج عملياتها بالإضافة إلى المتطلبات القانونية و/أو التنظيمية التي تخضع لها المؤسسة.

أمثلة:

قد يراجع الرئيس التنفيذي للتدقيق موثيق وجدول أعمال المجلس واللجان ومحاضر اجتماعاتهم لاكتساب رؤية إضافية حول الدور الذي يلعبه المجلس في حوكمة المؤسسة، لا سيما فيما يتعلق باتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية.

قد يتحدث الرئيس التنفيذي للتدقيق مع أفراد في مراكز الحوكمة الرئيسية (على سبيل المثال، رئيس المجلس، أو المسؤول الأعلى المنتخب أو المعين في مؤسسة حكومية، ومسؤول الأخلاقيات، ومسؤول الموارد البشرية، ورئيس الامتثال، ورئيس إدارة المخاطر) للحصول على فهم أوضح لعمليات المؤسسة وأنشطة التأكيد. يجوز للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة التقارير و / أو نتائج المراجعات السابقة للحوكمة، مع إيلاء اهتمام خاص لأي مخاوف محددة.

المطلب الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

¹ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين IIA، تم النشر في 9 يناير 2024، ص 54

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

بالإضافة لدور التدقيق الداخلي في تحسين فعالية عمليات الحوكمة، يعمل أيضا على تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من خلال النظر في كيفية تحديد وتقييم المؤسسة للمخاطر المهمة واختيار عمليات الرقابة المناسبة. يتضمن ذلك فهم كيفية تحديد وتقييم المؤسسة وإدارة مجالات المخاطر الرئيسية التالية:¹

• مصداقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية.

• فعالية وكفاءة العمليات والبرامج.

• حماية الأصول.

• الامتثال للقوانين و/أو الانظمة.

أولا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر مفهوم الرقابة من المفاهيم التي تكرست انطلاقا من نظرية الوكالة، حيث أن الفصل بين الملكية والإدارة وتوكيل المالكين غيرهم بإدارة المؤسسة وتفويض الذين وكلوا بالإدارة الصلاحيات إلى من هم دونهم استنادا إلى الخطط والهياكل التنظيمية استدعى وجود الرقابة على الأنشطة المختلفة، وتعد الرقابة ضرورية في المنظمات وتهدف إلى خدمة الإدارة ومساعدتها على الوفاء بمسؤولياتها وإطلاعها على أي نجاح أو فشل ومدى انجاز الأعمال والخطط الموضوعة والأهداف المحددة للإدارة، كما تعتبر عاملا أساسيا لأي منظمة مهما كان حجمها أو نوعها أو مجال نشاطها.

1- تعريف نظام الرقابة الداخلية

مصطلح الرقابة (control) في هذه الصياغة مأخوذ بالمعنى الإنقلوساكسوني الذي يعني السيطرة والتحكم (maitrise) وليس بمعنى الفحص والتحقيق (vérification). إن تعاريف نظام الرقابة الداخلية متعددة ومختلفة، ولكنها تتفق حول مفهوم أساسي، ولقد ساهم المدققون وخبراء المحاسبة في تطوير هذا المفهوم والذي يتمحور في أنه نظام يسري في قلب المؤسسة بحيث يسمح لها بالسير الفعال والاحترام الصارم، وسنحاول التطرق إلى بعض هذه التعاريف:

(1) عرفها **معهد المحاسبين الأمريكي**، بأنها: تشمل الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المنسقة التي تتبناها الوحدة لحماية أصولها ومراجعة بياناتها المالية، ومدى إمكان الاعتماد عليها، والنهوض بالكفاية الإنتاجية، وتشجيع الموظفين على التمسك بسياسة الإدارة العليا.²

(2) وتعرفها **المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة INTOSAI** بأنها: عملية متكاملة تساهم في وضعها وإنجازها الإدارة والجماعات والأفراد المنتمية لها بغية معالجة المخاطر وتوفير درجة معقولة من الأمان لبلوغ الأهداف المنوطة بها.¹

¹ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين IIA، تم النشر في 9 يناير 2024، ص54

² Alain Mikol, Le contrôle Interne, Presses universitaires de France, Paris, 1ère édition, 1998, p06

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

(3) تعريف الهيئة الدولية لتطبيق التدقيق للرقابة الداخلية: هي الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرق المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، الوقاية والاكتشاف، الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية.²

ونخلص من هذه التعاريف التي أعطيت للرقابة الداخلية، أنها وبالرغم من اختلافها فإنها تلتقي في اعتبار الرقابة الداخلية **سيرورة**، أساسها الإدارة والأفراد المنتمون إليها، بحيث تسعى إلى احترام التعليمات وتأمين المستقبل لمؤسسة معينة من خلال التحكم في المخاطر المحدقة بها. إذن الرقابة الداخلية هي مخطط تنظيمي من المناهج والإجراءات المحددة من طرف الإدارة لتحقيق أهداف معينة كاحترام سياسات التسيير والمحافظة على الأصول وذلك اعتماداً على مجموعة من الوسائل كخطة تنظيمية وطرق إجراءات ومقاييس مختلفة.

2- مفهوم الرقابة الداخلية وتطوره:

عرف مفهوم الرقابة الداخلية بداية من سنوات الثمانينات (1980) حيث أعطى السيناتور الأمريكي TREADWAY مبادرة مهمة في بحوثه في المجال، حيث أنشئ في الولايات المتحدة "لجنة TREADWAY" التي كونت لجنة عالمية تحت اسم COSO* في مرحلتين: COSO1 في سنوات 1980 و COSO2 في سنة 2004:³

COSO1 : جمعت عدد من المهنيين الممثلين لمعهد التدقيق الداخلي، حيث ساهموا بمجموعة من الأعمال لخصت في كتاب باسم: "ممارسة الرقابة الداخلية"⁴ حيث تضمن COSO1 خمسة (5) عناصر أساسية للتحكم في النشاطات هي:

- 1- بيئة الرقابة: تترجم ثقافة المنظمة التي يجب أن تفضل تجسيد رقابة داخلية كافية بدون عوائق.
- 2- تقييم المخاطر: بتحديد ما ومعرفتها ثم قياسها قصد التحكم فيها.
- 3- نشاطات الرقابة: التي تجمع الأجهزة الخاصة الضرورية لتجنب المخاطر.
- 4- معلومة واتصال كافيين.
- 5- قيادة (pilotage) المجموعة من طرف كل مسول على مستواه.

¹ سظام بن عبد العزيز المقرن: "تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي، دراسة تحليلية"، ديوان المراقبة العامة المملكة العربية السعودية 1426هـ، ص: 10

² LIONEL.C GERARD.V: Audit et controle interne aspects financier operation et strategique; dalloze 4eme edition; paris 1992; page 38.

* COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION

³ Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, groupe eyrolles, Paris, 9édition, 2016, p 123

⁴ La pratique du contrôle interne, Coopers-Lybrand/IFACI, éditions d'organisation, 1994

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

كما تم إضافة بعدين هما:

6- تصنيف حسب الطبيعة: للعمليات، للتقارير المالية.

7- تصنيف حسب الوجهة.

كما تم إعطاء تعريف للرقابة الداخلية في سنة 1992 كما يلي: " الرقابة الداخلية هي سيورة توضع من طرف مجلس الإدارة، المسيرين، وأفراد المنظمة موجهة لتقديم تأكيد مسبب لتحقيق الأهداف".

COSO2 : وسميت أيضا "مرجعية المخاطر" حيث أشارت إلى مفهوم جديد عرف بإدارة مخاطر المؤسسة يتضمن التسيير الجيد للمخاطر، حيث في سنة 2013 خلصت إل ثلاثة (03) نقاط هي:

1- الملاحظة بأن كل منظمة تسيير جيدا تكون مدعمة بثلاث خطوط دفاع (خطوط التحكم): إدارة الخطر، الإدارة التشغيلية، التدقيق الداخلي، هذه الخطوط تعطي تأكيد حول فعالية الأجهزة المجسدة بالخطتين الأول والثاني.

2- النص على 17 مبدأ تسمح بتوجيه المنظمة لتجسيد الرقابة الداخلية أو ما تعرف بالممارسات الجيدة.

3- أهمية التذكير بالإدارة الوسيطة في التعريف والمتابعة للرقابة الداخلية الجيدة.

إضافة إلى المرحلتين السابقتين جاء المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية IFACI بمفهوم جديد أطلق عليه أحيانا COSO3 سمي أيضا ب: "المرجعية المدججة للرقابة الداخلية" ¹ طور المفهومين السابقين ليعطي بعدين جديدين يتمثلان في:

1- البعد البيداغوجي: الذي يشرح بوضوح بأن التخلص وتجنب المخاطر يتم عن طريق خطوط الدفاع الثلاثة السابقة الذكر.

2- البعد العملي: أو التشغيلي الذي يعطي مضمون ومحتوى مختلف مكونات الرقابة الداخلية التي تسمح أيضا باختبار وجودها وفعاليتها، 17 نقطة ملاحظة ورقابة تمت معرفتها.

COCO : في سنة 1995 نشر كنديون ما يعرف ب: COCO * مع تعريف الرقابة الداخلية كما يلي: ² "عناصر التنظيم (تتضمن الموارد، الأنظمة، الأساليب، الثقافة والمهام) التي توضع مع للمساعدة على بلوغ الأهداف".

إرشادات Turnbull: أعطت تعريف جديدا لتعريف COCO للرقابة الداخلية كما يلي: " نظام الرقابة الداخلية يتضمن السياسات، العمليات أو السيرورات، المهام، سلوكيات وجوانب أخرى للمؤسسة التي تهدف إلى:

- تسهيل فعالية وفاعلية العمليات المساعدة على بلوغ الأهداف وحماية الأصول.
- المساعدة على ضمان الجودة والتقارير الداخلية والخارجية الضرورية لحفظ التسجيلات والحفاظ على سيورة تولد تدفق معلومات مهمة ومفيدة.

¹ IFACI , Référenciel intégré de contrôle interne, eyrolles, 2014

² Renard Jacques, théorie et pratique de l'audit interne, op-cit, p 126

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

- المساعدة وضمان المطابقة للقوانين والتنظيمات وكذلك للسياسات الداخلية.

3- مجالات نظام الرقابة الداخلية :

لم تعد تختص الرقابة الداخلية بالنواحي المحاسبية فقط، ولكنها تعدتها وأصبحت تختص بكافة أوجه النشاط داخل المؤسسة وهذا لضمان تحقيق الأهداف الموضوعة لخدمة كل من إدارة المؤسسة والأطراف الأخرى. من خلال ما سبق التطرق إليه في تعريف نظام الرقابة الداخلية يمكن أن نستخلص ثلاثة أنواع للرقابة الداخلية والتي تعتبر كأدوات لها وهي:¹

1- الرقابة الداخلية الإدارية : وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق هدفها وسائل متعددة مثل: الكشف الإحصائية ودراسات الوقت والحركة وتقارير الأداء والرقابة على الجودة والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي كما ترى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات منها أو المالية .

2- الرقابة الداخلية المحاسبية : وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال : إتباع نظام القيد المزدوج و استخدام حسابات المراقبة (الإجمالية) وإتباع موازين المراجعة الدورية، وإتباع نظام المصادقات واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول و وجود نظام مستندي سليم، وإتباع نظام التدقيق الداخلي، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين .

3- نظام الضبط الداخلي: إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة، ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه " مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء والغش والتلاعب و حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها "

4- أهداف نظام الرقابة الداخلية

يهدف نظام الرقابة الداخلية لضمان (تأكيد) : (الامتثال للقوانين واللوائح، تطبيق التعليمات والتوجيهات التي وضعتها الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، السير الجيد للعمليات الداخلية للمؤسسة، خاصة تلك المتعلقة بالمحافظة على أصول المؤسسة، موثوقية المعلومات المالية).²

¹ لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر
³ الجزائر، 2004/2003، ص: 111

* CRITERIA ON CONTROL COMMITTEE

² Association pour le Management des Risque et des Assurances de l'Entreprise (AMRAE), Référentiel métier du Risk Manager, Paris, 2013, P 33.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

حسب المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمراجعة تهدف الرقابة الداخلية إلى تنفيذ عمليات منظمة تتسم بالاقتصاد، الكفاءة، والفعالية مع الوفاء بمتطلبات المساءلة والالتزام بالقوانين والتعليمات بغية حماية ممتلكات المؤسسة من الضياع وسوء الاستخدام، ولهذا فإن أهداف هذه المراقبة تعتبر مهمة وذلك من خلال:

- السهر على التنفيذ الصارم والدقيق من قبل الكل، لمختلف التعليمات الصادرة بغية بلوغ الأهداف المرسومة؛
- متابعة كل العمليات بدقة مما يساعد على تحقيق المهام والأهداف المنوطة بالإدارة المعنية على أحسن وجه؛
- تساعد أيضا على ضمان جودة ودقة المعلومات المتوفرة عن العمليات التي تقوم بها الإدارة، نظرا للأهمية الخاصة للمعلومة الإدارية، وبالتالي تمكن من اتخاذ القرار الصائب سواء داخل الإدارة أو الفاعلون المحيطون بها.

أما على مستوى الوحدات الحكومية ونظرا لأنها تسعى إلى تنفيذ برامج خطة التنمية في الدولة، سواء الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، ونظرا لأن هناك عادة ندرة في الموارد الحكومية، وبالتالي فإن ترشيد الإنفاق والحفاظ على المال العام يعتبر من أهم أولويات نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، بناء على ذلك فإن أهداف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية تشمل على ما يلي:

- 1- تنفيذ العمليات بكفاءة، وفاعلية، وبطريقة منظمة وأخلاقية واقتصادية.
- 2- حماية الموارد من الخسارة والتلف وسوء الاستخدام.
- 3- توفير معلومات تتصف بالدقة لتحقيق أهداف التقرير المحاسبي، على الأخص تحقيق المسائلة.
- 4- الالتزام بالنظم والقوانين والسياسات والتعليمات.

5- المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

بالرجوع إلى أدبيات الرقابة الداخلية يلاحظ أنها اشترطت في إنشاء نظام للرقابة الداخلية احترام مجموعة من المبادئ أو المقومات الأساسية لتمكينه من أداء دوره بالنجاعة والفعالية المطلوبين ومن أهمها:¹

- توفر خطة تنظيمية من خلال هيكل تنظيمي واضح للمؤسسة تظهر فيه العلاقات التسلسلية بين مختلف مكوناتها ويسمح بتحديد المسؤوليات على مختلف المستويات، مع الحرص على عدم تداخل الاختصاصات أو تضاربها وعدم انفراد شخص بعلمية من بدايتها إلى نهايتها؛
- اعتماد التوثيق في جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بما فيها تلك المتعلقة بالمراقبة الداخلية، بهذه الطريقة تؤمن المؤسسة بما فيها تلك المتعلقة بالمراقبة الداخلية، بهذه الطريقة تؤمن الإدارة على تكوين مراجع داخلية تساعد في مجموعة من الحالات أو المراحل التي تمت، كتسهيل إدماج المعنيين الجدد وتسهيل الافتتاح؛
- الحرص على استقلالية بما يسمح للأنشطة الرقابية بالعمل وفق مقترب يقوم على قراءة نقدية لعمل الإدارة؛
- التقويم الدوري لنظام المراقبة الداخلية للتأكد من صحته ودقته وتحسينه بما يسمح باستيعاب التطورات التي تطرأ على الإدارة ومحيطها؛

¹ Conseil De L'Europe : « Le Contrôle Et L'Audit De L'Action Des Collectivités Locales Communes Et Régions D'Europe », Edition du Conseil, Strasbourg, 1999, <http://www.vie-publique.fr> P :17-18

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

- اختيار العناصر البشرية بدقة والحرص على توفرها على المهارات والكفاءات الضرورية ودعمها بالتكوين والتأطير اللازمين.

يمكن تبويب هذه المقومات التي لا غنى عنها لأي نظام رقابي جيد في مجموعتين كما يلي:

1- المقومات الإدارية: يمكن تلخيصها فيما يلي:

- خطة تنظيمية سليمة (التنظيم الإداري) و (هيكل تنظيمي كفء)
- مجموعة من العاملين الأكفاء الموثوق فيهم
- معايير سليمة للأداء
- الفصل بين الوظائف المتعارضة
- التنظيم الداخلي للأقسام
- تغيير واجب للعاملين
- منح إجازات للعاملين
- التأمين ضد المخاطر
- نظام للترخيص بالعمليات
- وجود إدارة أو قسم للتدقيق الداخلي
- وسائل لحماية الأصول من السرقة والحريق

2- المقومات المحاسبية: يمكن تلخيصها فيما يلي:

- توفر مجموعة متكاملة من المستندات والدفاتر
- وجود دليل محاسبي ودليل للإجراءات
- استخدام الوسائل الآلية
- المطابقات الدورية
- الجرد الفعلي للأصول

6- مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من:¹

- البيئة الرقابية: تحدد البيئة الرقابية أسلوب الشركة وتؤثر على الوعي الرقابي لموظفيها، كما أنها أساس جميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى وتوفر الانضباط والهيكلية؛ وتتكون عناصر البيئة الرقابية مما يلي: النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الأخلاقية للإدارة والموظفين، وتشمل المواقف الداعمة للرقابة الداخلية في جميع الأوقات وفي كل مستويات الشركة، الكفاءة، اتجاهات الإدارة العليا- بمعنى فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي-، الهيكل التنظيمي، سياسات وممارسات الموارد البشرية.

¹ المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI)، إرشادات حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، ص- ص: 12 - 29

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

- تقييم تحديد المخاطر: وهي عملية التعرف على المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة وتحليلها وتحديد كيفية مواجهتها بشكل ملائم، وتشمل هذه العملية التعرف على المخاطر المتعلقة بأهداف الشركة، تقييم المخاطر من حيث أهميتها، احتمال تكرارها؛ تقييم مدى استجابة الشركة للوقوع في المخاطر، تطوير حلول لمواجهة المخاطر.
- الإجراءات والأنشطة الرقابية: الأنشطة الرقابية هي سياسات وإجراءات موضوعة لمواجهة المخاطر وإنجاز أهداف الشركة؛ وحتى تكون الأنشطة الرقابية فعالة فإنها يجب أن تكون ملائمة وذات اختصاصات متناسقة وفق عمليات تخطيط دورية وأن تكون كذلك قليلة التكاليف، شاملة، معقولة ومتكاملة مع أهداف الشركة بشكل عام. ويتم ممارسة الأنشطة الرقابية في كافة مستويات الشركة، وعلى مختلف المستويات وفي كافة الاختصاصات، وهي تشمل مجموعة متنوعة من الضوابط الرقابية الوقائية والكاشفة لنواحي الانحراف، مثل: إجراءات التفويض بالصلاحيات والموافقات؛ الفصل بين المهام الوظيفية التفويض، التشغيل، التسجيل والمراجعة، الرقابة على استخدامات عمليات التحقق؛ الأصول والسجلات؛ تسوية أرصدة الحسابات، مراجعة الأداء التشغيلي، مراجعة العمليات التشغيلية والأنشطة، الإشراف توزيع المهام، المراجعة والموافقة، الإرشاد والتدريب.
- المعلومات والاتصال: تعتبر المعلومات و التبليغ من الوسائل الجوهرية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية؛ فالتسجيل الفوري و التصنيف الملائم للمعاملات المالية وغيرها و الأحداث من الأمور الأساسية حتى تكتسب المعلومات مصداقية و تكون ذات علاقة، إذ يجب أن تكون المعلومات وثيقة الصلة بالموضوع و محددة و معروفة جيدا و تم تبليغها (ايصالها) بالشكل و الإطار الزمني لكي يتمكن الموظفون من القيام بأداء رقابتهم الداخلية و مسؤولياتهم الأخرى (التبليغ الزمني المناسب إلى الشخص المناسب)؛ و لذلك فإنه يتعين إجراء توثيق كامل لنظام الرقابة الداخلية و كافة المعاملات و الأحداث الهامة.
- وتعمل أنظمة المعلومات على استخراج تقارير تتضمن معلومات متعلقة بالنواحي التشغيلية والمالية وغير المالية ومدى الالتزام بالقوانين، كما تعمل كذلك على تمكين الإدارة من الرقابة على عمليات التشغيل. وبالتالي فإن أنظمة المعلومات لا تتعامل مع البيانات المستخرجة داخليا فحسب ولكن أيضا مع البيانات المتعلقة بالأحداث الخارجية والأنشطة والأوضاع الضرورية حتى يمكن اتخاذ القرار وتبليغه. وتتأثر قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة طبقاً لنوعية المعلومات، مما يعني ضمناً أن تكون المعلومات مناسبة، موقوتة زمنياً، حديثة، دقيقة، ويمكن الوصول إليها.
- المراقبة: من الضروري بمرور الوقت مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودة أدائها، ويمكن إجراء هذه المراقبة من خلال أنشطة روتينية وعمليات تقييم منفصلة أو مزيج منهما، من خلال:
 - **المراقبة المستمرة:** المراقبة المستمرة للرقابة الداخلية يتم بناؤها داخل الأنشطة الرقابية الاعتيادية والمتكررة بالشركة، وتتضمن المراقبة المستمرة أنشطة دورية إدارية وإجراءات أخرى يقوم بها الموظفون في سبيل أداء مهامهم الوظيفية. وتتناول أنشطة المراقبة المستمرة كل جزء من أجزاء الرقابة الداخلية، كما

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

تتضمن إجراءات مواجهة مخالفات أنظمة الرقابة الداخلية سواء كانت هذه المخالفات أخلاقية، غير اقتصادية، غير فعالة أو غير مؤثرة.

- **عمليات التقييم المنفصلة:** يتوقف نطاق عمليات التقييم المنفصلة ومدى تكرارها بصفة أساسية على تقييم المخاطر وفعالية إجراءات المراقبة المستمرة. وتتناول عمليات تقييم منفصلة ومحددة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤمن تحقيق الرقابة الداخلية للنتائج المرجوة، استناداً إلى أساليب وإجراءات محددة مسبقاً. ويجب إبلاغ المستوى الإداري المناسب عن جوانب القصور في الرقابة الداخلية، كما يجب أن تؤمن المراقبة اتخاذ الإجراءات اللازمة بدرجة كافية مع وضع الملاحظات والتوصيات.

7- إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة، وتمثل أساساً في:¹

7-1: إجراءات تنظيمية وإدارية وتضم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما منذ البداية إلى النهاية ويقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد نتيجة الخطأ أو الإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف.
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة.
- إعطاء تعميمات صريحة لكي يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات على ما قام به من عمل.
- استخراج المستندات من الأصل ومن عدة صور تخص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين.
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر شريطة أن لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.

7-2: إجراءات محاسبية وتضم النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل فرضية الغش والاحتيال ويساعد إدارة المؤسسة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة، ورفاقه بالوثائق المؤيدة الأخرى.
- عدم إشراك أي موظف في تدقيق عمل قام به بل يقوم بذلك موظف آخر.
- استعمال وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين التدقيق العام.
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشف الوارد من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كحالة البنوك والموردين ومصادفة العملاء.

¹ أيمن موسى احمد غنيمات، دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية (MECSJ)، العدد الثاني والأربعون (تشرين الأول)، 2021، ص-ص: 15-16.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

- القيام بمجرد مفاجئ ودوري للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

7-3: إجراءات عامة وتضمن النواحي التالية:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار.
- التأمين على الموظفين الذين يجوزهم عهدة نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية ضد خيانة الأمانة.
- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر
- استخدام وسيلة الرقابة الجدية يجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية.
- استخدام وسائل المراقبة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات التامة كتوقيع الصكوك وعهدة الخزائن.
- استخدام نظام التفتيش للأقسام الخاصة بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس.

ثامنا: فهم تقييم نظام الرقابة الداخلية

ينبغي أن يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي على دراية بأطر الرقابة المقبولة عالمياً وأن يأخذ في الاعتبار تلك التي تستخدمها المؤسسة، كما ينبغي عليه أن يطور ويحافظ على مفهوم واسع لعمليات الرقابة في المؤسسة وفعاليتها لكل هدف تنظيمي محدد، وقد يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق مصفوفة للمخاطر والرقابة على مستوى المؤسسة من أجل¹:

• توثيق المخاطر التي تم تحديدها والتي قد تؤثر على القدرة على تحقيق الأهداف التنظيمية.

• الإشارة إلى الأهمية النسبية للمخاطر.

• فهم الضوابط الرقابية الرئيسية في العمليات التنظيمية.

• فهم الضوابط الرقابية التي تمت مراجعتها للتأكد من كفاية التصميم والتي تم اعتبارها أنها تعمل على النحو المنشود.

وبالتالي يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المدقق الداخلي والذي يسعى إلى فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام.

8- طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

8-1 وصف الأنظمة: قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المدقق أمراً حتمياً، من أجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمخطط معالجته للمعلومات، ولا بد على المدقق أن يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وفعاليتها².

¹ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين IIA، تم النشر في 9 يناير 2024، ص 55

² وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، العلوم التجارية، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010،

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

وفي مرحلة وصف الأنظمة فإن المدقق يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة، ويكون ذلك على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق والتي تطرقنا إليها سابقا، وفي حالة قيام المدقق بالاستجابات داخل المؤسسة من أجل الوصول الى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فلا بد عليه ان يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها¹:

- احترام السلم التنظيمي، فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤولية إلا في حالات خاصة.
- حصر أجوبة الموظف في مجال عمله فقط.

8-2 التحقق من فهم النظام: بعد اعداد المدقق لخرائط التدفق أو الاستبيان، فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمدقق، ايجاد الإجراءات الرقابية الملائمة فالمدقق من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي :

- كيف تتم عملية الاختبارات .
- ماهي الإجراءات التي يجب اختبارها.
- ماهي الأهمية التي يجب اعطاؤها لهذا الاختبار.

8-3 التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فالمدقق لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية، وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية . بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المدقق من اعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير تستعمل في هذه الخطوة، في الغالب استمارات مغلقة)² أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا (الجواب بنعم ايجابي، الجواب بلا سلبي) وعليه، يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

8-4 اختبارات الاستمرارية : يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعال أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة . إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها اجراءات مطابقة باستمرار ولا تحمل خلافا.

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما يعتبر دليل اثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان. فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.

¹ Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, édition organisation, Paris, 3édition, 2009, p 120

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 61

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

8-5 التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة الى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام¹. بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات. تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته يسهل أو يصعب الفحص حسب مدى جودة المراقبة الداخلية. بتعبير آخر، أن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة، وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر بكل وضوح:

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكناً ومفهوم من طرف الجميع.
- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب لكل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي اتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي لكيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي في المؤسسة.

فالتقييم النهائي، يسمح للمدقق باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: إدارة المخاطر

تمثل إدارة المخاطر في عملية تحديد وتقييم وإدارة وضبط الأحداث أو المواقف المحتملة بهدف التوصل إلى تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة، أما تقييم المخاطر فيتمثل في تحديد وتحليل المخاطر ذات الصلة بتحقيق أهداف المؤسسة، وعادة ما يتم تقييم أهمية المخاطر من حيث التأثير والاحتمالية ومدى تقبل ومقدار المخاطر التي تكون المؤسسة على استعداد لقبولها في سعيها لتحقيق استراتيجياتها وأهدافها.

1- مفاهيم حول الخطر وإدارة المخاطر:

1-1 مفهوم الخطر

عرف معهد المدققين الداخليين الخطر بأنه احتمال وقوع حدث قد يكون له تأثير على تحقيق الأهداف، ويتم قياس الخطر من حيث التأثير والاحتمال.²

كما جاء في آخر تحديث للمعايير العالمية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA تعريف الخطر بأنه التأثير الإيجابي أو السلبي على أهداف العمل بسبب عدم اليقين.³

¹ محمد بويتين، مرجع سبق ذكره، ص 47

² The Institute of Internal Auditors, IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management, UK, 2009, P 08

³ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين IIA، تم النشر في 9 يناير 2024، ص12

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

أما المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية فقد عرف الخطر بأنه مجموع المخاطر التي يحتمل أن تكون لها عواقب على الكيان وعلى الرقابة الداخلية والتدقيق التي من مهامها ضمان التحكم في الأعمال.¹ وتم تعريفه أيضاً بأنه احتمال وقوع حدث ضار و/أو احتمال وجود تهديد يكون على الأكثر أو الأقل قابلاً للتنبؤ، ويمكن أن يؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة.² كل هذه التعاريف تطرقت إلى مكونات الخطر والمتمثلة في عنصرين هامين: * الأثر * احتمالية الحدوث.

2-1 إدارة المخاطر

وردت العديد من تعريفات إدارة المخاطر يمكن تلخيصها فيما يلي:

- (1) إدارة المخاطر تتمثل في عملية تحديد وتقييم وإدارة وضبط الأحداث أو المواقف المحتملة بهدف التوصل إلى تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة.³
 - (2) إدارة المخاطر هي احتمالية تنفيذ أو عدم تنفيذ أمر ما أو عمل ما قد يؤثر بشكل سلبي على المؤسسة أو النشاط الخاضع للتدقيق.⁴
 - (3) إدارة المخاطر هي عملية تحديد، تقييم، إدارة، وضبط أحداث أو أوضاع محتملة سعياً لضمان تحقيق المؤسسة أهدافها. إن عملية إدارة المخاطر تعمل بفعالية على تخفيض احتمالية وقوع خسارة معينة كما أنها تقلل من حجم الخسارة في حال وقوعها؛ وتشمل عملية إدارة المخاطر منع المشاكل المحتملة من الحصول، والكشف المبكر للمشاكل عند حصولها، وتصحيح للسياسات والجراءات التي سمحت بحصول تلك المشاكل.⁵
 - (4) إدارة المخاطر هي مجموعة من الموارد والسياسات التي تنفذها المؤسسة لتحديد والحد والسيطرة على المخاطر المرتبطة بأنشطتها.⁶
- مما سبق يمكن تعريف إدارة المخاطر على أنها مجموعة من الأنشطة والعمليات التي يتم من خلالها التعامل مع المخاطر التي تحول دون تحقيق الشركة لأهدافها.
- ### 2- مقومات هيكل إدارة المخاطر:

¹ Renard Jacques, théorie et pratique de l'audit interne, op-cit, p 141

² Gouvernement du Québec, Vocabulaire de la gestion du risque : Éviter de courir des risques, L'Office québécois de la langue française, Québec, 2007, P 43.

³ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين IIA، تم النشر في 9 يناير 2024، ص 12

⁴ Dana HERMANSON, Larry RITTENBERG, Internal Audit and organizational Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, 2003, p. 35.

⁵ دليل الحوكمة المؤسسية وإدارة المخاطر لمؤسسات التمويل الأصغر في العالم العربي، مؤسسة جرامين جميل، بيروت، 2010، ص 34.

⁶ KPMG Audit, La gestion des risques et du contrôle interne au sein des sociétés foncières, Paris, 2009, P 13.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

إن هيكل إدارة المخاطر هو نظام تم تصميمه بشكل واعي بهدف حماية المؤسسة من تعرضها لأي مفاجآت غير مرغوب فيها (مخاطر ناجمة عن ظروف سلبية)، وتمكينها من الاستفادة من الفرص، حيث يقوم الهيكل الفعال لإدارة المخاطر على ما يلي:¹

- إدخال مجموعة من العمليات المنتظمة على عمليات المؤسسة تقوم بتحديد، قياس، ومراقبة أنواع عديدة من المخاطر،
- اعتبار مختلف الاحتمالات حيث يمكن للمخاطر أن تتفاعل مع بعضها البعض مما يؤدي إلى تفاقمها،
- رفع مسؤولية إدارة المخاطر إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة،
- تشجيع عمليات صنع القرار ذات التكلفة الفعالة والاستخدام الأكثر فعالية للموارد،
- خلق ثقافة داخلية حول (الإشراف الذاتي) تمكّن من تحديد وإدارة المخاطر قبل فترة من ظهورها أمام أصحاب المصالح أو المسؤولين التنظيميين.

3- عناصر إدارة المخاطر:

تتكون إدارة المخاطر من العناصر التالية:²

3-1 البيئة الداخلية: تتضمن عناصر البيئة الداخلية فلسفة إدارة المخاطر في المؤسسة ومدى قابلية تعرضها للمخاطر، وإشراف مجلس الإدارة، والقيم الأخلاقية، ومدى كفاءة الموظفين، والطريقة التي تحدد بواسطتها الشركة الصلاحيات والمسؤوليات وكذلك التنظيم وتطوير مستوى الموظفين بها؛ فلسفة إدارة المخاطر في المؤسسة هي عبارة عن سلوك و ثقة مشتركة تصوران طريقة تعامل الشركة مع المخاطر في كل عمل تمارسه بدءاً من وضع الاستراتيجية و وصولاً إلى أنشطة العمل اليومية من خلال تحديد وتوضيح المخاطر، ونوعية المخاطر المقبولة وطريقة إدارتها.

3-2 تحديد الأهداف: يتم تحديد الأهداف على المستوى الاستراتيجي، فكل مؤسسة تواجه مخاطر متعددة من مصادر خارجية وداخلية، ويعتبر تقييم المخاطر والاستجابة لها أساس وضع الأهداف، بحيث يجب أن يتم وضع الأهداف قبل أن تتمكن الإدارة من تحديد وتقييم المخاطر التي تواجه إنجازاتها واتخاذ الإجراءات المناسبة لتقليلها.

3-3 تعريف الأحداث: تحدد الإدارة الأحداث المحتملة التي يمكن في حالة حدوثها أن تؤثر على نشاط المؤسسة؛ حيث تحتاج إلى تصنيف الأحداث، حسب مدى توفيرها للفرص أو هل من الممكن أن يكون لها تأثير سلبي على قدرات المؤسسة على تنفيذ استراتيجيتها بنجاح وتحقيق الأهداف.

3-4 تقييم المخاطر: إن عملية تقييم المخاطر تمكن المؤسسة من الأخذ بعين الاعتبار مدى تأثير الأحداث المحتملة على عملية تحقيق الأهداف، ويجب على الإدارة تقييم الأحداث من منظورين - التأثير والاحتمالية-

¹ دليل الحوكمة المؤسسية وإدارة المخاطر لمؤسسات التمويل الأصغر في العالم العربي، مرجع سبق ذكره، ص 34 .

² المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام: معلومات إضافية حول إدارة

المخاطر في الجهات، فينا، 2007، ص-ص: 11-23

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

باستخدام تقنيات نوعية وكمية مجتمعة، ويمكن تقييم التأثيرات الإيجابية والسلبية للأحداث إما بصورة فردية أو حسب الفئة، وذلك من حيث تأثيرها على المؤسسة بأكملها.

3-5 الاستجابة للمخاطر: بعد تقييم المخاطر ذات الصلة تحدد الإدارة طريقة استجابتها لهذه المخاطر؛ ومن الطرق التي يتم استخدامها لتوجيه المخاطر المحددة، تحويل المخاطر، معالجة المخاطر، إجراءات الإنهاء وتحمل المخاطر، وعند اتخاذ الإدارة لرد فعلها بتقييم تأثير الاحتمالية والأثر إلى جانب التكلفة والعائد لكل استجابة قد تتخذها بهدف اختيار الرد أو الاستجابة التي تجعل الخطر المتبقي ضمن الحدود المرغوب بها من تحمل المخاطر.

3-6 الأنشطة الرقابية: الأنشطة الرقابية هي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ استجابات إدارة المخاطر؛ تطبق الأنشطة الرقابية على جميع المستويات والوظائف بالمؤسسة.

3-7 المعلومات والاتصالات تتطلب إدارة مخاطر، التقاط المؤسسة لأكثر مجموعة من المعلومات الضرورية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية حيث تسمح البيانات التاريخية للمؤسسة بتتبع الأداء الفعلي مقابل الأهداف والخطط والتوقعات، ويمكن أن تقدم الإنذارات المبكرة بخصوص الأحداث المحتملة التي تتطلب اهتمام الإدارة، بحيث ينبغي تحديد المعلومات ذات الصلة والاحتفاظ بها والإبلاغ عنها في شكل وإطار زمني يمكن الموظفين من القيام بمسؤولياتهم. أما الاتصالات فهي أمر متأصل في نظم المعلومات قصد توفير المعلومات الملائمة، لتمكين الموظفين من أداء واجباتهم، بحيث يجب أن تأخذ الاتصالات معنى أوسع لنشر الثقافة المشتركة، والتعامل مع التوقعات، ولإبلاغ عن معلومات ذات صلة بالمخاطر إلى إدارتهم العليا والمنظمة ككل.

المراقبة ينبغي مراقبة إدارة مخاطر المؤسسة لتقييم أداء عناصرها في جميع الفترات؛ ويمكن تحقيق ذلك عن طريق المراقبة المستمرة للأنشطة والتقييمات المنفصلة أو مزيج بين الاثنين، وتستدعي أوجه القصور في نظام إدارة مخاطر المؤسسة ضرورة الإبلاغ عنها إلى مستوى الإدارة المناسب، بالإضافة إلى الإبلاغ عن الأمور الجدية وتقديم تقارير عنها للإدارة العليا أو مجلس الإدارة بهدف تحسين أداء المؤسسة ككل.

4- مراحل إعداد خارطة المخاطر:

قبل الانطلاق في تقييم المخاطر يجب أولاً تحديد خارطة المخاطر من خلال المراحل التالية:¹

- المرحلة الأولى: إعداد مدونة المخاطر

يتم ذلك بوضع قائمة لكل طبيعة المخاطر الممكن التعرض لها في المنظمة مثل المخاطر الاجتماعية، المخاطر المالية، مخاطر الإعلام الآلي، المخاطر التكنولوجية، مخاطر النقل، المخاطر التجارية، المخاطر القانونية، المخاطر السياسية، ... إلخ، هذه القائمة تكون مفصلة أو أقل تفصيلاً حسب الخارطة المرغوب فيها فمثلاً يمكن تفصيل أكثر للمخاطر المالية كما يلي: اختلاس الأموال، تسير الخزينة ذات العجز، مدفوعات غير مرخصة، ... إلخ. كما يمكن تصنيف المخاطر حسب الطبيعة قبل تفصيلها كما يلي:

¹ Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, op-cit, p 143

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

مخاطر تشغيلية مرتبطة بالعمليات الجارية، مخاطر استراتيجية يتم معرفتها عن طريق المخططات الاستراتيجية متوسطة وطيلة الأجل، مخاطر المشاريع يتم معرفتها من المشاريع الكبرى.

- المرحلة الثانية: معرفة في كل عملية /وظيفة/ نشاط موضوع مخاطر

هذه القائمة يجب أن تغطي كل الأنشطة الخاصة بالمنظمة، مفصلة أو أقل تفصيل حسب الأهداف، الاتجاه الصحيح يتطلب كل فرع يجب أن يوضع له بعد مفيد لموضوع مهمة التدقيق.

- المرحلة الثالثة: تقدير كل خطر لكل الوظائف /الأنشطة

هذا التقدير يقدم في شكل جدول مزدوج الإدخالات: تقدير لأثر الخطر، تقدير لضعف التقدير (التردد). هذا التقدير يأخذ بعين الاعتبار الخطر الأعظم الممكن ويسمى أيضا الخطر الجوهري أو الخطر الخاص المتأصل، وذلك في سلم من ثلاث درجات: ضعيف، متوسط، عال.

- المرحلة الرابعة: تقدير كلي لكل خطر في كل نشاط

نتيجة التقديرين الخاصين تحسب معا، فمثلا نستطيع القول بالنسبة لخطر الإعلام الآلي للخرينة: الخطورة: 3، الضعف: 1

وعليه الخطر الكلي يكون: $3 = 1 \times 3$.

- المرحلة الخامسة: جمع الخطر الخاص بكل نشاط/وظيفة

التقدير يكون مساو لمجموع كل المعاملات لكل خطر والمتعلقة بكل نشاط، فمثلا النشاط الخاص بالتكوين يمكن جمع الخطر المتعلق بكل وظيفة كما يلي:

المخاطر الاجتماعية: $1 = 1 \times 1$ ، المخاطر المالية: $2 = 1 \times 2$ ، مخاطر الإعلام الآلي: $1 = 1 \times 1$ ،

المخاطر التكنولوجية: لا شيء، مخاطر النقل: لا شيء،

المخاطر التجارية: $1 = 1 \times 1$ ، المخاطر القانونية: $2 = 2 \times 1$ ، المخاطر السياسية: $1 = 1 \times 1$.

مجموع المخاطر المتعلقة بالتكوين $= 1 + 2 + 1 + 0 + 0 + 1 + 2 + 1 = 8$

5- خطوات تقييم المخاطر:

عملية تقييم المخاطر هي العملية الشاملة لتحليل وتقييم المخاطر التي يمكن التعريف عنها من خلال النقاط التالية:

تحديد الأحداث المستقبلية المحتملة التي يمكن أن تؤثر سلبا على الأشخاص، الممتلكات والبيئة المحيطة. من ثم يتم تنفيذها وتصنيفها لدراسة وتحليل كل احتمال على حدة. وكجزء من هذه العملية، إن تحديد المخاطر المحتملة يمكن التعبير عنه بطريقة كمية أو نوعية.

بصفة عامة يتم تقييم المخاطر تبعا للخطوات التالية:

- الخطوة الأولى (تحديد المخاطر وربطها بالأنشطة و العمليات المتعلقة بها):

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

تحديد المخاطر: تتمثل هذه المرحلة في توثيق المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف المؤسسة، عن طريق ربط المخاطر بالأنشطة والعمليات المتعلقة بها للمساعدة في تصنيف وترتيب الأنشطة وفقاً لدرجة تعرضها للخطر وبالتالي مدى التأثير على تحقيق أهداف المؤسسة.

كما تتم عملية تحديد المخاطر بمساعدة الإدارة المسؤولة عن كل نشاط، حيث أن الإدارة العليا والإدارات المباشرة للعمليات والأنشطة هي الأقدر على المساعدة (مساعدة إدارة التدقيق الداخلي) في تلك العملية وربطها بالأهداف المتعلقة بها.

إنّ تحديد المخاطر ونمذجتها والقياس الكميّ والحسابات لتقييمها تتعلق بأسئلة تقييم المخاطر الثلاثة التي طرحها «كابلان» و«غارليك»¹:

• ما الذي يمكن أن يحدث ولماذا؟

• ما هي النتائج المحتملة؟

• ما هو احتمال حدوثها في المستقبل؟

تعتمد المنهجية المتبعة لتحديد المخاطر على سياق تقييم المخاطر المتبع، مع الإشارة إلى أنه لا بد من مراعاة الأمور التالية في اختيار منهجية تحديد المخاطر:²

• تبادل الأفكار بين فريق العمل، ويمكن تطبيق ذلك مثلاً من خلال ورش العمل التي تعتبر وسيلة مفضلة لتحقيق تبادل الأفكار والخبرات، حيث أنها تبني الالتزام وتأخذ في الاعتبار مختلف وجهات النظر والتجارب المختلفة.

• ينبغي استخدام التقنيات مثل الرسوم البيانية وتحليلات الأنظمة ومراجعة تصاميم الأنظمة ودراسات المخاطر والنماذج التشغيلية في حال كانت النتائج المحتملة غير مرغوب فيها، وكان استخدام هذه التقنيات مجدياً من حيث التكلفة.

• للحالات الأقل وضوحاً، كتحديد المخاطر الإستراتيجية، يمكن استخدام طريقة الاحتمالات ووضع سيناريو "ماذا لو" وطريقة تحليل السيناريوهات المختلفة.

• عندما تكون الموارد المتاحة لتحديد وتحليل المخاطر محدودة، يتعين تعديل الهيكل والمنهجية لتحقيق نتائج فعالة في إطار ميزانية التدقيق المعدة، على سبيل المثال، في حالة ضيق الوقت المخصص لتحديد المخاطر، يمكن التركيز على عدد أقل من العمليات الرئيسية على الصعيد العام أو استخدام الاستبيانات.

في كثير من الظروف يعتبر تحديد المخاطر مفيد وفعال على المستويات متعددة، ففي مرحلة نطاق التدقيق الأولى أو التمهيدي، يمكن تحديد المخاطر على مستويات العمليات العليا ومن ثم الوصول إلى الأولويات المبدئية، بينما في المراحل اللاحقة يتم تحديد وتحليل المخاطر على مستوى العمليات الفرعية.

¹ Charles Yoe, Principles of Risk Analysis, CRC Press, 15/11/2011, archive.15-12-2019

² دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2013، ص: 32-33

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

تحديد الأنشطة القابلة للتدقيق: العمليات والأنشطة القابلة للتدقيق هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يتم اتباعها من قبل مجموعة من الموظفين لإتمام نشاط معين، والتي يجب أن تساهم في تحقيق أهداف الإدارة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة، حيث تتعلق الأنشطة القابلة للتدقيق الداخلي بمجالات تختلف باختلاف طبيعة وحجم المؤسسات، والتي نذكر منها:

الجانب المالي: مثل (إعداد وتنفيذ الميزانيات، الإيرادات الفعلية والمتوقعة، الحسابات الختامية، الحسابات قيد التسوية... الخ)؛

الجانب الإداري: مثل (تعيينات، ترقيات، مكافآت، استقالات، إجراءات ... الخ)؛

الجانب التشغيلي: مثل (مدى تعقد العمليات والإجراءات، حجم المعاملات ... الخ)؛

الجانب الخاص بنظم المعلومات: مثل (النظم المستخدمة، الربط بين الأنظمة المختلفة، صلاحيات الدخول على الأنظمة... الخ).¹

- الخطوة الثانية: تحليل المخاطر

بعد الانتهاء من عملية تحديد المخاطر وكذلك تحديد العمليات والأنشطة القابلة للتدقيق، ينبغي تحليل تلك المخاطر التي تتعرض لها الأنشطة، ويتم تحليلها عن طريق قياس احتمال تعرض الأنشطة لتلك المخاطر، وكذلك قياس التأثير الناتج عن التعرض لتلك المخاطر.

يتطلب تحليل المخاطر الأخذ بعين الاعتبار كل من مصادر الخطر ونتائجه الإيجابية والسلبية واحتمالية حدوثه والتأثير الناتج عنه.

1- احتمالية حدوث الخطر:

الاحتمالية هي فرصة حدوث شيء ما، حيث أن بعض الأحداث قد تقع مرة واحدة، والبعض الآخر قد يحدث دائما وبشكل يومي تقريبا، ويتطلب تحليل المخاطر تقييم تكرار حدوثها، وفيما يلي مثال ارشادي يمكن استخدامه للمساعدة في تصنيف هذه الاحتمالية:

التصنيف	احتمالية الحدوث	درجة الاحتمالية
شبه مؤكد	سيقع الحدث في معظم الظروف	5
مرجح	من المحتمل وقوع الحدث في معظم الظروف	4
ممكن	سيقع الحدث في بعض الظروف	3
غير مرجح	قد يقع الحدث في بعض الظروف	2
نادر	قد يقع الحدث في بعض الظروف الاستثنائية	1

¹ ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، قرار رقم (1) مجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2013، ص: 280

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

الفترة المحددة لقياس مدى احتمالية ظهور الخطر هي مرة كل سنة، وقد تطول أو تقصر هذه الفترة بناء على طبيعة أو ظروف الخطر.

هذا ويمكن تقسيم احتمالية حدوث خطر من خلال العوامل التالية:¹

- درجة التعقيد، كم هي درجة تعقيد العملية من حيث المهام المتعددة أو التكنولوجيا، على أن يتم الأخذ في الاعتبار درجة تعقيد العمليات أو البيئة التي تعمل فيها الهيئة.
- قابلية التأثير، ما مدى قابلية تعرض الهيئة للخطر، على أن يتم الأخذ في الاعتبار تأثير توظيف الأشخاص الجدد أو العمليات الجديدة وعدد أصحاب العلاقة المعنيين والمستوى العالي من التغيير... الخ.
- التكرار، ما مدى حدوث الخطر في المرات السابقة، على أن يتم الأخذ في الاعتبار تاريخ الخطر سواء في المؤسسة أو مستوى أعلى بشكل عام.

2- تصنيف النتيجة/ الأثر:

يتضمن الجدول التالي مثالا إرشاديا للأغراض التوضيحية فقط " كيفية تحديد درجة تأثير الخطر المتوقعة على الأهداف التشغيلية " استمرارية الأعمال " والتقارير المالية وغيرها في حال وقوع أي من الأخطار المذكورة في الجدول:

الجدول 1-4 كيفية تحديد درجة تأثير الخطر

التقييم	الخطر		الأثر المتوقع	
	الموارد البشرية	الجانب المالي	استمرارية الأعمال	تنظيمي / قانوني
عالي جدا 5	• فقدان غير متوقع وغير مخطط له لأحد كبار المسؤولين التنفيذيين، أو عدد من الموظفين الرئيسيين. • فقدان الحياة أو العجز الدائم.	الأثر المالي يتجاوز XX عملة وطنية.	فقدان القدرة على تقديم الخدمات لأكثر من XX يوم.	إخفاق جوهري في القضايا القانونية والتنظيمية أو السياسة الداخلية، مما قد ينتج عنه مثلا فرض عقوبات قانونية.
عالي 4	• خسارة غير متوقعة لموظف رئيسي ذو معرفة أو خبرة متخصصة والتي من دونها يتأثر	الأثر المالي يتراوح ما بين XX إلى XX عملة وطنية.	فقدان القدرة على تقديم الخدمات ما بين XX و XX يوم.	إخفاق كبير في القضايا القانونية والتنظيمية أو السياسة الداخلية، مما قد يؤدي على سبيل المثال إلى قيام الجهات التنظيمية " الرقابية "
				تغطية إعلامية سلبية واسعة من قبل الإعلام الوطني أو فقدان جوهري للثقة من قبل العملاء وأصحاب العلاقة.
				تغطية إعلامية سلبية من قبل الإعلام الوطني أو فقدان بعض الثقة من قبل العملاء وأصحاب العلاقة.

¹ دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سبق ذكره، ص: 33

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

	سير العمل. • إصابة خطيرة أو وقوع حادث.			بزيارة تتعلق بالأمر التي لا يوجد فيها التزام.	
متوسط 3	• خسارة غير متوقعة لموظف رئيسي والذي هو جزء لا يتجزأ من الأعمال ولديه خبرة ومعرفة متخصصة. • إصابة أو حادث يتطلب رعاية طبية.	الأثر المالي يتراوح ما بين XX إلى XX عملة وطنية.	فقدان القدرة على تقديم الخدمات ما بين XX و XX يوم.	إخفاق محدود في القضايا القانونية والتنظيمية أو السياسة الداخلية، (مما قد يؤدي على سبيل المثال إلى إبلاغ الجهات التنظيمية " الرقابية " بهذه الحوادث).	تغطية إعلامية سلبية واسعة من قبل الإعلام الوطني و / أو فقدان بعض الثقة من قبل العملاء وأصحاب العلاقة.
منخفض 2	• خسارة غي متوقعة لاحد كبار الموظفين. • إصابة طفيفة أو حادث.	الأثر المالي يتراوح ما بين XX إلى XX عملة وطنية.	فقدان القدرة على تقديم الخدمات ما بين XX و XX يوم.	إخفاق بسيط في القضايا القانونية والتنظيمية أو السياسة الداخلية، (والتي يمكن حلها دون عقوبات مادية). • حادث فردي	تغطية إعلامية سلبية فردية و / أو تعليقات سلبية أو شكاوى من قبل العملاء وأصحاب العلاقة.
ملحوظ لكن غير مؤثر 1	• خسارة غير متوقعة لموظف واحد. • تجنب حادث أو نتيجة سلبية بصعوبة.	الأثر المالي لا يتعدى كحد أقصى XX عملة وطنية.	فقدان القدرة على تقديم الخدمات لمدة XX يوم كحد أقصى.	إخفاق غير جوهري في القضايا القانونية والتنظيمية أو السياسة الداخلية.	لا يوجد تأثير أو تأثير ضئيل.

المصدر: دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سبق ذكره، ص: 33

هذا ويتم تقييم احتمالية وأثر المخاطر المتعلقة بكل نشاط من الأنشطة على مقياس من صفر الى ثلاثة لكل من الاحتمالية والتأثير على أن يتم القياس وفقا للعوامل التالية:¹
أنظمة المعلومات: المخاطر المرتبطة بأنظمة تشغيل الكمبيوتر مثل (فقدان البيانات الناتج عن ضعف اجراءات الحماية، أو قصور في خطة استعادة البيانات عند حدوث طارئ ... الخ)؛

¹ ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، قرار رقم (1) مجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سبق ذكره، ص: 281

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

الموارد البشرية: تتمثل في المخاطر الناجمة عن نقص العدد أو الخبرة أو المهارة لدى موظفي الإدارة والأنشطة التشغيلية؛

تعقد العمليات الاجرائية وتأثيرها على العمل: تتمثل في المخاطر الناجمة عن الأخطاء و/ أو العمليات غير المكتملة، نتيجة للطبيعة المعقدة أو الطويلة للعمليات أو إجراءات العمل؛

البيئة الرقابية والتشريعية: تتمثل في المخاطر الناجمة عن تعقيد أو كثافة أو وضوح التشريعات المتعلقة بعمليات العمل؛

الموارد المالية: تتمثل في المخاطر الناجمة عن الخسائر أو الاستخدام الغير مسموح به للأصول، فكلما زادت درجة سيولة الأصول كلما زادت احتمالية التعرض للخسارة أو إساءة الاستعمال.

وعليه يمكن تلخيص عوامل تقييم المخاطر في الجدول التالي:

الجدول 1-5 عوامل تقييم المخاطر

عوامل تقييم الخطر	احتمالية الحدوث	تأثير الحدوث	المجموع
أنظمة المعلومات			
الموارد البشرية			
تعقد العمليات الاجرائية			
البيئة الرقابية			
البيئة التشريعية			
الموارد المالية			
الإجمالي	متوسط الاحتمالية	متوسط التأثير	الإجمالي

المصدر: دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سبق ذكره، ص: 33

- الخطوة الثالثة (تقييم الخطر وسجل المخاطر)

الخطر هو تهديد أو حالة عدم تأكد متعلقة بالنتائج المستقبلية لأحداث حالية، وبالتالي فإن الخطر هو احتمالية حدوث تأثير سلبي أو ضرر يعيق أو يحول دون تحقيق الهيئة لأهدافها الاستراتيجية والتشغيلية والامتثال والتقارير.

كما يمكن تعريف الخطر بأنه الأثر الناتج عن وجود أخطاء مادية وجوهرية في الجهة قد تتعلق بفقدان فرصة كان يمكن تحقيقها.

يتم تقييم المخاطر التالية:¹

أ- المخاطر المتأصلة:

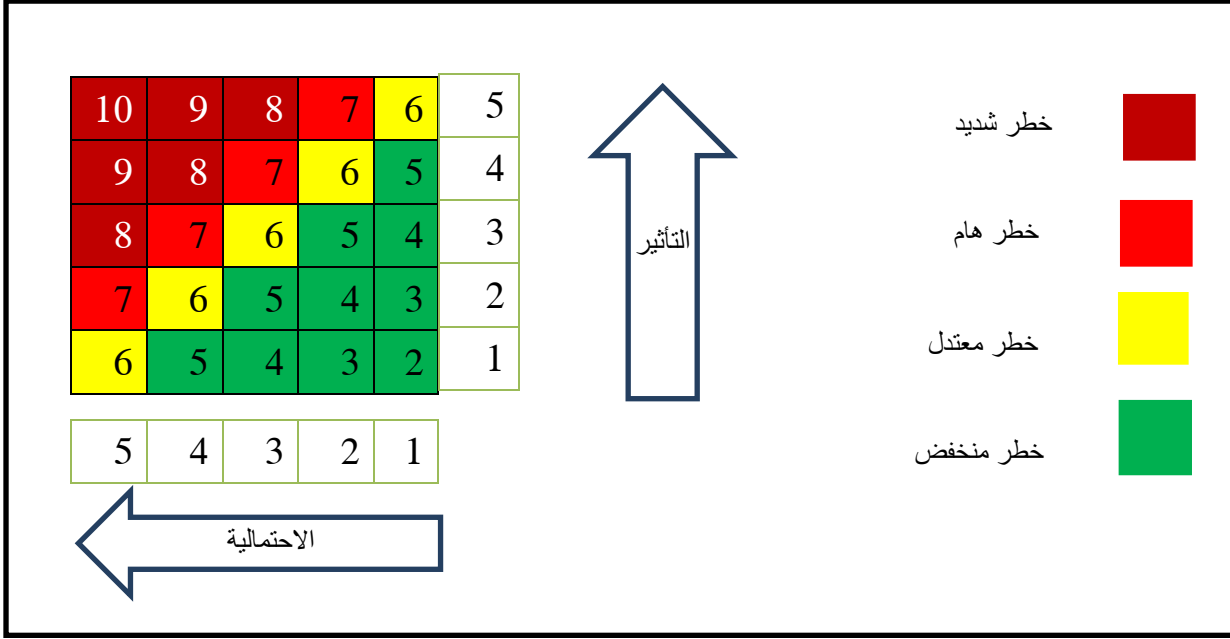
¹ دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سبق ذكره، ص: 37-38

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

الخطر المتأصل: هو الخطر الناتج عن طبيعية النشاط بغض النظر عن إجراءات الرقابة المتبعة وكذلك البيئة المحيطة والأخطاء البشرية.

من خلال المصفوفة أدناه، يمكن تصنيف المخاطر باحتساب الناتج من جميع تصنيف النتيجة أو الأثر واحتمالية الحدوث، والمصطلحات على الجانب الأيمن من المصفوفة تحدد المقصود بكل مستوى من مستويات الخطر كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل 1-2 مصفوفة تصنيف المخاطر



المصدر: دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 37-38

في حالة خطر شديد لا بد من إتمام تقييم أنظمة الرقابة، ويجب إطلاع الإدارة العليا.

في حالة خطر هام يجب إتمام تقييم أنظمة الرقابة، ويجب إطلاع الإدارة التنفيذية.

في حالة خطر معتدل يجب تحديد مسؤولية الإدارة، تقييم إجراءات الرقابة الداخلية عندما يكون مناسباً، يجب إطلاع الإدارة المعنية.

في حالة خطر منخفض يتطلب المراقبة، لا يكون فحص أنظمة الرقابة مطلوب بشكل خاص.

جميع المخاطر المتأصلة التي يتم تصنيفها على أنها مخاطر شديدة أو هامة أو معتدلة تتطلب تحليل مفصل للإجراءات الرقابية لتحديد الخطر المتبقي.

بالنسبة للمخاطر المنخفضة، فمن غير الضروري إجراء تحليلات إضافية لها، وفي هذه الحالة يجب أن يتم توثيق أسباب عدم إجراء تحليلات إضافية لهذه المخاطر وذلك لاستكمال جميع نواحي تحليل المخاطر.

وعند هذه النقطة يتم الأخذ في الاعتبار وجود ومدى فاعلية الإجراءات الرقابية لتقليل أثر هذه المخاطر باستخدام المعايير الموضحة في جدول تصنيف الإجراءات الرقابية.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

تحديد وتقييم ممارسات وإجراءات الرقابة الخاصة بالحد من المخاطر

تشمل الممارسات والإجراءات الرقابية الخاصة بالحد من المخاطر جميع السياسات والإجراءات والممارسات والعمليات المتبعة لتوفير تأكيدات معقولة عن قيام الهيئة بإدارة مخاطرها. في حالة وجود ممارسات وإجراءات رقابية للحد من المخاطر إلا أنها غير مطبقة وغير فعالة، فهذا يعني أن إجراءات للرقابة "غير كافية"، وبناء على ذلك فلا بد من تصنيف الرقابة في المستوى "5" فأكثر، حتى تكون هذه الممارسات والإجراءات فعالة، يجب أن تعمم وتفعل وأن تتم مراقبتها. الجدول التالي يلخص معايير تصنيف الإجراءات الرقابية:¹

الجدول 1-6 تصنيف الإجراءات الرقابية

تصنيف إجراءات الرقابة			
كاف	ممتاز	1 أو 2	يوجد أنظمة وعمليات لإدارة المخاطر، وقد تم تحديد المسؤوليات الإدارية، والأنظمة موثقة وتتم عملية مراقبتها ومراجعتها بشكل منتظم من قبل الإدارة أظهرت على أن النظام ككل فعال في الحد من حدة المخاطر.
	جيد	3 أو 4	يوجد أنظمة وعمليات لإدارة المخاطر تم التعرف أو تحديد فرص لتحسينها إلا أنه لم يتم اتخاذ إجراءات بخصوصها بعد.
غير كاف	مقبول	5 أو 6	يوجد بعض الأنظمة والعمليات لإدارة المخاطر.
	ضعيف	7 أو 8	خضعت أنظمة وعمليات إدارة المخاطر لتغيير كلي أو أنها في طور التطبيق ولا يمكن تأكيد فعاليتها.
	غير مقبول	9 أو 10	لا توجد أنظمة وعمليات لإدارة المخاطر.

المصدر: دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سبق ذكره، ص: 39

المخاطر المتبقية:

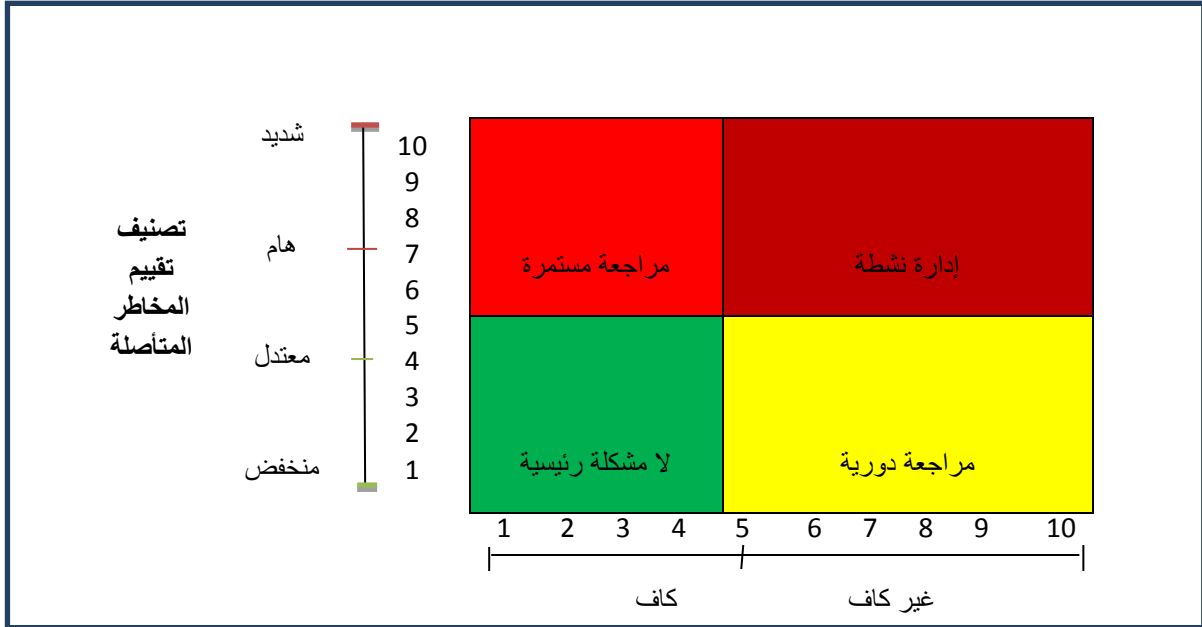
المخاطر المتبقية هي المخاطر التي تبقى متواجدة في مواجهة عمليات الهيئة بعد الأخذ في الاعتبار جميع أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها، يوضح الجدول أدناه المخاطر المتبقية والمستوى المطلوب من الاهتمام الذي ينبغي أن يولى للمخاطر، والحالات التي تستلزم وضع خطط علاجية أو تصحيحية.

¹ دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سبق ذكره، ص: 39

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

يتم احتساب المخاطر المتبقية على أنها محصلة الجمع بين تصنيف تقييم المخاطر المتأصلة وبين تصنيف تقييم إجراءات الرقابة، ويستخدم الناتج عن هذه العملية في تحديد مستوى دور الإدارة المطلوب -طبقاً للمصفوفة المذكورة في الشكل أدناه- للتعامل مع المخاطر المتبقية.

الشكل 1-3 تصنيف تقييم أنظمة الرقابة



المصدر: دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سبق ذكره، ص: 39

إدارة نشطة أي المخاطر الحالية تتطلب إعداد خيارات العلاج والمراجعة النشطة والإدارة على أساس مستمر. مراجعة مستمرة أي الأنظمة الرقابية كافية، على أن يتم مراقبة أنظمة الرقابة بشكل مستمر لتأكيد ذلك، كل ربع سنة حد أدنى.

مراجعة دورية أي أن الأنظمة الرقابية غير قوية ونتيجة الخطر غير مرتفعة على أن يتم وضع خيارات لتحسين أنظمة الرقابة أو مراقبة نتائج الخطر لضمان عدم ازديادها بمرور الوقت.

لا مشكلة رئيسية حيث تقوم الأنظمة والعمليات بالحد من المخاطر بصورة كافية، مع الأخذ بالاعتبار الإجراءات الرقابية غير الضرورية أو الزائدة.

يتضح من المصفوفة أعلاه مدى ارتباط الخطر المتأصل والخطر المتبقي بمهام التدقيق الداخلي، حيث إن المنطقة الخاصة "بالمراجعة المستمرة" في المصفوفة أعلاه تظهر أن درجة المخاطر المتأصلة عالية إلا أن أنظمة الرقابة جيدة، بالتالي أي خلل في إجراءات الرقابة الخاصة بالحد من المخاطر في هذه المنطقة يمكن أن يكون له تأثير فوري وجوهري على الهيئة.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

أما المنطقة الخاصة " بالمراجعة الدورية"، فهي تظهر أن درجة المخاطر المتأصلة ضعيفة إلى متوسطة غير أن إجراءات الرقابة ضعيفة، بالتالي، أي ارتفاع في درجة المخاطر في ظل أنظمة الرقابة الحالية يمكن أن يكون له تأثير فوري وجوهري على الهيئة.

أما فيما يتعلق بالمخاطر في المنطقة " الإدارة النشطة"، فيجب توجيه اهتمام الإدارة لها كما يجب مراقبتها عن كثب من قبل مكتب التدقيق الداخلي.

العوامل المؤثرة في عملية تقييم المخاطر:

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على عملية تقييم المخاطر والتي ينبغي على المدقق الداخلي أخذها في الحسبان خلال جميع الخطوات ومراحل عملية تقييم المخاطر وتختلف تلك العوامل باختلاف نشاط الإدارة المدقق عليها، مع ملاحظة أن تلك العوامل تعتبر عوامل استرشادية ولا يمكن اعتبارها قائمة شاملة لكافة العوامل:¹

- مدى وجود تشريعات أو قوانين ولوائح تحكم عمل الإدارة.
- الميزانية المعتمدة للمبادرات المتعلقة بعمل الإدارة.
- مدى جوهرية وعدد الملاحظات على أداء الأنشطة الواردة في تقارير التدقيق المختلفة.
- مدى تعقد العمليات والإجراءات.
- حجم المعاملات اليومية.
- مدى الاعتماد على أنظمة المعلومات في المعاملات اليومية.
- عدد العاملين بالإدارة.
- حجم التغيرات في الإدارة والموظفين.
- مدى وجود ووضوح الإجراءات المتبعة.
- مدى وجود إجراءات رقابة متبعة في الإدارة
- العلاقات مع الأطراف الخارجية، عملاء أو موردين أو بنوك أو غيرهم.
- الكفاءة الفنية للموظفين.
- مدى وجود تقارير دورية ومدى كفاءة تلك التقارير.
- المخاطر الناتجة عن عمليات الاحتيال.
- أي تقارير رقابية أخرى.

- الخطوة الرابعة (متابعة المخاطر وإعادة التقييم):

نظرا للتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال المحيطة بالمؤسسة تظهر الحاجة إلى التقييم المستمر لتلك المخاطر، مما سيؤدي إلى ترتيب الأولويات للأنشطة أو الإدارات الخاضعة لعملية التدقيق الداخلي، وبالتالي سيكون له انعكاس

¹ دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سبق ذكره، ص: 41

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

على خطة التدقيق الداخلي السنوية من خلال الحصول على بيانات إضافية أخرى لم تلاحظ في مرحلة تقييم المخاطر، بالإضافة إلى إمكانية اكتشاف عدم فاعلية إجراءات الرقابة الموضوعة من خلال الإدارة لمواجهة بعض المخاطر التي تتعرض لها الأنشطة، مما سيزيد من إمكانية تعرض تلك الأنشطة للمخاطر وبالتالي إعادة تقييم المخاطر المتعلقة بهذه الأنشطة.

وبناء على ما سبق، فإنه يجب إعادة تقييم الخطر بشكل دوري وتعديل خطة التدقيق الداخلي بناء على النتائج، ويتم تحديد الفترة اللازمة لإعادة تقييم الخطر من قبل مدير المكتب وفقاً لاحتياجات كل مؤسسة.

6- فهم عمليات إدارة المخاطر

ينبغي أن يفهم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مبادئ وأطر ونماذج إدارة المخاطر المقبولة عالمياً بالإضافة إلى الارشادات المهنية الخاصة بالصناعة والقطاع الذي تعمل فيه المؤسسة. ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق جمع المعلومات لتقييم نضج عمليات إدارة المخاطر في المؤسسة، بما في ذلك تحديد ما إذا كانت المؤسسة قد حددت قدرتها على تقبل المخاطر ونفذت استراتيجية و/أو إطار عمل لإدارة المخاطر. يساعد النقاش مع المجلس والإدارة العليا الرئيس التنفيذي للتدقيق على فهم وجهات نظرهم وأولوياتهم المتعلقة بإدارة المخاطر في المؤسسة. لجمع معلومات عن المخاطر، ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق مراجعة تقييمات المخاطر المنجزة حديثاً والاتصالات ذات الصلة الصادرة عن الإدارة العليا والإدارة التشغيلية والمكلفين بإدارة المخاطر والمدققين الخارجيين والهيئات التنظيمية وغيرهم من مقدمي خدمات التأكيد الداخليين والخارجيين¹.

¹ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين IIA، مرجع سبق ذكره، ص 55

خلاصة الفصل الأول

إن تعريف التدقيق يختلف من معناه العام إلى معناه الخاص، تبعا لكل ميدان الذي اتسع إليه علم التدقيق، ولكن تعريفه العام كما عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية ويعتبر التعريف الحديث والأكثر شمولية لمختلف عناصر التدقيق بأنه "هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".

إن أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة والفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف والسياسة المتبعة والوسائل المتوفرة لتشخيص النقائص والسلبيات التي تواجه المؤسسة، لذلك تستوجب عملية التدقيق دراسة شاملة لكل جوانبها.

التدقيق الداخلي كما عرفه المعهد الأمريكي للتدقيق الداخلي بأنه: " نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح بتحسينها وهو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها، كما يساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقويتها والرفع من فعاليتها".

وعليه يشكل التدقيق الداخلي جزءا من منظومة الرقابة الداخلية، وفي إطار ممارساته فهو يسعى إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية ويعطي ضمانات للإدارة حول السير السليم للوضعيات الرقابية ودرجة فعاليتها ويشجع على التحسين المستمر بما وله كل الصلاحية في إبداء آرائه حول درجة ملائمتها.

كما تقع مسؤولية إدارة المخاطر بالمؤسسة على الإدارة العليا في حين يتولى التدقيق الداخلي تقييم مدى فعالية وملائمة عمليات إدارة المخاطر ويساهم في تحسينها ويعطي ضمانا للإدارة العليا بأن المخاطر المهمة مفهومة وتم التحكم فيها.

بالإضافة إلى ذلك يعد التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية في هيكل الحوكمة، وفي نفس الوقت يزود التدقيق الداخلي الإدارة العليا بتقييمات موضوعية حول درجة ملائمة هياكل الحوكمة ومدى فعالية ممارساتها ويدلي بتوصيات تقضي بتحسينها، كما يكون بإمكانه توفير خدمات استشارية وآراء حول التصميم التشغيلي لعمليات الحوكمة.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

تمهيد

لا تتم مهمة التدقيق الداخلي وفقاً لإلهام المدقق، وإنما على مديري التدقيق الداخلي أن يكونوا قادرين على وضع منهجية يعتمد عليها المدقق، في خطوطها الرئيسية المقبولة والممارسة من قبل الجميع، حتى إن كان هناك اختلاف في الطرق أو الأساليب حول نقطة معينة.

من مميزات التدقيق الداخلي، مقارنة بأعمال الدراسات أو التنظيم الأخرى، أنه مهما كان الهدف من المهمة، فإن الطريقة هي نفسها دائماً، هذا التفرد الذي يدمج التدقيق الداخلي بأسلوب معروف ومثبت، هو بالفعل مؤشر يدل على نضج معين، على الرغم من أن الوظيفة لا تزال في مهدها. تماماً مثل أسلوب المحاسبة، وعليه فأسلوب التدقيق الداخلي يخضع بالتالي لقواعد دقيقة، والتي يجب احترامها إذا أردنا تقديم عمل واضح وكامل وفعال.

كما أن لمنهجية التدقيق الداخلي أهداف أو أغراض عديدة تتمثل أساساً في توفير المعايير والسياسات والإجراءات التشغيلية لنشاط التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير المهنية، بالإضافة إلى أهداف أخرى. على الرغم من الاختلافات في طرق التطبيق، يجب أن تحترم هذه المنهجية دائماً مبادئ أساسية هي: البساطة، الصرامة، وضوح المصطلحات، التكيف، الشفافية.

إحترام منهجية التدقيق الداخلي يكون في إطار محدد يتمثل في تحديد المراحل والأدوات المستخدمة بدقة، وكذلك الآليات الكفيلة لإجراء مهمة تدقيق داخلي، وذلك وفقاً للإطار المرجعي الدولي للتدقيق الداخلي.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الصفات المفروضة توفرها لدى المدققين الداخليين وذلك طبقاً لمحتوى المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ثم إلى ماهية منهجية التدقيق الداخلي من خلال المفهوم والغرض وأهم المبادئ الأساسية وإطار منهجية التدقيق الداخلي بالإضافة إلى مراحل عملية التدقيق الداخلي، ثم يتم التطرق إلى أدوات عملية التدقيق الداخلي وأهم الوثائق المستخدمة في عملية التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: الصفات المفروضة توفرها لدى المدققين الداخليين

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، لصالح مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المؤسسات أو من خارجها.

ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدى فإن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) يشكل أمراً أساسياً لكي يتمكن المدققون الداخليون ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم.

يتمثل الغرض من هذه المعايير في:¹

1. توجيه الالتزام بالعناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي.
2. توفير إطار مرجعي لأداء وتعزيز مجال واسع من خدمات التدقيق الداخلي ذات القيمة المضافة.
3. إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي.
4. تعزيز تحسين عمليات وأعمال المؤسسة.

المطلب الأول: المهام والصلاحيات والمسؤوليات المعيار 1000

تطرق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إطار المعيار 1000 إلى ميثاق التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى تحديد علاقة المدقق الداخلي مع لجان التدقيق.

أولاً: ميثاق التدقيق الداخلي

إن ميثاق التدقيق الداخلي هو وثيقة رسمية تحدد مهام وصلاحيات ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي. كما أن ميثاق التدقيق الداخلي يحدد الموقع الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي ضمن المؤسسة بما في ذلك طبيعة علاقة التبعية الوظيفية التي تربط بين الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ومجلس الإدارة، ويحدد حق الوصول والاطلاع على السجلات، والوصول إلى الموظفين، والأصول المادية ذات الصلة لأداء مهام التدقيق، كما يحدد نطاق عمل أنشطة التدقيق الداخلي. وتقع مهمة الموافقة النهائية على ميثاق التدقيق الداخلي على عاتق مجلس الإدارة.

حيث أورد معهد المدققين الداخليين في تقرير موقف صدر في جانفي 2019 حول ميثاق التدقيق الداخلي مخططاً لنجاح التأكيد ما يلي:²

أحد التحديات الكبرى التي تواجهها كل منشأة هو التأكد من إدارة المخاطر بكفاءة وفاعلية، أي وجود السياسات والإجراءات المصممة لاستغلال أو تخفيف المخاطر لما فيه مصلحة المنشأة.

¹ المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، معهد المدققين الداخليين، قام بترجمة هذه المعايير إلى اللغة العربية فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017

² تقرير موقف معهد المدققين الداخليين IIA ميثاق التدقيق الداخلي مخطط لنجاح التأكيد، جانفي 2019.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

وعندما يتحقق ذلك على أكمل وجه، يقدم التدقيق الداخلي هذا التأكيد لكونه جزءاً من دوره في حماية وتعزيز القيمة التنظيمية.

وحتى يعمل التدقيق الداخلي على أعلى المستويات، يجب أن يحظى بأوامر عليا محددة ومفصلة بوضوح من مجلس الإدارة والإدارة.

ويمكن تحقيق ذلك بسهولة بميثاق تدقيق داخلي حسن التصميم.

1- موقف معهد المدققين الداخليين: يمكن أن تستفيد كل منشأة من التدقيق الداخلي، ويعد ميثاق التدقيق الداخلي عاملاً أساسياً لنجاح النشاط (المعيار الدولي رقم 1000).

فالميثاق وثيقة رسمية يعتمدها مجلس الإدارة ولجنة التدقيق أو أحدهما (مجلس الإدارة) وتوافق عليها الإدارة. إذ يجب أن يحدد على الأقل:

- الغرض من التدقيق الداخلي في المنشأة.

- صلاحية التدقيق الداخلي.

- مسؤولية التدقيق الداخلي.

- منصب التدقيق الداخلي في المنشأة.

2- أهمية ميثاق التدقيق الداخلي: يقدم الميثاق للمنشأة مخططاً لكيفية عمل التدقيق الداخلي ويساعد مجلس الإدارة على إبداء الأهمية التي يوليها لاستقلالية التدقيق الداخلي.

ومن الأحرى أن يحدد خطوط التبعية للرئيس التنفيذي للتدقيق التي تدعم هذه الاستقلالية وذلك بأن يتبع مجلس الإدارة وظيفياً (من هم مسؤولون عن الحوكمة) والإدارة التنفيذية إدارياً.

كما يوفر أيضاً للنشاط ما يلزمه من صلاحية لإنجاز المهام، على سبيل المثال، صلاحية الوصول غير المقيد إلى السجلات والموظفين والممتلكات المادية ذات الصلة بتأدية عمله.

ونظراً لأن التدقيق الداخلي يمكن أن يعمل في جميع مجالات القطاعات المختلفة، من قطاع الخدمات المالية إلى التصنيع الكيميائي إلى القطاع الحكومي، يسمح ميثاق التدقيق بتحديد نطاق نشاط التدقيق الداخلي على وجه الخصوص للاحتياجات التي تنفرد بها المنشأة.

يمكن أن يحدد الميثاق، بتفصيل كبير إن لزم الأمر، ما العمل الذي سيقوم به التدقيق الداخلي والدعم الذي سيتلقاه من الإدارة العليا ومجلس الإدارة لإنجاز ذلك العمل.

أخيراً، يعمل ميثاق التدقيق بمثابة نقطة مرجعية لقياس فاعلية نشاط التدقيق الداخلي.

3- المعايير المتعلقة بميثاق التدقيق الداخلي: تتمثل في: ¹

- المعيار 1000 المهام والصلاحيات والمسؤوليات

¹ المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، معهد المدققين الداخليين، قام بترجمة هذه المعايير إلى اللغة العربية فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

يجب تحديد مهام وصلاحيات ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي ومع العناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي والمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ومبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير، وتعريف التدقيق الداخلي. ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

- المعيار 1000 ت.1 يجب تحديد طبيعة الخدمات التأكيدية التي تقدم إلى المؤسسة تحديداً واضحاً في ميثاق التدقيق الداخلي. وإذا كانت الخدمات التأكيدية تقدم إلى جهات خارج المؤسسة فيجب أيضاً تحديد طبيعتها في ميثاق التدقيق الداخلي.

- المعيار 1000 أ.1 يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي.

- المعيار 1010: الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي.

يجب الإقرار بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ومبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير، وتعريف التدقيق الداخلي في ميثاق التدقيق الداخلي. كما ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مناقشة رسالة التدقيق الداخلي والعناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

4- العناصر الأساسية لميثاق التدقيق الداخلي: حدد معهد المدققين الداخليين¹ سبعة جوانب رئيسية تدعم قوة وفعالية النشاط عموماً ويجب أن يشملها ميثاق التدقيق الداخلي، وعلى الرغم من أن بعض موثائق التدقيق الداخلي قد لا تشمل كل هذه العناصر، فإن أي جانب لا يتناوله الميثاق يهدد بإضعاف واضعاف النشاط في نهاية المطاف.

أ- الرسالة والهدف:

تمثل رسالة التدقيق الداخلي في تعزيز وحماية القيمة التنظيمية من خلال تقديم تأكيد قائم على المخاطر وموضوعي أو المشورة والرؤية المتعمقة.

هدف التدقيق الداخلي هو تقديم تأكيد مستقل وموضوعي وخدمات استشارية تهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة.

ب- المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

يدير نشاط التدقيق الداخلي نفسه بالالتزام بالعناصر الإلزامية الواردة في الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين، بما في ذلك المعايير والمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وتعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة.

ت- الصلاحيات:

ينبغي أن يتضمن الميثاق:

¹ تقرير موقف معهد المدققين الداخليين IIA ميثاق التدقيق الداخلي مخطط لنجاح التأكيد، جانفي 2019.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

- نصّاً عن علاقة التبعية الوظيفية والإدارية للرئيس التنفيذي للتدقيق في المنشأة .
- نصّاً يفيد بأن مجلس الإدارة سيقدر ويحرص على ويضمن أن يتمتع نشاط التدقيق الداخلي بصلاحيات كافية للوفاء بواجباته من خلال:
 - اعتماد ميثاق التدقيق الداخلي.
 - اعتماد خطة تدقيق داخلي قائمة على المخاطر ومرنة في الوقت المناسب.
 - اعتماد موازنة التدقيق الداخلي وخطة موارده.
 - استلام البلاغات في الوقت المناسب من الرئيس التنفيذي للتدقيق بشأن التنفيذ مقارنة بخطة التدقيق الداخلي.
 - المشاركة بفاعلية في مناقشات بشأن القرارات المتعلقة بتعيين أو عزل الرئيس التنفيذي للتدقيق واعتمادها في نهاية المطاف.
 - المشاركة بفاعلية في مناقشات بشأن أتعاب الرئيس التنفيذي للتدقيق واعتمادها في نهاية المطاف .
 - عمل الاستفسارات الملائمة من الإدارة والرئيس التنفيذي للتدقيق لتحديد ما إن كانت هناك أي قيود غير مناسبة على النطاق أو الموارد.
 - صياغة واعتماد بيان يفيد بأن الرئيس التنفيذي للتدقيق ستكون له حرية الوصول غير مقيد إلى مجلس الإدارة والتواصل والتفاعل معه مباشرة بدون وجود الإدارة.
 - صياغة واعتماد تفويض بأن يكون للنشاط حرية الوصول غير المقيد إلى جميع الوظائف والسجلات والممتلكات والموظفين ذوي الصلة بتنفيذ أي مهمة مع مراعاة المسؤولية عن سرية وحماية السجلات والمعلومات.

ث- الاستقلالية والموضوعية:

ينبغي أن يتضمن الميثاق :

- نصّاً يفيد بأن الرئيس التنفيذي للتدقيق سيتكفل بأن يبقى نشاط التدقيق الداخلي بعيداً عن الظروف التي تهدد قدرة النشاط على القيام بأنشطته بطريقة غير متحيزة، وفي حال وجود ما يخل بالاستقلالية أو الموضوعية في الواقع أو في الظاهر، سيفصح الرئيس التنفيذي للتدقيق عن تفاصيل هذا الإخلال للأطراف المعنية.
- نصّاً يفيد بأن نشاط التدقيق الداخلي لن يتولى أي مسؤولية تشغيلية مباشرة ولا سلطة على أي من الأنشطة الخاضعة للتدقيق.
- نصّاً يفيد بأنه إذا تولى أو كان من المتوقع أن يتولى الرئيس التنفيذي للتدقيق أدواراً أو مسؤوليات أو كلاهما تقع خارج نطاق التدقيق الداخلي، فسيتم وضع إجراءات وقائية للحد من الإخلال بالاستقلالية والموضوعية.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

- متطلباً بأن يؤكد الرئيس التنفيذي للتدقيق لمجلس الإدارة سنوياً على الأقل استقلالية نشاط التدقيق الداخلي.
- ج- نطاق نشاط التدقيق الداخلي:

ينبغي أن يتضمن الميثاق:

- نصاً بأن نطاق أنشطة التدقيق الداخلي تشمل، على سبيل المثال لا الحصر، الفحوص الموضوعية للأدلة بغرض تقديم تقييمات مستقلة عن مدى كفاية وفاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
- نصاً يفيد بأن الرئيس التنفيذي للتدقيق سيرفع تقارير دورية للإدارة العليا ومجلس الإدارة عن نتائج القسم والعمل الذي يؤديه النشاط .

ح- المسؤولية:

ينبغي أن يتضمن الميثاق نصوصاً فيما يتعلق بالمسؤولية عن:

- تقديم خطة التدقيق الداخلي القائم على المخاطر سنوياً على الأقل؛
- إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بتأثير القيود المفروضة على الموارد على الخطة؛
- ضمان حصول نشاط التدقيق الداخلي على الموارد الملائمة من حيث الجدارة والمهارة؛
- إدارة النشاط بطريقة مناسبة له للوفاء بالتكليف المسند إليه؛
- ضمان الامتثال لمعايير معهد المدققين الداخليين؛
- إبلاغ نتائج عمله ومتابعة الإجراءات التصحيحية المتفق عليها؛
- التنسيق مع مقدمي خدمات التأكيد الآخرين.

خ- برنامج تأكيد وتحسين الجودة:

ينبغي أن يتضمن الميثاق :

- نصاً بأن نشاط التدقيق الداخلي سيحرص على وجود برنامج تأكيد وتحسين الجودة الذي يشمل جميع جوانب نشاط التدقيق الداخلي ومنها تقييمه للامتثال لمعايير معهد المدققين الداخليين.

- متطلباً بأن يبلغ الرئيس التنفيذي دورياً نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة للإدارة العليا ومجلس الإدارة وأن يحصل على تقييم خارجي للنشاط مرة كل خمس سنوات على الأقل.

ينبغي أن ينظر كل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة إلى ميثاق التدقيق الداخلي على أنه وثيقة مهمة لسياسة مجلس الإدارة تمكن الرئيس التنفيذي للتدقيق ونشاط التدقيق الداخلي من أداء أدوارهما في المنشأة بفاعلية، فهو يرسخ الوضوح فيما بين مديري المخاطر داخل المنشأة وفيما بين أصحاب المصلحة فيما يتعلق بدور التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر، ويساعد أصحاب المصلحة على تمكين وقياس القيمة التي يضيفها التدقيق الداخلي للمنشأة.

ثانياً: لجان التدقيق

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بتشكيل لجان التدقيق، وخاصة بعد زعزعت الثقة المولاة من طرف ملاك الكبار لنظام التدقيق الداخلي وفي عقلية مسيري المؤسسات الكبرى مثل الفضائح التي ظهرت

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

في صناديق التوفير الأمريكية، فتم الإعلان عن نظام لجان من طرف الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وإثر تنظيم ملتقى دولي حول لجان التدقيق في أمريكا من قبل المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين وبمشاركة لجنة عمليات البورصة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسي، تقرر إنشاء مجموعة عمل مكلفة بدراسة إمكانية تأسيس لجان تدقيق بفرنسا مشابهة لنظيرتها الأمريكية.¹

فيما يخص الجزائر فقد أشار قانون القرض والنقد 03.2002 المؤرخ في 14 نوفمبر 2002 المعدل والمتمم بالقانون 08-11 المؤرخ في 28 نوفمبر 2011 المتعلق بالرقابة الداخلية على البنوك والمؤسسات المالية في المادة 02 بالتعريف حيث أكد أن لجنة التدقيق يمكن إنشاؤها من قبل مجلس الإدارة لمساعدته في أداء مهامه حيث يعد هذا الأخير كيفية تشكيلها والمهام المنوطة بها، كما لا يمكن أن يكون أعضاء الهيئة التنفيذية أعضاء بلجنة التدقيق.

1- تعاريف لجان التدقيق: يمكن إيجاز بعض تعاريف لجان التدقيق كما يلي:

التعريف الأول: عرفها الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بأنها " لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة الغير تنفيذيين وذلك لاختيار المدققين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة فيما يتعلق بفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية".²

التعريف الثاني: هي لجنة تتكون من عدد من أعضاء الإدارة غير التنفيذيين وذلك لتقدم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة الشركات ويجب أن يكون لها خط مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي وتسعى اللجنة كذلك إلى ضمان تأهيل الإدارة من أفراد مؤهلين وذوي خبرة لضمان قدرتهم على إدارة المخاطر بفعالية وأوجه رقابة سليمة في المؤسسة، ولا بد أن يكون أعضاء اللجنة من الأفراد الأكفاء لضمان قدرتهم على الالتزام بتخصيص وقت كاف لمهمة الرقابة والتدقيق والمسائلة ومتابعة مدى الالتزام بالقيم الأخلاقية وترتيبات الحوكمة.³

التعريف الثالث: يشكل مجلس الإدارة لجنة من الأعضاء غير التنفيذيين تسمى لجنة التدقيق، لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة يكون من بينهم مختص في الشؤون المالية والمحاسبية، وتصدر الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح مجلس الإدارة قواعد اختيار أعضاء هذه اللجنة ومدة عضويتهم وأسلوب عمل هذه اللجنة.⁴

وعليه فلجان التدقيق هي مجموعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة الغير تنفيذيين يمثلون الوساطة بين الإدارة والمدققين الخارجيين والمدقق الداخلي في تنظيم أعمال كل منهم والعلاقة فيما بينهم، فضلا عن دراسة واقتراح كل ما من شأنه أن يؤدي إلى إعطاء الصورة الصادقة حول مدى تمثيل المعلومات للواقع الفعلي للمؤسسة.

¹ جيلالي عياد غلام الله، محاضرات التدقيق المالي والمحاسبي بين النظري والتطبيقي مع دراسة حالات ميدانية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الشلف

² جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 76

³ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ، التجارب والمتطلبات شركات قطاع عام وخاص، الدار الجامعية، مصر، 2007/2008، ص 201

⁴ وليد ناجي الحياي، حسن عبد الحليل الغزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان

2- أهمية لجان التدقيق: تكمن أهمية لجان التدقيق في الدور الرقابي الذي تؤديه داخل المؤسسة، بالإضافة إلى الإشراف وكذا التنسيق بين مختلف الأطراف داخل المؤسسة وخارجها، لذلك ترسم العديد من الأهداف التي تشكل محور مهامها والتي تدور في الغالب حول التأكد من السلامة والمصداقية وكذا رفع الثقة حول أداء المؤسسة. كما تتجلى أهمية لجان التدقيق من خلال المنافع المتوقعة منها، والتي يمكن أن تقدمها إلى جميع الأطراف ذات العلاقة، مثل: مجلس الإدارة والمدقق الخارجي والداخلي والمساهمين وأصحاب المصالح. ويمكن توضيح المنافع التي تقدمها لجان التدقيق للأطراف السابقة على النحو التالي:¹

- بالنسبة لمجلس الإدارة: أن إنشاء لجان التدقيق سوف يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين على تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والتدقيق من خلال تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي وذلك من خلال الاجتماع بالمدقق الخارجي أثناء وفي نهاية عملية التدقيق وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل المشكلات التي قد يواجهها المدقق مع إدارة الشركة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية.

- بالنسبة للمدقق الخارجي: يعتبر الدور الذي تؤديه لجان التدقيق في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي ضرورياً، حيث يسمح له بأن مهامه تتم دون ضغط أو تدخل من الإدارة، وعليه هناك بعض المعايير التي اهتمت بطبيعة العلاقة بينهما من حيث دور لجان التدقيق في تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وحل المشكلات التي قد تنشأ بين الإدارة والمدقق الخارجي وكذلك زيادة التفاعل بين كل من المدقق الخارجي والداخلي.

- بالنسبة للتدقيق الداخلي: تقوم لجان التدقيق باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر بهم لحل المشكلات التي قد تنشأ بينهم وبين الإدارة، ما يؤدي إلى زيادة إستقلالية وتفعيل دور قسم التدقيق الداخلي.

- بالنسبة للمستثمرين والأطراف الخارجية: إن إنشاء لجان التدقيق داخل الشركات يؤدي إلى زيادة الموثوقية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات، ما يؤدي بدورها إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في تلك التقارير.

3- علاقة لجان التدقيق مع مختلف الهياكل في المؤسسة: علاقة لجنة التدقيق مع هذه الهياكل تتمثل في توفير البيئة الملائمة لأداء أنشطتها المتعلقة بتقدير المخاطر، تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية وتفعيل وتعزيز العلاقة بين أطراف المؤسسة، وحسب كل هيكل تتجسد هذه العلاقة كما التالي:²

أ- **العلاقة مع الإدارة:** علاقتها مع الإدارة بصفة عامة تخص كل العمليات التي تخدم مصالح المساهمين، وعلى الخصوص العناصر التالية:

¹ سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006 ص-ص: 144-145

² جيلالي عياد غلام الله، محاضرات التدقيق المالي والمحاسبي بين النظري والتطبيقي مع دراسة حالات ميدانية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الشلف

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

- نظام الرقابة الداخلية : تتشاور لجان التدقيق مع المدققين الخارجيين والمدقق الداخلي لإبداء رأيهما بخصوص كفاية نظام الرقابة الداخلية ومدى استجابة الإدارة لها.

- نظام إدارة المخاطر : تتشاور كذلك لجان التدقيق مع المدققين الخارجيين والمدقق الداخلي لإبداء رأيهما بخصوص كفاية نظام إدارة المخاطر، ويجب أن تضمن لجان التدقيق وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالمؤسسة وأنه يدعم نظام الرقابة الداخلية، وتضمن أن إدارة المخاطر تتفق والطرق المهنية السليمة وأنها متكاملة مع الممارسات العملية ومتماشية مع آليات اتخاذ القرارات.

- القوائم والتقارير المالية : تناقش لجان التدقيق القوائم المالية مع الإدارة العليا وضمن موافقة مجلس الإدارة عليها، والنظر فيما إذا كان هناك مجالا للتحريف في التقارير المالية.

- السياسات المحاسبية : تتطرق لجان التدقيق إلى السياسات المحاسبية وتقدير المجالات التي استخدمت فيها.

ب- **العلاقة مع المدقق الخارجي**: علاقة لجان التدقيق مع المدققين الخارجيين تتمحور أساسا حول العناصر التالية:

- تعيين وإنهاء مهام المدققين الخارجيين وتحديد أتعابهم.

- النظر في خطط وبرامج عملهم.

- التأكد من استقلالية المدققين الخارجيين، وأن كل الأمور التي تفسد هذه الاستقلالية يتم معالجتها.

ت- **العلاقة مع المدقق الداخلي**: تعمل لجان التدقيق جاهدة على توفير العوامل التالية للمدقق الداخلي:

- التأهيل البشري والتدعيم المادي لوظيفة التدقيق الداخلي.

- تدعيم إستقلالية المدقق الداخلي والتنسيق بينه وبين المدقق الخارجي.

- فحص برنامج التدقيق الداخلي والموافقة عليه.

- توجيه خطة التدقيق الداخلي بما يخدم الأهداف الكلية للتدقيق داخل المؤسسة.

- لجنة التدقيق تصادق وتقوم بالتدقيق المستمر لوظيفة التدقيق وتوثيق الموافقات الإدارية والتي تبين أهداف وصلاحيات التدقيق الداخلي ومسؤولياتهم للتأكد من قيام المدققين الداخليين بالقيام بمسؤولياتهم.

- تقوم لجنة التدقيق بتدقيق سنوي لغايات وأهداف مصالح التدقيق الداخلي وجداول التدقيق، وخطط التوظيف والميزانيات والوسائل المادية.

المطلب الثاني: الاستقلالية والموضوعية المعيار 1100

يعمل المدققون الداخليون لدى الجهة الخاضعة للرقابة ويرفعون تقاريرهم بشكل رئيسي لهذه الجهة، بالنسبة للمدققين الداخليين، الإستقلالية هي التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من تأدية مسؤوليات التدقيق الداخلي بطريقة غير متحيزة. وتسمح الإستقلالية للمدققين الداخليين بتقديم أحكام نزيهة وغير متحيزة تعتبر جوهرية لتنفيذ عمليات التدقيق.¹

¹ إستقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام، إصدار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، www.issai.org، ص4.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

حتى تؤدي مصالح التدقيق الداخلي دورها بالكامل، لا بد أن تكون لها إستقلالية هيكلية بالنسبة للإدارة العامة والتي تستوفي شرط الإستقلالية في الحكم من أجل أن تسمح له بالتقييم المستقل لنشاطات التسيير والإدارة والمستخدمين، وكذلك إستقلالية تحديد أهداف وظيفة وإجراءات مخطط التدقيق الداخلي.

فعلى الرغم من أن إطارات التدقيق الداخلي ينتمون إلى المؤسسة ويأخذون أجورهم منها، فهو هيكل مكلف بمراقبة نشاط المدير العام والفرقة المسيرة، أي بمعنى أن هيكل التدقيق الداخلي يعين من طرف مجلس الإدارة، ولضمان إستقلاليته، فإن أغلب مدراء التدقيق الداخلي يتبعون إلى رئيس لجنة التدقيق ولا تنتهي مهامه إلا بالاتفاق مع رئيس اللجنة.¹

فمدراء التدقيق الداخلي ليسوا مسؤولين عن تسيير المؤسسة، ولكنهم يرشدون الإدارة ومجلس الإدارة والأجهزة المكلفة بالرقابة من أجل القيام بمسؤولياتها.

فالتدقيق الداخلي يقوم بوظائف التقييم، مراقبة المطابقة والمراجعة، وهو مستمر لأنه يضمن من طرف هيكل دائم داخل المؤسسة.

تطرق المعيار 1100 الإستقلالية والموضوعية الوارد ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالتفصيل إلى كل ما يتعلق بإستقلالية المدقق الداخلي من حيث:²

- تعريف الإستقلالية
- الإستقلالية التنظيمية
- التفاعل المباشر مع المجلس
- دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي
- معوقات الإستقلالية أو الموضوعية

- المعيار 1100: الإستقلالية والموضوعية

يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.

التفسير:

الإستقلالية هي التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق على تنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز. ولكي يتسنى تحقيق درجة الإستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي يكون للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال خطوط التبعية المزدوجة للتدقيق الداخلي مع الإدارة ومجلس الإدارة. ويجب أن تتم إدارة الأمور التي تهدد الإستقلالية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي.

¹ Revue la profession comptable, 2006.

² المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، معهد المدققين الداخليين، قام بترجمة هذه المعايير إلى اللغة العربية فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

أما الموضوعية فهي موقف ذهني غير متحيز يمكن المدققين الداخليين من أداء مهمات التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بسلامة نتائج أعمالهم وبعدم قيامهم بأي تضحيات على حساب جودة العمل الذي يؤدونه. وتقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المدققين الداخليين بشأن مسائل التدقيق لآراء الآخرين. ويجب أن تتم إدارة الأمور التي تهدد الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً، وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي.

- المعيار 1110: الإستقلالية التنظيمية

يجب أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا لمستوى تنظيمي في المؤسسة يكفل أداء نشاط التدقيق الداخلي لمسؤولياته على أكمل وجه. كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يؤكد مجلس الإدارة الإستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي، وذلك بصفة سنوية على الأقل.

التفسير:

تحقق الإستقلالية التنظيمية فعليا حين يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا من الناحية الوظيفية لمجلس الإدارة. من أمثلة تلك التبعية الوظيفية لمجلس الإدارة قيام مجلس الإدارة بما يلي:

- المصادقة على ميثاق التدقيق.

- المصادقة على خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر.

- المصادقة على موازنة التدقيق الداخلي وخطة الموارد الخاصة به.

- تلقي التبليغات والتقارير من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بشأن أداء نشاط التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالخطة الموضوعية له وغير ذلك من المسائل الأخرى.

- المصادقة على القرارات المتعلقة بتعيين وعزل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.

- المصادقة على راتب ومكافآت الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.

- طلب المعلومات المناسبة من الإدارة والرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي لتحديد ما إذا كانت هناك أي قيود غير ملائمة على موارد نشاط التدقيق الداخلي أو على نطاق عمله.

1110 ت. 1 - يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي في مأمن من أي تدخل في تحديد نطاق التدقيق وإنجاز أعماله وإبلاغ النتائج.

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي التصريح عن أي تدخل من هذا النوع لمجلس الإدارة ومناقشة تداعياته.

- المعيار 1111: التفاعل المباشر مع المجلس

يجب أن يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ويتفاعل بصورة مباشرة مع مجلس الإدارة.

- المعيار 1112: دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

عندما يكون للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أي أدوار أو مسؤوليات تقع خارج إطار التدقيق الداخلي، أو عندما يتوقع أن يصبح لديه مثل هذه الأدوار، فيجب أخذ الاحتياطات اللازمة للحد من حجم تأثيرها السلبي على الإستقلالية والموضوعية.

التفسير:

يمكن أن يُطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ممارسة أدوار أو مسؤوليات إضافية تقع خارج إطار التدقيق الداخلي، كمسؤولية نشاطات الامتثال، أو نشاطات إدارة المخاطر. إن هذه الأدوار أو المسؤوليات قد تؤثر سلباً في الواقع أو في الظاهر على الإستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي أو على الموضوعية الفردية للمدقق الداخلي. إن الإحتياطات هي تلك الإجراءات الإشرافية، المتخذة عادة من قبل مجلس الإدارة، للتعامل مع التأثيرات السلبية المحتملة، ويمكن أن تشمل تلك الإجراءات تقييم دورياً لعلاقات التبعية والمسؤوليات واستحداث إجراءات بديلة للحصول على تأكيدات بخصوص مجالات المسؤوليات الإضافية.

– المعيار 1120: الموضوعية الفردية

يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالنزاهة وعدم التحيز، وأن يجتنبوا أي تضارب في المصالح.

التفسير:

تضارب المصالح هو موقف معيّن يكون فيه لدى المدقق الداخلي – والذي من المفترض أنه موضع ثقة – مصالح مهنية أو شخصية متنافسة. وهذه المصالح المتنافسة يمكن أن تجعل من الصعب على المدقق الداخلي أن يؤدي واجباته بشكل عادل وغير منحاز. ويمكن أن يكون تضارب المصالح موجوداً حتى وإن لم يترتب عنه أي تصرف غير أخلاقي أو غير سليم. كذلك فإن تضارب المصالح يمكن أن ينتج عنه مظهر غير لائق يكون من شأنه أن يتسبب في إضعاف الثقة في التدقيق الداخلي ونشاط التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الداخلي ككل. كما أن تضارب المصالح يمكن أن يضعف قدرة الفرد على أداء واجباته ومسؤولياته بصفة موضوعية.

– المعيار 1130: معوقات الإستقلالية أو الموضوعية

عندما يكون هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية، سواء في الواقع أو الظاهر، فيجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المناسبة، وتعتمد طبيعة هذا الإفصاح المطلوب على طبيعة معوقات الاستقلالية أو الموضوعية.

التفسير:

معوقات الإستقلالية التنظيمية أو الموضوعية الفردية يمكن أن تشمل – على سبيل المثال لا الحصر – تضارب في المصالح الشخصية، والقيود المفروضة على نطاق عمل التدقيق، والقيود المفروضة على الحصول أو الإطلاع على السجلات، والإتصال بالموظفين، والوصول إلى الأصول المادية، والقيود المفروضة على الموارد كالتحويل مثلاً.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

يعتمد تحديد الأطراف المناسبة التي يجب الإفصاح لها عن تفاصيل أي معوقات تعوق الاستقلالية أو الموضوعية على ما هو منتظر من نشاط التدقيق الداخلي، وعلى مسؤوليات الرئيس التنفيذي للتدقيق تجاه الإدارة العليا ومجلس الإدارة المنصوص عليها في ميثاق التدقيق الداخلي، كما يعتمد تحديد تلك الأطراف المناسبة أيضاً على طبيعة المعوقات نفسها.

1130. 1 - يجب أن يتمتع المدققون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق. ومن المتوقع أن تتأثر موضوعية المدقق الداخلي إذا ما قدّم خدمات تأكيد متعلّقة بنشاط كان مسؤولاً عنه خلال السنة المنصرمة.

1130. 2 - المهمات التأكيدية المتعلّقة بوظائف هي تحت إشراف الرئيس التنفيذي للتدقيق يجب أن تُوضع تحت إشراف طرف من خارج نشاط التدقيق الداخلي.

1130. 3 - يمكن للتدقيق الداخلي أن يقدم خدمات تأكيد في المجالات التي سبق له أن قدم فيها خدمات استشارية، بشرط أن تكون تلك الخدمات الاستشارية لم تؤثر سلباً على موضوعيته، وبشرط أن يتم التعامل بطريقة مناسبة مع الموضوعية الفردية عند تخصيص الموارد اللازمة للمهمة الجديدة.

1130. 1 - يمكن للمدققين الداخليين أن يقدموا خدمات استشارية متعلقة بعمليات كانوا مشرفين عليها فيما سبق.

1130. 2 - إذا وُجد ما من شأنه أن يؤثر على إستقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين أثناء مهمّات استشارية مقترحة، فإنه يجب عليهم الإفصاح عن ذلك للعميل الذي أمر بهذه المهمة قبل قبولها.

المطلب الثالث: الكفاءة والضمير المهني المعيار 1200

تناولت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين المعيار 1200 المتعلق بالكفاءة والضمير المهني كما يلي: ¹

المعيار 1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة

يجب إنجاز مهمّات التدقيق الداخلي بمهارة ومع توخي العناية المهنية اللازمة.

- المعيار 1210: المهارة

يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات الفردية المنوطة بكل منهم.

ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة به.

التفسير:

¹ المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) ، معهد المدققين الداخليين، قام بترجمة هذه المعايير الى اللغة العربية فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

المهارة مصطلح شامل يشير الى المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوب توفرها لدى المدققين الداخليين لتنفيذ مسؤولياتهم المهنية بفعالية. وتشمل المهارة مراعاة الأنشطة الحالية، والاتجاهات، والمواضيع الجديدة الناشئة، بما يمكن المدققين الداخليين من تقديم المشورة والتوصيات الملائمة. المدققون الداخليون مدعوون لإثبات مهاراتهم من خلال الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة مثل شهادة المدقق الداخلي المعتمد والشهادات الأخرى المشابهة التي تقدمها جمعية المدققين الداخليين والمؤسسات المهنية الأخرى المناسبة.

1210. 1 - يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الحصول على المشورة والمساعدة من أشخاص مؤهلين إذا كان المدققون الداخليون يفتقدون الى المعارف والخبرات ومختلف المهارات اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من مهمة التدقيق.

1210. 2 - يجب أن يتمتع المدققون الداخليون بالمعرفة الوافية التي تُمكنهم من تقييم مخاطر الاحتيال والكيفية التي تُدير بها المؤسسة تلك المخاطر. ولكن ليس متوقعا منهم أن تكون لديهم نفس خبرة الشخص الذي تكون مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الاحتيال والتحقيق فيه.

1210. 3 - يجب أن يكون لدى المدققين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها، وكذلك تكون لديهم معرفة بتقنيات التدقيق المعتمدة على التكنولوجيا المتوفرة من أجل إنجاز أعمالهم. ولكن ليس من المتوقع أن يكون لدى جميع المدققين الداخليين نفس الخبرة التي يتمتع بها المدقق الداخلي الذي تكون مسؤوليته الأساسية تدقيق نظام المعلومات.

1210. 1 - إذا كان المدققون الداخليون لا يمتلكون المعارف أو المهارات أو الكفاءات التي يتطلبها أداء مهمة استشارية معينة أو جزء منها، ففي هذه الحالة يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق إما أن لا يقبل تلك المهمة أو ان يسعى الى الحصول على مشورة ومساعدة أشخاص مؤهلين.

-المعيار 1220: العناية المهنية اللازمة

يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاقتدار.

بيد أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ.

1220. 1 - يجب على المدققين الداخليين أن يبذلوا العناية المهنية اللازمة في أعمالهم وذلك بالأخذ بالاعتبار العناصر التالية:

- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة.
- درجة التعقيد أو الأهمية النسبية أو أهمية المسائل التي يتم تطبيق إجراءات التأكيد عليها.
- كفاية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

• احتمال حدوث أخطاء هامة أو احتيال أو حالات عدم الامتثال.

• تكلفة أعمال التأكيد مقارنة بالمنافع المحتملة.

1220. 2 - في سياق بذل العناية المهنية اللازمة يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في الاعتبار استخدام التدقيق المعتمد على التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات.

1220. 3 - يجب ان يتنبه المدققون الداخليون الى المخاطر الهامة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد. هذا وإن إجراءات التأكيد حتى ولو تمت بالعناية المهنية اللازمة لا تضمن وحدها أن جميع المخاطر الهامة سيتم تحديدها.

1220. 1 - يجب على المدققين الداخليين ان يبذلوا العناية المهنية اللازمة أثناء إنجاز مهمات استشارية من خلال مراعاة ما يلي:

• احتياجات وتوقعات العملاء بما في ذلك طبيعة وتوقيت وكيفية تبليغ نتائج المهمة.

• درجة التعقيد ومدى العمل الضروري لتحقيق أهداف المهمة.

• تكلفة المهمة الاستشارية مقارنة بالمنافع المحتملة.

- المعيار 1230: التطوير المهني المستمر

يجب على المدققين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.

المطلب الرابع: برنامج ضمان وتحسين الجودة المعيار 1300

تطرت أيضا المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي لبرنامج ضمان وتحسين الجودة من خلال المعيار 1300 كما يلي: ¹

المعيار 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

التفسير:

يتم تصميم برنامج تأكيد وتحسين الجودة للتمكن من تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير، وتقييم ما إذا كان المدققون الداخليون يطبقون مبادئ أخلاقيات المهنة.

ويتضمن هذا البرنامج أيضا تقييم كفاءة وفعالية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين المتاحة فيه.

وينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشجع عملية الإشراف من قبل مجلس الإدارة في برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

¹ المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) ، معهد المدققين الداخليين، قام بترجمة هذه المعايير الى اللغة العربية فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017.

- المعيار 1310: متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة

يجب أن يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وتقييمات خارجية على السواء.

- المعيار 1311: التقييمات الداخلية

يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية ما يلي:

- المراقبة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي.
- المراجعات الدورية التي تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لديهم المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي.

التفسير:

تشكل المراقبة المستمرة جزءاً مكملًا لأعمال الإشراف والمراجعة والقياس اليومية لنشاط التدقيق الداخلي. ويتم دمج تلك المراقبة المستمرة ضمن السياسات والممارسات الروتينية المعتادة المستخدمة في إدارة نشاط التدقيق الداخلي، وتستخدم فيها العمليات والأدوات والمعلومات التي تعتبر لازمة لتقييم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير.

أما المراجعات الدورية فهي أعمال تقييم يتم إجراؤها لتقييم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير. وتتطلب المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي على الأقل فهم كافة عناصر "الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي".

- المعيار 1312: التقييمات الخارجية

يجب إجراء تقييمات خارجية على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة.

ويجب أن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق مع مجلس الإدارة النقاط التالية:

- شكل ووتيرة التقييمات الخارجية.
- مؤهلات واستقلالية المقيّم أو فريق التقييم الخارجي بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب في المصالح.

التفسير:

يمكن إنجاز التقييمات الخارجية عبر تقييم خارجي كامل أو عبر تقييم ذاتي مصحوب بتأكيد خارجي مستقل. ويجب على المقيّم الخارجي أن يتوصل إلى قرار بخصوص التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير، كما يمكن أن يحتوي التقييم الخارجي أيضا على تعليقات تشغيلية أو استراتيجية.

على المقيّم أو فريق التقييم المؤهل أن يثبت مقدرته وكفاءته في مجالين اثنين وهما الممارسة المهنية لأعمال التدقيق الداخلي، وعمليات التقييم الخارجي.

ويمكن إثبات تلك الكفاءة من خلال التمتع بالمزيج الوافي من الخبرة العملية والمعرفة النظرية. هذا مع ملاحظة أن الخبرة المكتسبة في المؤسسات ذات الحجم والتعقيد المماثلين للمؤسسة موضوع التقييم والتي تنتمي لنفس القطاع

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

والصناعة والتي تسودها نفس المشكلات الفنية هي خبرة أهم وأكثر قيمة من الخبرة المكتسبة في المجالات الأقل ارتباطاً من ذلك. وأما في حال وجود فريق تقييم فإنه لا يشترط أن يتمتع كل أفراد الفريق بتلك الكفاءات المطلوبة، بل يجب أن يتمتع الفريق ككل بتلك الكفاءات. ويستخدم الرئيس التنفيذي للتدقيق حكمه المهني لتحديد ما إذا كان المقيم أو فريق التقييم يتمتع بالكفاءات الوافية التي تؤهله للقيام بعملية التقييم.

ويُقصد باستقلالية المقيم أو فريق التقييم ألا يكون هناك أي تضارب في المصالح، سواء كان تضارباً حقيقياً أو تضارباً ظاهرياً، وألا يكون المقيم أو فريق التقييم جزءاً من – أو تحت سيطرة – المؤسسة التي ينتمي إليها نشاط التدقيق الداخلي.

وينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشجع مراقبة وإشراف مجلس الإدارة على التقييم الخارجي لتقليل أي تضارب في المصالح سواء كان ظاهرياً أو محتملاً.

– المعيار 1320: التقارير المتعلقة ببرامج تأكيد وتحسين الجودة

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

وينبغي أن تتضمن الإفصاحات ما يلي:

- نطاق ووتيرة التقييمات الداخلية والخارجية.
- مؤهلات واستقلالية المقيم أو فريق التقييم بما فيها احتمالات وجود أي تضارب في المصالح.
- استنتاجات المقيمين.
- خطط الإجراءات التصحيحية.

التفسير:

يتحدد شكل ومحتوى وتواتر تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة من خلال المناقشات مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، مع مراعاة مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي والرئيس التنفيذي للتدقيق والمبينة في ميثاق التدقيق الداخلي. ولإثبات التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير، يُراعى تبليغ نتائج التقييمات الخارجية والتقييمات الداخلية الدورية حال انتهائها، في حين يتم تبليغ نتائج المراقبة المستمرة مرة في السنة على الأقل. وتضمّن نتائج هذه التقييمات رأي المقيم أو فريق التقييم بشأن درجة التقيد المشار إليها.

– المعيار 1321: استعمال عبارة "متقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"

إن الإشارة إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يتقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تكون مناسبة فقط إذا كانت مدعومة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

يكون نشاط التدقيق الداخلي متقيداً بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير عندما يحقق الغايات المنصوص عليها في المعايير ومبادئ أخلاقيات المهنة. إن نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تتضمن نتائج التقييمات الداخلية والخارجية على السواء. تنطبق نتائج التقييم الداخلي على كل أنشطة التدقيق الداخلي، كما تنطبق نتائج التقييم الخارجي على أنشطة التدقيق الداخلي الموجودة والمعمول بها لمدة لا تقل عن خمس سنوات.

- المعيار 1322: الإفصاح عن حالات عدم التقيد

عندما يكون من شأن عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو عملياته فيجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التقيد وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

المبحث الثاني: ماهية منهجية التدقيق الداخلي

يتم التطرق في هذا المبحث أولاً إلى مفهوم منهجية التدقيق الداخلي ومبادئها الأساسية، ثم يتم التطرق إلى إطار منهجية التدقيق الداخلي وذلك وفقاً لأفضل الممارسات المهنية المتعارف عليها دولياً أو ما يعرف بالإطار المرجعي الدولي، كما يتم التطرق إلى مراحل عملية التدقيق الداخلي بالتفصيل وذلك تبعاً للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

المطلب الأول: مفهوم منهجية التدقيق الداخلي ومبادئها الأساسية

التمييز بين المنهجية والطريقة:¹

لا توجد طريقة واحدة لدراسة موضوع، اعتماداً على مدى تعقيد الموضوع ومهارات الشخص المسؤول عن الدراسة، يمكن أن تكون الطريقة:

- مجموعة من العمليات لتبسيط المهمة؛
 - تذكير بالإجراءات التي يجب تذكرها؛
 - مجموعة من الأدوات لاستخدامها؛
 - نهج منظم، مما يجعل من الممكن تقسيم موضوع الدراسة إلى مهام بسيطة، وتسهيل مقارنة الدراسة مع دراسات أخرى مماثلة؛
 - إجراء يتم تطبيقه خطوة بخطوة، مع قائمة مراجعة يتم تحديد خطواتها في كل مرة يتم الانتهاء منها؛
- غالباً ما تكون الطريقة عبارة عن معرفة طورها شخص أو فريق يعمل في مجال ما. لذلك فإن المنهجية هي أيضاً شكل من أشكال الاستفادة من الخبرة.
- لكي يتمكن من التمييز أو التفريق بينهما، يمكننا القول إن المنهجية هي علم الطرق أو الأساليب.

¹ <https://fr.wikipedia.org/wiki/Méthodologie> consulter le : 28/5/2022.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

في ميدان التدقيق الداخلي منهجية التدقيق الداخلي هي مجموعة معينة من العمليات أو الإجراءات التي يتوجب الالتزام بها، وذلك بما يتفق مع التوجيهات والمعايير المعتمدة، أما طريقة التدقيق الداخلي فتشير إلى كيفية إجراء مهمة التدقيق الداخلي.

أولاً: مفهوم منهجية التدقيق الداخلي

يقصد بمنهجية التدقيق الداخلي الخطوات والإجراءات المتبعة لتوفير إطار تشغيلي موحد لأنشطة وعمليات التدقيق الداخلي بغرض تحديد العمليات والإجراءات التي يتوجب على المدققين الداخليين الالتزام بها أثناء تأدية وظائفهم، وذلك بما يتفق مع التوجيهات والمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.

إن الغرض أو الهدف من منهجية التدقيق الداخلي هو توفير المعايير والسياسات والإجراءات التشغيلية لنشاط التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير المهنية، بالإضافة إلى:¹

- وضع سياسات ومعايير للتخطيط والأداء، وإعداد تقارير عمل التدقيق؛
- وضع إجراءات عمل تهدف إلى مساعدة المدققين الداخليين في أداء مهامهم؛
- وضع منهجية موحدة لعملية التدقيق الداخلي وتقييم المخاطر، بحيث يتم توحيد تطبيق معايير التدقيق الداخلي.
- إضفاء طبيعة رسمية على السياسات الإدارية والتنظيمية لمكاتب التدقيق الداخلي لدى الجهات المعنية.
- تعريف المسؤولية والصلاحيات والمسائل لنشاط التدقيق الداخلي.
- المساعدة على تحقيق التناسق في تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي.
- وضع إطار لمنهجية موحدة لعملية التدقيق الداخلي وتقييم المخاطر.
- توفير مادة مرجعية للمساعدة في تدريب موظفي التدقيق الداخلي.
- التركيز على القيمة المضافة، فمعياري نجاح نشاط التدقيق الداخلي في القيام بمهامه هو مدى استفادة الإدارات الأخرى والأنشطة المدققة عليها من عملية التدقيق، وذلك عن طريق قياس القيمة التي ساهم التدقيق الداخلي في إضافتها للإدارة المدققة عليها، من خلال دراسة وفهم أسباب المشاكل والأخطاء والتركيز على كيفية العلاج الجذري لتلك المشاكل وعدم الاكتفاء برصدها فقط.

الممارسات التقليدية للتدقيق الداخلي ركزت على المشاكل المتعلقة بالنواحي المالية والمستندية فقط، وعلى مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المالية، ورصد المشاكل والأخطاء بدون توضيح أسبابها والحلول المقترحة لها. في حين أن الممارسات الحديثة اعتمدت على تحديد وتقييم المخاطر الاستراتيجية، وتطوير إجراءات الرقابة، وإضافة القيمة عن طريق تقديم التوصيات والمقترحات اللازمة، والحرص على عدم تكرار الأخطاء وتلافيها.

¹ دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، القرار رقم (1) مجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2013، ص 24

ثانيا: المبادئ الأساسية لمنهجية التدقيق الداخلي

منهجية التدقيق الداخلي تستند إلى خمسة مبادئ أساسية يمكن تطبيقها على العديد من المجالات الأخرى غير التدقيق الداخلي، ولكن نظراً لأنها تتعلق في المقام الأول بموضوعنا، فمن الجدير التذكير بها وهي: البساطة، الصرامة، وضوح المصطلحات، التكيف، الشفافية.

تتمثل المبادئ الأساسية لمنهجية التدقيق الداخلي في:¹

(1) البساطة: يجب أن نبدأ دائماً من البديهية "الطريقة الجيدة هي طريقة بسيطة". هذا التأكيد مهم عندما ينطبق على تقنية لا تزال قيد الإعداد والتطوير، والتي تتعدد في موضوعها الدراسات والنظريات والتجارب المختلفة. النظرية البحثية ضرورية، ومن خلالها ستتقدم وتتطور الممارسة. ولهذا لا يوجد سبب لإهمالها أو رفضها. كلما كانت المنهجية المتبعة بسيطة كلما كانت سهلة الفهم والتطبيق.

(2) الصرامة: يتطلب إجراء مهمة التدقيق الداخلي أقصى درجات الصرامة في تطبيق القواعد واحترام معايير الممارسة المهنية، هذه المعايير لا تحدد منهجية محددة، ولكنها تفرض وجود منهجية واحدة واتباع معايير عامة لسير العملية لا تتعارض مع بيئة وثقافة المؤسسة.

ولكن في إطار ثقافة تدقيق محددة، فإن مطلب الأسلوب ضروري ويكون مشروط بصرامة الأعمال، فالمدققون في وقت مضى بذلوا قصارى جهودهم وفقاً لسلوكياتهم ومهاراتهم للقيام بمهام التدقيق دون الاعتماد على منهجية موحدة، وتدرجياً بمجرد تحديد أهداف التدقيق الداخلي بوضوح وظهور مفهوم الرقابة الداخلية، تم وضع منهجية صارمة تطبق من طرف جميع المدققين الداخليين تستعمل مصطلحات ومفردات عالمية وموحدة. معايير التدقيق الداخلي لم تحدد المنهجية المتبعة من قبل المدقق ولكن فرضت عليه أن يعتمد على واحدة تكون صارمة لضمان سير حسن لمهامه.

(3) وضوح المصطلحات: إذا تم قبول المصطلحات الأساسية والاعتراف بها من قبل الجميع فهذا يعني إتباع منهجية واحدة، لكن في الواقع وفي الممارسات اليومية للمدققين نجد تسميات ومصطلحات مختلفة تعني أحياناً نفس الشيء، الاختلاف في تسمية المصطلحات يؤدي إلى فروق دقيقة في تطبيق المبادئ.

كم أن المصطلحات ناتجة عن تعبير ثقافة المدققين الداخليين في ممارساتهم المهنية لأعمال التدقيق الداخلي، وترجمتها تختلف حسب ثقافة وبيئة القيام بمهام التدقيق الداخلي، وبالتالي اختلاف المنهجية المتبعة، وعليه كمبدأ أساسي يجب أن تكون المصطلحات واضحة وموحدة أو نسبية اختلافها ضئيلة تسمح بوصف منهجية محددة المهم فيها وجود طريقة معينة واحترام للمعايير الأساسية.

يتوجب على المدقق استخدام كلمات سهلة الفهم ومستعملة في مجال التدقيق لضمان وصول المعلومة.

¹ JACQUES RENARD , THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE 7^E EDITION, PRIME PAR L'IFACI, EYROLLES EDITIONS D'ORGANISATION, 2010, P205.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

4) التكيف: المنهجية المتبعة تكون موحدة لكنها ليست متطابقة، لأن كل مدقق داخلي يعمل في بيئته مع زملائه ويستخدم بشكل طبيعي منهجية يجب أن تكون قابلة للتكيف مع هذه البيئة.

وهذا هو السبب في أن المنهجية تحدد المبادئ التي يجب احترامها، ولكن في الممارسة العملية، تترك حرية كاملة لتطبيقها بصرامة ومرونة.

وبالتالي نجد في الممارسة تفسيرات مختلفة لمبادئ متطابقة. على مر السنين، تظهر أفضل الممارسات وتفرض نفسها ولكن التطور ثابت والصورة تظل غير متجانسة. وبنفس هذه المبدأ تحدد معايير التدقيق المهني عمومًا المبادئ ولكنها تحصر على عدم قول كيف ينبغي للمرء أن يفعل ذلك أي كيفية تطبيقها، مع الاحتفاظ بهذه القواعد للشروط العملية للتطبيق غير ملزم ولكنه موثوق.

يستخدم المدقق منهجية واحدة لكنها ليست متشابهة في جميع المهام الموكلة إليه لذلك يجب عليه أن يكيفها مع الوضع.

5) الشفافية: هدف المنهجية هو توضيح ورسم الإجراءات والمراحل بدقة، وشفافية المنهجية تسعى إلى عدم مفاجئة الخاضعين للتدقيق الداخلي وتبسيطهم في حالة عدم الإمتثال، وأن هدف التدقيق الداخلي هو خدمة الخاضعين للتدقيق الداخلي باطلاعهم بكل وضوح وشفافية على أهمية النتائج والحاجة إلى التصرف وفقا لنتائج هذا العمل الفني بعيدا عن التفتيش والبحث.

هدف التدقيق الداخلي هو إطلاع المسؤولين عن النتائج المتوصل لها من عملية التدقيق وإعطائهم النصائح والارشادات لتصحيح النقائص لذلك يتوجب عليه عدم إخفاء أي معلومة والتحاور المستمر معهم.

المطلب الثاني: إطار منهجية التدقيق الداخلي

وفقا لأفضل الممارسات المهنية المتعارف عليها دوليا، فإن مهام التدقيق الداخلي يتم تنفيذها ضمن إطار وفقا للمراحل الموضحة أدناه بحيث يتضمن كل عنصر من كل مرحلة وصفا للعمليات والإجراءات التي يتم القيام بها، بالإضافة إلى المخرجات الرئيسية التي تتمثل في الأهداف المرجوة من هذا العنصر، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أولاً: المرحلة الأولى: التخطيط: حسب المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين تضمن المعيار 2010 التخطيط ما يلي: ¹

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.

ومن أجل وضع خطة مبنية على المخاطر، يتشاور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة ويكتسب فهما لاستراتيجيات المؤسسة، وأهداف العمل الرئيسية، والمخاطر المرتبطة، وأساليب إدارة المخاطر.

¹ المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) ، معهد المدققين الداخليين، قام بترجمة هذه المعايير الى اللغة العربية فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

ويجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق مراجعة وتعديل الخطة حسب الاقتضاء للاستجابة للتغيرات في أعمال، ومخاطر، وعمليات، وبرامج، ونظم المؤسسة والضوابط الرقابية فيها.

تتضمن المرحلة العناصر التالية:

العنصر الأول: التحليل الاستراتيجي

تهدف عملية التحليل الاستراتيجي للتوصل إلى درجة من الفهم المبني للأهداف الاستراتيجية والتشغيلية للإدارة، وكذلك البيئة المحيطة بها بما تتضمنه من تحديات وفرص، بالإضافة إلى كيفية تعامل تلك الإدارة مع التحديات والمخاطر التي قد تواجهها، ومن أهم العمليات التي يتم القيام بها ما يلي:¹

• جمع المعلومات الأساسية: يساعد الاطلاع عليها في التوصل إلى فهم مبني لأنشطة وعمليات الإدارة والبيئة المحيطة بها، ومن أهم المعلومات الأساسية التي يمكن الإطلاع عليها ودراستها ما يلي:

- الهيكل التنظيمي للإدارة والسياسات والإجراءات المتبعة؛
 - رأي وتوقعات الإدارة العليا والإدارة التنفيذية والأطراف المعنية الأخرى؛
 - تقارير الجهات الرقابية (الداخلية والخارجية) السابقة؛
 - التغييرات الجوهرية في بيئة العمل مثل الإدارة، البيئة المحيطة، القوانين واللوائح المنظمة، الخ؛
 - إجراء المقابلات: تعتبر المقابلات مع المسؤولين عن الأنشطة المدقق عليها من أهم الوسائل التي تساعد على اكتمال عملية فهم الأنشطة وبيئة العمل، حيث أنها تتيح الفرصة للحصول على المعلومات اللازمة من ذوي الخبرة وأصحاب الاختصاص في كل مجال من المجالات.
- ويتمثل الهدف من عملية إجراء المقابلات في فهم الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية والبيئة المحيطة والمخاطر التي قد تواجه تحقيق أهداف الإدارة المعنية بالإضافة إلى الإجراءات المتخذة لمواجهة أو الحد من آثار المخاطر والمعوقات التي قد تتعرض لها الإدارة المدقق عليها.

• معالجة المعطيات: يتم حصر كافة البيانات في ضوء الاجتماعات مع مسؤولي الأنشطة وكذلك المعلومات الأساسية التي تم الاطلاع عليها، للوصول إلى فهم كامل لما يلي: الأهداف؛ الاستراتيجيات؛ العمليات والأنشطة؛ المبادرات؛ نقاط القوة والضعف؛ الفرص والتحديات.

كما يراعى استشارة مستشار قانوني متخصص في كل المسائل التي تنطوي على أي اعتبارات قانونية.

العنصر الثاني: تقييم المخاطر

يقوم مكتب التدقيق الداخلي "وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي" معيار رقم 2120 في شأن إدارة المخاطر بتقييم المخاطر لغرض وضع خطة التدقيق فقط وتصنيف الأنشطة وفقاً للمخاطر المتعلقة بها.

¹ دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، القرار رقم (1) مجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2013، ص-ص: 29-30

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

يقوم المكتب بتقييم المخاطر لأغراض مهام التدقيق بناءً على المعلومات التي تم الحصول عليها خلال مرحلة التحليل الاستراتيجي، وبالاعتماد على رأي الإدارة المدقق عليها وذلك عن طريق الحصول على التغذية العكسية من تلك الإدارة والتي تعتبر المسؤول الأول والمصدر الرئيسي عن تحديد وتقييم وإدارة المخاطر المتعلقة بأنشطتها. يقوم المكتب بتقييم المخاطر للنشاط الذي يتم تدقيقه والتحقق من وجود أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها، وفي حالة عدم وضوح أو توثيق عملية تقييم المخاطر، فإنه يجوز لمكتب التدقيق الداخلي أن يقدم المشورة للإدارة المعنية دون التأثير على استقلاليته.

المشورة تتعلق بشأن تصميم وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية واستراتيجيات الحد من المخاطر، إلا أن مسؤولية اختيار تلك الأنظمة والاستراتيجيات تقع على عاتق الإدارة العليا في حين أن مسؤولية الالتزام والتطبيق تقع على عاتق الإدارة التنفيذية.

تقييم المخاطر يكون باستمرار بحيث يساهم في تعزيز قدرة الإدارة العليا والتنفيذية على تحديد وفهم وإدارة المخاطر الرئيسية التي تعيق تحقيق أهدافها، ويوفر عملية ستصبح حجر الأساس لتحديد أولويات المخاطر والتركيز على المجالات التي تستحق الرصد والاهتمام من قبل الإدارة العليا.

علاوة على ذلك، فإن هذه العملية تبني الثقة والمعرفة التي تجعل الإدارة أكثر خبرة في فهم المخاطر التي تتحملها وكيفية إدارتها وما ينبغي القيام به لإدارة تلك المخاطر بأسلوب أكثر فعالية ونجاح.

من المسؤوليات الرئيسية لمكتب التدقيق الداخلي التأكد من إعداد خطة التدقيق السنوية من واقع خطة التدقيق الشاملة وبناءً على معلومات موثوقة وكاملة ودقيقة من عمليات وأنشطة ومخاطر، حيث أن توافر القدر الكافي من المعلومات عن المخاطر التي تتعرض لها الجهة المدققة لدى مكتب التدقيق الداخلي هو جزء أساسي وحيوي لعملية إعداد خطة التدقيق السنوية.

المضمون: تتضمن عملية تقييم المخاطر التالي: ¹

- فهم استراتيجية الإدارة وأهدافها.
- تكوين فهم مبدئي للعمليات الرئيسية والمخاطر للجهة المعنية، والعمل على اتساقها مع استراتيجية الهيئة وأهدافها من جهة ومع استراتيجية الدولة من جهة أخرى.
- فهم مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية على المستويات المختلفة للجهة المعنية مثل الإطار العام للدولة ولائحة قواعد السلوك المهني والفصل بين المهام المتعارضة واستمرارية الأعمال وخطة التعافي من الكوارث وعمليات إعداد التقارير المالية في نهاية الفترات المحددة لذلك، وبرامج منع واكتشاف الاحتيال... الخ.
- فهم مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية على العمليات الرئيسية والموثقة في السياسات والإجراءات.
- تحديد نطاق تقييم المخاطر بمساهمة كل أصحاب العلاقة.
- تقييم وتحديد الأولويات الخاصة بالمخاطر الرئيسية من قبل أصحاب العلاقة.

¹ دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، القرار رقم (1) مجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2013، ص 31

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

- إصدار تقارير عن نتائج تقييم المخاطر بغرض التركيز على عمليات الهيئة ذات المخاطر العالية.
- إن المخاطر الرئيسية ترتبط بظروف وأحداث وأعمال مهمة أو بعدم إنجاز تلك الأعمال الهامة مما قد يؤثر سلبا على قدرة الهيئة على تحقيق أهدافها.

العنصر الثالث: إعداد خطة التدقيق الاستراتيجية الشاملة

يقصد باستراتيجية التدقيق الشاملة للخطة التي يضعها المكتب بهدف إنجاز عملية التدقيق خلال الفترة المحددة، ولتحقيق ذلك، يقوم مدير المكتب بتوزيع العمل بين فريق التدقيق بحسب طبيعة الأنشطة والعمليات التي سيتم تدقيقها طوال فترة الخطة والتي تكون عادة من (3) إلى (5) سنوات عن طريق برنامج تنفيذي يعكس أهداف الخطة على شكل إجراءات وخطوات عملية يمكن متابعتها والإشراف على تنفيذها.

تغطي استراتيجية التدقيق النطاق والتوقيت والتوجيه المتوقع للتدقيق ومسيرة العملية ابتداء من معرفة طبيعة نشاط الإدارة التي سيتم التدقيق عليها إلى إعداد التقرير، تكون هذه الخطة بمثابة خارطة طريق ترشد لتطوير خطة التدقيق السنوية التي تكون عادة الأكثر تفصيلا، وعليه يجب أن تحتوي خطة التدقيق الاستراتيجية الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع خطة التدقيق السنوية بحيث تكون واضحة وكافية لإعداد الخطة السنوية حتى ولو في حال تغيير موظفي المكتب.

بالإضافة إلى ذلك يراعى أن تكون مرنة بما يكفي لاستيعاب أي تغييرات قد تطرأ، ويتم اعتمادها من الإدارة العليا، وفي حالة حدوث تعديلات ناتجة عن إعادة تقييم المخاطر فإن هذا التعديل يجب أن ينعكس في خطة التدقيق الداخلي الاستراتيجية (الشاملة)، كما يجب أن يعتمد أيضا من الإدارة العليا، وينبثق عن الخطة الاستراتيجية كل من خطة التدقيق وميزانية التدقيق.¹

1- خطة التدقيق السنوية: خطة التدقيق السنوية تأتي تطبيقا لخطة التدقيق الاستراتيجية (الشاملة) مع إضافة

التعديلات، إذا تطلب الأمر، ويتم اعتمادها بشكل سنوي وتعميمها على الإدارات المعنية في الجهة وبناء على خطة التدقيق السنوية يتم إعداد ميزانية التدقيق، وعليه تعتبر خطة التدقيق الاستراتيجية الشاملة إلى برنامج شامل تفصيلي للعمل الذي سيتم إنجازه بواسطة الفريق فهي تحدد الإجراءات التفصيلية للتدقيق التي تمكن الفريق من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف التدقيق ولذلك يجب أن تكون هذه الخطة مكتوبة.

تتضمن خطة التدقيق السنوية التفاصيل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المتعلقة بالأنشطة والعمليات التي سيتم تدقيقها، ويتوقف شكل ونطاق التفاصيل الخطة على الحكم المهني لمدير المكتب حيث تتفاوت هذه التفاصيل تبعا لاختلاف حجم وتعقيد النشاط والعملية الخاضعة للتدقيق وعلى الأهمية النسبية وعلى خبرة الفريق.

يقصد بطبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات التدقيق ما يلي:

طبيعة إجراءات التدقيق: هي إجراءات تدقيق خاصة التي يتم استخدامها وتطبيقها على عناصر ومفردات معينة.

¹ دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، القرار رقم (1) مجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2013، ص 43

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

نطاق إجراءات التدقيق: هي عدد العناصر والمفردات التي سيتم تطبيق الإجراءات عليها، مثل حجم العينة، وعدد الاختبارات المختلفة التي سيتم إنجازها.

توقيت إجراءات التدقيق: يتمثل في الوقت المناسب والملائم للقيام بإنجاز كل إجراء من إجراءات التدقيق.

2- الاعتبارات الواجب مراعاتها عند إعداد خطة التدقيق على سبيل المثال لا حصر:¹

- الحصول على الفهم الكامل لطبيعة النشاط وبيئة ومخاطر الأعمال المتعلقة به.
 - مستويات الأهمية النسبية المحددة لأغراض التدقيق.
 - التقديرات الخاصة بالمخاطر الضمنية الملازمة ومخاطر الرقابة الداخلية.
 - توقيت اختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية.
 - المخاطر التي تتطلب انتباهاً وعناية خاصة مثل الأخطاء الجسيمة وحالات الغش أو وجود أطراف مرتبطة.
 - المجالات المحاسبية المعقدة ومن ضمنها المجالات التي تحتوي على تقديرات محاسبية.
 - الحاجة لاشتراك مراجعين آخرين أو خبراء في عملية المراجعة.
 - إعادة النظر في الخطة وبرنامج التدقيق كلما دعت الضرورة لذلك أثناء فترة التدقيق.
 - التوثيق الكامل لخطة التدقيق وما يستجد عليها من تغيير أو تحديث أثناء عملية التدقيق.
- 3- مزايا خطة التدقيق السنوية: تحقق خطة التدقيق السنوية عدداً من المزايا أهمها توفير التعليمات لفريق العمل وأداة الرقابة على الوقت المستنفذ في كل خطوة من خطوات التدقيق، والخطة التي يتم إعدادها واستخدامها بشكل جيد تمثل ما يأتي:

1. دليل إثبات على التخطيط الملائم لأعمال التدقيق.
 2. السماح لأعضاء الفريق بتقييم النطاق المقترح لعمليات التدقيق وإمكانية إجراء أي تعديلات على إجراءات التدقيق قبل القيام بتنفيذها.
 3. إرشاد أعضاء الفريق الأقل خبرة حيث توضح الخطة خطوات التدقيق التي يجب أن يقوم بها كل عضو في الفريق.
 4. دليل إثبات على إنجاز العمل حيث يوقع كل عضو في الفريق على الإجراء الذي قام بتنفيذه لإثبات القيام بذلك العمل بشكل كامل.
 5. دليل إثبات على أنه تم مراعاة مخاطر الرقابة الداخلية عند إعداد الخطة.
- إن اختيار المخاطر وتحديد الاختبارات ومدى تطبيقها يتطلب مهارات وأحكام مهنية عالية المستوى، وعليه ينبغي أن تشمل خطة التدقيق السنوية جميع المخاطر الرئيسية بشرط ألا تكون مبالغ فيها أو غير مناسبة من حيث كمية الجهد المطلوب لتنفيذها، كما ينبغي على مدير مكتب التدقيق الداخلي أن يضع المعايير التي على أساسها سوف يتم اختيار المخاطر والاختبارات ومناقشتها مع لجنة التدقيق.

¹ دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، القرار رقم (1) مجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2013، ص44

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

من الطبيعي اختيار جميع المخاطر المتبقية ذات التصنيف العالي ضمن نطاق الاختبارات السنوية بحيث تشمل الدرجات الوظيفية والمهارات المختلفة المطلوبة ومن ثم تقديمها للتدقيق والاعتماد من قبل لجنة التدقيق. يتعين على مدير مكتب التدقيق الداخلي تبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة من الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط التدقيق، وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال وتلاقي ازدواجية الجهود، "معيار التدقيق الداخلي رقم 2050 في شأن التنسيق والاعتماد"

4- خطوات إعداد خطة التدقيق السنوية: تتمثل في:¹

الخطوة الأولى: إدراج نتائج عملية تقييم المخاطر

يتم أخذ عملية تقييم المخاطر في الحسبان عند إعداد خطة التدقيق السنوية بغرض التأكد من تغطية كافة المخاطر المتعلقة بالأنشطة، كما يجب توزيع جهود التدقيق الداخلي بطريقة سليمة لضمان تغطية الأنشطة التي تتعرض لمخاطر عالية مع الأخذ في الاعتبار الأهداف العامة للهيئة.

الخطوة الثانية: تحديد الأنشطة الواجب إدراجها

هناك العديد من الأسس التي يتم اتباعها لضمان إضافة القيمة إلى الهيئة وتلبية توقعات الإدارة العليا من مكتب التدقيق الداخلي بالإضافة إلى تغطية الأنشطة التي تتعرض لمخاطر عالية والتي يكون لها تأثير كبير على تحقيق أهداف الهيئة، وتتمثل تلك الأسس فيما يلي:

• نتائج عملية تقييم المخاطر،

• توجهات الإدارة العليا والإدارة التنفيذية.

كما يجب أن يتم ترتيب أولوية الأنشطة الخاضعة لعملية التدقيق وفقاً للعائد والقيمة المضافة المتوقعة منها، بحيث تكون قيمة العائد من التدقيق على تلك الأنشطة أكبر من التكلفة المتوقعة لانتهاء من عملية التدقيق وتتمثل تلك التكلفة في قيمة الوقت المستغرق من المدققين الداخليين في الانتهاء من التدقيق على تلك الأنشطة.

الخطوة الثالثة: تحديد توقيت التدقيق والموارد المطلوبة

يجب مراعاة أن تكون خطة التدقيق مرنة بما يكفي لاستيعاب أي تغيرات قد تطرأ خلال عملية التخطيط والتنفيذ، ويمكن تحقيق ذلك بإضافة وقت احتياطي يمثل نسبة معينة من وقت التدقيق الفعلي لمواجهة أي تغير.

وحتى يتسنى تقدير الوقت المستغرق في عملية التدقيق بشكل دقيق، يجب مراعاة التوقيت اللازم لإجراء كافة العمليات التالية بالإضافة إلى الوقت الاحتياطي الذي تم الإشارة إليه مسبقاً:

• الوقت اللازم للتخطيط لعملية التدقيق.

• الوقت اللازم لتنفيذ عملية التدقيق.

• الوقت اللازم لانتهاء من إعداد التقارير.

• الوقت اللازم لمناقشة الملاحظات والتقارير مع الإدارة المدقق عليها.

¹ دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، القرار رقم (1) مجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2013، ص-ص: 46-48

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

- الوقت اللازم لتحديث خطة التدقيق في حالة وجود تغييرات.
- الوقت اللازم للتدريب والتطوير.
- الوقت اللازم للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بتنفيذ التدقيق، مثل وقت الانتقال، إجراء المقابلات، والزيارات مع الموظفين، إعداد متطلبات التدقيق وغيرها.

وعلى مدير مكتب التدقيق الداخلي التأكد من كفاءة وكفاية الموارد البشرية وقدرتها على إتمام عملية التدقيق الداخلي بالإضافة إلى وجود المهارات الأساسية اللازمة للانتهاء من تلك العمليات في الوقت المحدد، كما يجب الأخذ في الحسبان وجود بعض الأنشطة التي يتطلب التدقيق عليها وجود كفاءات ومهارات متخصصة، على سبيل المثال التدقيق على أنشطة التأمين تحتاج إلى خبرة في مجال التأمين، والتدقيق على نشاط المشاريع يحتاج إلى خبرة في مجال المشروعات الإنشائية وهكذا.

الخطوة الرابعة: اعتماد الخطة السنوية

يجب اعتماد الخطة السنوية من الإدارة العليا، كما يجب أن تشمل تلك الخطة على ما يلي:

1. الأنشطة المقترحة التدقيق عليها خلال السنة.
2. توقيت كل نشاط على حدى، أي توزيع الأنشطة على الوقت المحدد للخطة المعتمدة.
3. الفترة الزمنية اللازمة لكل نشاط، تاريخ البدء وتاريخ الانتهاء.

الخطوة الخامسة: تحديث خطة التدقيق الداخلي، عملية إعادة تقييم الخطة

قد يتبين من خلال إجراءات التدقيق وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي على الأنشطة المختلفة، أن بعض الأنشطة قد تعرضت للمخاطر أعلى أو أقل مما تم تقييمه مسبقا، كما يتبين أيضا عدم كفاءة بعض الإجراءات الرقابية. ونظرا لأن خطة التدقيق الداخلي تتسم بالمرونة والاستجابة للتغيرات المحيطة، فإنه يمكن تعديل خطة التدقيق الداخلي في حالة وجود تغيير جوهري في تقييم درجة تعرض الأنشطة للمخاطر المختلفة والذي ينتج من خلال إجراءات التدقيق الداخلي.

في جميع الأحوال، ينبغي اعتماد أي تعديل على الخطة السنوية من الإدارة العليا، على أن يتم بيان التعديل وسببه، وتحدد الإشارة إلى أن أسباب تعديل خطة التدقيق السنوية قد تكون نتيجة لأي تغييرات سواء كانت داخلية أو خارجية منها على سبيل المثال لا الحصر:

- تغيرات في الهيكل التنظيمي أو التشغيلي لنشاط معين أو مجال أو وحدة معينة.
- تغيرات في الهيكل المالي أو التشغيلي أو التنظيمي للهيئة.
- التغيرات الإدارية.
- التغيرات في المخاطر والعوامل المشاركة في المخاطر.
- التغيرات في السياسات والإجراءات والأنظمة والتكنولوجيا.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

ثانياً: المرحلة الثانية: التنفيذ: حسب المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين تضمن المعيار 2300 تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي ما يلي: ¹

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

تحديد المعلومات: يجب على المدققين الداخليين تحديد معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

التحليل والتقييم: يجب على المدققين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.

توثيق المعلومات: يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.

الإشراف على المهمة: يجب الإشراف على مهام التدقيق بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها، والتأكد من جودتها، وتطوير فريق العمل.

ثالثاً: المرحلة الثالثة: التبليغ: حسب المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين تضمن المعيار 2400 تبليغ النتائج ما يلي: ²

يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهام التدقيق.

بحيث يجب أن تشمل تبليغات مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة، ونطاقها، ونتائجها، وأن تكون التبليغات صحيحة، وموضوعية، وواضحة، وموجزة، وبناءة، وكاملة، وحسنة التوقيت.

ملاحظة: يمكن إضافة مرحلة أخرى رابعة تتمثل في مراقبة تقدم الإدارة المعنية في تنفيذ خطط العمل بناء على الخطط المدرجة في تقرير التدقيق النهائي مع جدول التنفيذ.

يمكن تلخيص المهام والمسؤوليات خلال مراحل عملية التدقيق الداخلي في الجدول التالي: ³

¹ المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) ، معهد المدققين الداخليين، قام بترجمة هذه المعايير الى اللغة العربية فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017

² المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) ، معهد المدققين الداخليين، قام بترجمة هذه المعايير الى اللغة العربية فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017

³ دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، القرار رقم (1) مجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2013، ص 50

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

الجدول 1-2 ملخص المهام والمسؤوليات خلال مراحل عملية التدقيق الداخلي

المرحلة	تخطيط المهمة	العمل الميداني	إعداد وإصدار التقرير	المراقبة والمتابعة
المسؤول	لجنة التدقيق ومكتب التدقيق الداخلي. الإدارة التنفيذية.	مكتب التدقيق الداخلي.	مكتب التدقيق الداخلي.	لجنة التدقيق ومكتب التدقيق الداخلي. الإدارة التنفيذية.
الوصف	إجراء المشاورات الأولية مع أصحاب العلاقة للحصول على المعلومات والمدخلات. وضع نطاق وأهداف ومنهجية عملية التدقيق وتأكيدهما مع الإدارة محل التدقيق. تحديد ميزانية عملية التدقيق (ساعات العمل المتوقعة) وتشكيل الفريق. توثيق الأنظمة والعمليات. وضع برنامج تدقيق مفصل.	تنفيذ عملية التدقيق. تحديد الملاحظات. إجراء المقابلة الختامية.	إعداد وإرسال تقرير التدقيق الداخلي المبدئي. استلام خطط عمل الإدارة. إعداد وإرسال تقرير التدقيق النهائي المتضمن لخطط عمل الإدارة.	مراقبة تقدم الإدارة المعنية في تنفيذ خطط العمل بناء على الخطط المدرجة في تقرير التدقيق النهائي مع جدول التنفيذ.
المخرجات الرئيسية	خطاب تخطيط التدقيق. نموذج نطاق التدقيق. برنامج التدقيق المفصل.	نموذج الملاحظات	تقرير التدقيق الداخلي المبدئي خطة عمل الإدارة تقرير التدقيق النهائي	تقرير المتابعة

المصدر: دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، القرار رقم (1) مجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2013، ص 50

المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي

وفقاً لمعايير الأداء وطرق التطبيق العملية المرتبطة بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الذي يحدد مبادئ إجراء مهمة التدقيق الداخلي، وفقاً لهذه المبادئ تتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل هي:

1) مرحلة التحضير أو التخطيط: تتم هذه المرحلة من خلال عشرة (10) خطوات كما يلي:

الخطوة الأولى: إعداد خطة أو مخطط التدقيق الداخلي: وهي الخطوة الأساس حيث تركز على:

- أ- وضع أهداف للتدقيق ونطاق للعمل.
- ب- الحصول على معلومات كافية عن الأنشطة التي سوف يتم تدقيقها.
- ج- تحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق.
- د- تحديد الجوانب المختلفة التي تحتاج اهتماماً أكبر أثناء عملية التدقيق.
- هـ- كتابة برنامج التدقيق وتحديد كيف ومتى ومن ترسل نتائج عملية التدقيق.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

- الحصول على موافقة مسؤول قسم التدقيق الداخلي على خطة أعمال التدقيق.
- الخطوة الثانية: تحديد أهداف ونطاق المهمة:¹ هدفها تحديد أهداف ونطاق ومنجزات المهمة، اعتماداً على الحدث المنشئ أو الذي أطلق المهمة ووفقاً لتوقعات عملاء المهمة.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2210 أهداف مهمة التدقيق الداخلي.
- 2210 ت. 1 تقييم المخاطر وتخطيط المهمة.
- المدخلات: خطة أو مخطط التدقيق الداخلي للفترة، المتطلبات الداخلية (التنظيم)، المتطلبات الخارجية (اللوائح، خصوصية القطاع)، وتواريخ مقدرة لبداية ونهاية المهمة.
- المخرجات: الأمر بالمهمة
- الخطوة الثالثة: تحليل العمليات وأهدافها:² هدفها فهم المجال المدقق وتحدياته والعمليات المنفذة وأهدافها.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2200-1 تخطيط المهمة
- المدخلات: المعلومات الواردة مباشرة من المجال المدقق، معلومات من مناطق أخرى في المنظمة تتعلق بالميدان الخاضع للتدقيق، معلومات خارج المنظمة.
- عوامل النجاح الرئيسية: التعرف على كيفية استغلال نماذج العمليات الموجودة، الداخلية والخارجية.
- المخرجات: وصف عمليات المجال الخاضع للتدقيق وأهدافها.
- الخطوة الرابعة: تحديد وتقييم المخاطر:³ هدفها إجراء جرد للأحداث التي يمكن أن تمنع تحقيق أهداف الهيئة الخاضعة للتدقيق، وقياس احتمالية حدوثها وتأثيرها.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2200-1 تخطيط المهمة
- 2210-1 ت. 1.1 تقييم المخاطر في تخطيط المهمة
- المدخلات: وصف عمليات المجال الخاضع للرقابة وأهدافها، من المحتمل وجود خرائط مخاطر موجودة مسبقاً، نتائج مهام التدقيق السابقة، تاريخ الحادث، مراجع المخاطر الخارجية
- عوامل النجاح الرئيسية: التعاون مع الجهات الخاضعة للتدقيق.
- المخرجات: مخطط المخاطر للمجال الخاضع للتدقيق
- الخطوة الخامسة: تحديد أهداف التدقيق الداخلي:⁴ تهدف إلى تحديد نطاق العمل الذي يتعين القيام به في الميدان.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2200 التخطيط
- المدخلات: مرجعية التدقيق مصادق عليه أو معتمد، أمر بالمهمة.

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI), p-p : 9-10

² Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 13-14

³ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 15-16

⁴ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 21-22

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

- عوامل النجاح الرئيسية: قياس المخاطر بشكل صحيح.
- المخرجات: أهداف التدقيق.
- الخطوة السادسة: إعداد برنامج العمل: ¹ هدفها تحديد إجراءات التدقيق التي ستحقق أهدافه.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2240 ، 2240 ت.1 برنامج عمل المهمة
2240-1 برنامج عمل المهمة
2240 ت.1-1 الموافقة على برامج العمل
- المدخلات: مرجعية التدقيق، أهداف التدقيق
- عوامل النجاح الرئيسية: التعرف على كيفية تحديد مصادر المعلومات، تحديد معايير جودة الأدلة (كافية، ذات صلة، موثوقة).
- المخرجات: برنامج العمل.
- الخطوة السابعة: ضبط الميزانية وتخصيص الموارد: ² هدفها تقييم الموارد اللازمة لتنفيذ برنامج العمل. تحديد الموارد المتاحة وتخصيصها لتنفيذ برنامج العمل.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2030 إدارة الموارد
2030-1 إدارة الموارد
2230-1 الموارد المخصصة للمهمة
- المدخلات: أمر المهمة، برنامج العمل
- عوامل النجاح الرئيسية: التعريف الدقيق لإجراءات التدقيق المطلوب تنفيذها، توقع مسؤول التدقيق الداخلي للموارد اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق.
- المخرجات: برنامج عمل مزود بالميزانية والجدول الزمني
- الخطوة الثامنة: تقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية: ³ هدفها تحديد الضوابط الرئيسية الموجودة وتقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالمعايير الخارجية إذا كانت تطبق.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2200 التخطيط
2120 إدارة المخاطر
2120 ت.1-1 تقييم المخاطر
- المدخلات: وصف عمليات المجال الخاضع للتدقيق وأهدافها، تخطيط المخاطر في المجال الخاضع للتدقيق
- عوامل النجاح الرئيسية: سبق أن تم تحديد الأهداف الرئيسية، وجود إطار رقابة ذات صلة، التعاون مع الجهة الخاضعة للتدقيق.

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 23-24

² Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 25-26

³ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 17-18

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

- المخرجات: إطار عمل أو مرجعية التدقيق
- الخطوة التاسعة: المصادقة على مرجعية التدقيق:¹ تهدف إلى التحقق مع المدققين من المرجع الذي سيتم من خلاله تقييم نظام الرقابة الداخلية خلال مهمة التدقيق.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2210. ت 1-1 تقييم المخاطر في تخطيط المهمة
- المدخلات: مرجعية التدقيق
- عوامل النجاح الرئيسية: القيام بإجراء المصادقة على المستوى الهرمي المناسب.
- المخرجات: مرجعية التدقيق مصادق عليه.
- الخطوة العاشرة: المصادقة على تنظيم المهمة:² هدفها الموافقة رسميا على برنامج العمل.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2240. ت 1-1 الموافقة على برامج العمل
- المدخلات: برنامج العمل.
- عوامل النجاح الرئيسية: ضمّن في برنامج العمل ملخصًا للعناصر التي تسمح بإجراء هذه المصادقة أو التفعيل.
- المخرجات: برنامج العمل المصدق عليه.
- (2) مرحلة التنفيذ: تتم هذه المرحلة من خلال خمسة (05) خطوات كما يلي:
- الخطوة الحادية عشرة: عقد اجتماع بدء مرحلة التنفيذ (الجلسة الافتتاحية):³ هدفها تجسيد البداية الرسمية لمرحلة إنجاز المهمة وشرح محتواها وطرائقها.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 1000-1 ميثاق التدقيق الداخلي
- 1-2200 تخطيط المهمة
- المدخلات: أمر بالمهمة، ميثاق التدقيق، تنظيم المهمة المصادق عليها، برنامج العمل ، الموارد.
- عوامل النجاح الرئيسية: تحضير دعائم الاجتماع، تنظيم الاجتماع أخذا في الاعتبار وجود وحضور المشاركين، البدء بسرعة مرحلة الإنجاز بعد هذا الاجتماع، حضور المسؤولين عن الأنشطة المدققة.
- المخرجات: محضر الاجتماع الافتتاحي، رزنامة المقابلات الأولى، قائمة الاتصال بالمعنيين.
- الخطوة الثانية عشرة: جمع المعلومات وتجميع أدلة التدقيق:⁴ هدفها الحصول على أدلة على قدرة أنظمة الرقابة الداخلية للسيطرة على المخاطر أم لا.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2310-1 تحديد المعلومات
- 1-2320 التحليل والتقييم

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 19-20

² Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 27-28

³ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 11-12 , 29-30

⁴ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 31-32

2330-1 توثيق المعلومات

- المدخلات: برنامج العمل.
 - عوامل النجاح الرئيسية: الوصول إلى الموارد (البيانات ، البشرية ، التقنية ، إلخ).
 - المخرجات: بطاقات الاختبارات.
- الخطوة الثالثة عشرة: المصادقة على أدلة التدقيق:¹ هدفها التحقق مع الخاضعين للتدقيق من نتائج اختبارات التدقيق.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2300 إتمام المهمة.
 - المدخلات: بطاقات الاختبار.
 - عوامل النجاح الرئيسية: التوثيق الدقيق لنتائج اختبار التدقيق.
 - المخرجات: بطاقات الاختبار مصادق عليها.
- الخطوة الرابعة عشرة: تحليل الأسباب وإعداد التوصيات:² هدفها تحديد أسباب عدم تنفيذ الرقابة بشكل مرض، إعداد الإجراءات التصحيحية.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2410-1 محتوى التبليغ.
 - المدخلات: بطاقات الاختبار مصادق عليها.
 - عوامل النجاح الرئيسية: المشاركة الفعالة للجهات الخاضعة للتدقيق.
 - المخرجات: ملاحظات التدقيق مصادق عليها من طرف الجهة المدققة.
- الخطوة الخامسة عشرة: إجراء الاجتماع الختامي:³ هدفها المصادقة من طرف مسؤولي الهيئة المدققة على صحة الاتساق والصياغة النهائية لجميع الملاحظات الخاصة بالتدقيق.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2400 تبليغ النتائج
- 2410-1 محتوى التبليغ
- المدخلات: مصادقة المدققين على ملاحظات التدقيق، نقاط القوة
 - عوامل النجاح الرئيسية: المصادقة على ملاحظات التدقيق مع الجهات الخاضعة للتدقيق، بطاقات الاختبار وبطاقات الملاحظات مطابقة للمرجعية بشكل صحيح. أدلة ذات صلة وكافية وموثوقة.
 - المخرجات: المصادقة على ملاحظات التدقيق من قبل مسؤولي الهيئة الخاضعة للتدقيق.
- (3) مرحلة التبليغ (المعايير وطرق التطبيق العملية لها 2400): تتم هذه المرحلة من خلال ثلاثة (03) خطوات كما يلي:
- الخطوة السادسة عشرة: وضع الصيغة النهائية لخطة العمل:¹ هدفها توثيق طرق التنفيذ التشغيلي للإجراءات التصحيحية.

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 33-34

² Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 35-36

³ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 37-38

- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2400 تبليغ النتائج
1-2410 محتوى التبليغ
- المدخلات: ملاحظات التدقيق مصادق عليها، محضر الجلسة الختامية
- عوامل النجاح الرئيسية: معرفة الموارد المتاحة.
- المخرجات: خطة العمل نهائية.
- الخطوة السابعة عشرة: تحرير التقرير: ²هدفها توثيق النتائج النهائية والرسومية لعملية التدقيق لتوزيعها على عملاء المهمة.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 2400 تبليغ النتائج
1-2410 محتوى التبليغ
2-2410 نوعية التبليغ
- المدخلات: ملاحظات التدقيق مصادق عليها، خطة العمل
- عوامل النجاح الرئيسية: تكييف وسيلة الاتصال مع العملاء المختلفين.
- المخرجات: تقرير التدقيق
- الخطوة الثامنة عشرة: المصادقة على التقرير: ³هدفها الموافقة رسمياً على تقرير التدقيق.
- المعايير وطرق التطبيق العملية: 1-2340 الإشراف على المهمة.
- المدخلات: -تقرير التدقيق -ملف التدقيق
- عوامل النجاح الرئيسية: توثيق وتتبع المستندات التي يتألف منها ملف التدقيق.
- المخرجات: تقرير التدقيق مصادق عليه.
- ملاحظة: يتضمن الملحق رقم (1) جداول توضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل لكل خطوة من الخطوات السابقة لكل مراحل مهمة التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: أدوات عملية التدقيق الداخلي

يهدف هذا المبحث إلى تقديم أدوات عملية التدقيق الداخلي وأهم الوثائق المستخدمة في عملية التدقيق الداخلي، بحيث نجد أن المدقق الداخلي يعتمد على مجموعة من الأدوات عند القيام بمهمته، بحيث بفضلها يستطيع اكتشاف الأخطاء والقصور والمخالفات المرتكبة وعلى أساسها يمكن أن يحلل ويقدم تشخيص للمشاكل المراد معالجته وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة، وهي تضم أدوات الاستفهام، الوصف، والتنظيم.⁴

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques OP.CIT, p-p : 39-40

² Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 41-42

³ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p : 43-44

⁴ ALIANE MEROUANE, L'audit interne bancaire, Diplôme supérieur d'études bancaire, Ecole supérieur de banque, Alger, Algérie, Octobre 2004, p 70.

المطلب الأول: أدوات الاستفهام

وتتمثل فيما يلي:

- 1- **المعاينة الإحصائية:** يقصد بالمعاينة أن يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100٪ من المفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات، بما يمكنه من الحصول على أدلة الإثبات لتقييمها بشأن بعض صفات المفردات المختارة لغرض الوصول أو المساعدة في الوصول إلى استنتاج بشأن المجتمع.
- يجدر بنا توضيح بعض المفاهيم والمصطلحات الأساسية في المعاينة الإحصائية:¹
- المجتمع:** مجموعة عناصر أو بنود أو مفردات ذات طبيعة مشابهة محددة جيداً والتي يرغب المدقق في فحصها، وهي جميع وحدات المعاينة فمثلاً قد يكون المجتمع مجموعة حسابات العملاء، فواتير الشراء، جميع مفردات المخزون.
- العينة:** هي الجزء (المفردات أو البنود أو العناصر) الذي يتم اختياره للحكم على المجتمع.
- المعاينة:** هي عملية اختيار العينة من المجتمع.
- وحدة المعاينة:** تقسم المواد المراد معاينتها إلى وحدات تسمى وحدات المعاينة، وبالتالي فهي عناصر مفردات المجتمع فمثلاً إذا كان المجتمع عبارة عن مجموعة حسابات العملاء فإن وحدة المعاينة هي حساب العميل الفردي، وقد تكون وحدات المعاينة مستندات أو قيود يومية.
- خطط المعاينة:** هي مجموعة الإجراءات الخاصة باستخدام العينات الإحصائية لتحقيق هدف محدد من أهداف التدقيق.
- الإطار:** جميع وحدات العينة أو مفرداتها والتي يرى المدقق أنها في متناول يده وقد يتفق كل من الإطار والمجتمع بحسب ما إذا كانت المفردات في متناول المدقق أم لا، ويمكن اعتبار الإطار هو القائمة المكونة من عدد من وحدات المعاينة التي يتكون منها المجتمع، وكمثال للإطار عدد من البطاقات أو الإشعارات.
- المنهجية المتبعة في المعاينة الإحصائية تتضمن ما يلي:**²
- الهدف:** أخذ العينات الإحصائية (أو الاستقصاء) يجعل من الممكن، من عينة مأخوذة عشوائياً من مجموعة مرجعية، حجمها لا يسمح بإجراء تحليل شامل، لاستقراء الملاحظات التي تم إجراؤها على العينة لجميع المجتمع.
- عوامل النجاح:** إمكانية الوصول إلى البيانات، مجتمع متجانس، توافر الموارد.
- المزايا:** -دراسة خصائص المجتمع الذي لا يسمح حجمه بإجراء تحليل شامل .
- استقراء الملاحظات التي تم إجراؤها على العينة لجميع المجتمع ، بدقة محددة.
- العيوب:** -الوقت المخصص لتحليل الأفراد في العينة.
- حجم العينة الذي يمكن أن يثير التساؤل عن مدى ملاءمة هذا النوع من الاختبارات.
- جودة بيانات نظام المعلومات.

¹ <https://accounting22.wordpress.com/> consulter le: 07/04/2023

² Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p: 75-76

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

الطريقة: اعتمادًا على ما يسعى المدقق لتقديره، فإن المعاينة أو السبر هو على سبيل المثال لا الحصر:

- معاينة لتقدير القيمة (مبلغ ، متوسط : إجمالي المبالغ المستحقة القبض غير المحددة لأكثر من 3 أشهر)

- معاينة لتقدير السمة (عدد أو نسبة الوحدات ، مع أو بدون خاصية معينة : معدل طلب الشراء غير الموقع).

2-المقابلات: تقنية تستعمل بكثرة في التدقيق الداخلي وهي ليست محادثة أو استجوابا وتعتبر من التقنيات غير الرسمية، وذلك من أجل أخذ فكرة ورأي أولي على مختلف الأنظمة داخل المنشأة.

من أجل القيام بالمقابلة يجب احترام الشروط التالية:

- يجب احترام السلم الهرمي بحيث لا يجب على المدقق الداخلي إجراء مقابلة مع عامل دون أن يكون المسؤول على دراية؛

- يجب إبلاغ العامل بأهداف المهمة والمنتظرة من وراء إجراء هذه المقابلة؛

- المدقق الداخلي لا يهتم بالأشخاص بل بالأعمال التي يقومون بها؛

- تلخيص مستوى المقابلة وإبلاغه إلى الشخص محل المقابلة والحصول على موافقته قبل الإدلاء به إلى مسؤولي المؤسسة.

حتى تكون المقابلة ناجحة وذات منفعة يجب ما يلي: ¹

الهدف: جمع المعلومات من أجل أن يصبح المدقق على دراية بأنشطة الهيئة الخاضعة للرقابة وربما تشكل أدلة التدقيق التي ستجعل من الممكن تحقيق أهداف مهمة التدقيق.

عوامل النجاح: التحضير للمقابلة، احترام من أجريت معهم المقابلات والتحدث بلغتهم، ليس لديك أفكار مسبقة.

المزايا: المقابلات هي المواقف التي يمكن خلالها للهيئة المدققة والمدققين الداخليين إجراء تبادلات للأفكار والمعلومات، كما تتيح هذه التبادلات إمكانية بناء علاقة عمل إيجابية طوال فترة مهمة التدقيق.

العيوب: بدون التحقق الرسمي من صحة التقرير من قبل المشارك (المشاركين)، فإن المعلومات التي تم جمعها خلال المقابلة بطبيعتها ليست قاطعة؛ يجب التوفيق بينها بالضرورة مع المعلومات التي تم جمعها في مكان آخر.

كما تعتمد جودة التبادل جزئيًا على المهارات الشخصية للمدقق الداخلي، وتؤدي سياقات معينة إلى خوف المدققين من استخدام بياناتهم من قبل المدقق الداخلي.

الطريقة:

-تحضير المقابلة:

-تحديد أهداف المقابلة

-تحديد الموضوعات التي يجب تناولها

-تحديد المحاور (المحاورين)

-جمع المعلومات عن الهيئة المعنية بالمقابلة وعن المحاور (المحاورين)

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, page47.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

-وضع قائمة بالأسئلة والقيام بتنظيمها حسب الموضوع وعلى النموذج : من؟ وماذا؟ وأين؟ وكيف؟ ولماذا؟ ومتى؟

-تحديد خطة المقابلة

-تنظيم الاجتماع (التاريخ ، الوقت ، المكان ، المدة)

-قيادة المقابلة:

الإطار

-إقامة علاقة ثقة مع المحاور (المحاورين) من أجل تشجيع الشفافية

-فحص أهداف المقابلة ومكان المقابلة في المهمة والموضوعات التي سيتم تناولها والخطة المخطط لها

التبادلات أو المناقشات

-طرح أسئلة؛ يتم تصنيف الأنواع التالية من الأسئلة من تلك التي تتمحور حول الجهة الخاضعة للتدقيق إلى تلك التي تتمحور حول الموضوع:

- أسئلة مفتوحة: يعطون الكلمة للمحاور ولا يؤثرون على الإجابات
- الردود: يهدفون إلى إعادة صياغة المحادثات على أهداف المقابلة وإعطاء الفرصة للمحاور لتعميق حديثهم في هذا الاتجاه

- الواقعية: تجعل من الممكن جمع المعلومات والتفاصيل بسرعة؛ هذه هي الأسئلة التي سبق سردها من قبل المدقق (من؟ وماذا؟ وأين؟ وكيف؟ ولماذا؟ ومتى؟)

- الاختيارات المتعددة: يقدمون للمحاور الإجابات الممكنة
- أسئلة مغلقة: يطلبون الإجابة بنعم / لا ويهدفون إلى الحصول على المصادقة

-الاستماع

-التأكد من أن المصطلحات الفنية مفهومة من قبل الجميع بعض المشاركين

-إعادة صياغة الإجابات التي تم الحصول عليها لكل منها والتحقق من صحتها

سمة الخاتمة

-تجميع والتحقق من صحة النقاط الرئيسية للمقابلة

-ذكر الوثائق المدرجة أثناء المقابلة وتحديد المواعيد النهائية لإرسالها

-عرض الخطوات التالية والتبادلات المستقبلية الممكنة

-شكر المحاور (المحاورين)

انجاز تقرير عن المقابلة

-إذا رأى أن ذلك مفيد ، فيجوز للمدقق الداخلي إصدار تقرير بالمقابلة. في هذه الحالة، يجب انجاز تقرير عن

المقابلة في أقرب وقت ممكن بعد حدوثها وتسجيلها في ملف مهمة التدقيق

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

-بالإضافة إلى التقرير ، وإذا لزم الأمر ، فإن المصادقة الرسمية عليه من قبل المشارك (المشاركين) ستعطي طابعاً مقنعاً للمعلومات التي تم جمعها.

تجسيد أو تنفيذ الطريقة: هناك مجموعة من الأسئلة يجب طرحها على المحاور يمكن إعطاء أمثلة عنها وتلخص كما يلي: ¹

أنواع الأسئلة	أمثلة
أسئلة مفتوحة	-هل يمكن أن تصف لي عملية دفع فواتير الموردين؟ -ما هو دورك في عملية دفع فاتورة المورد؟ -ما رأيك في عملية دفع فاتورة المورد؟ -إلى أي مدى يتم التحكم في عملية دفع فواتير المورد؟ -ما رأيك في رضا الموردين عن سداد فواتيرهم؟ - ماذا يحدث عندما لا يتم التحقق من صحة فواتير المورد؟
الردود	-لا تطبق الإجراء الذي يصف عملية سداد فواتير الموردين ، لماذا؟ -مؤشرات الأداء لعملية دفع فاتورة المورد لا تبدو مرضية بالنسبة لك ، لماذا؟ -كيف تعرف أن قسم البريد لا يختم تاريخ وصول فواتير الموردين بمجرد وصولها؟ - من أين تأتي التأخيرات في عملية دفع فواتير المورد التي ذكرتها؟
الواقعية	-متى يتم تسجيل فواتير الموردين؟ -ما هي المستندات المستخدمة للتحقق من فواتير الموردين؟ -ما هي وتيرة دفع فواتير الموردين؟ -ما الأسباب الشائعة لرفض المدير المالي لفواتير الموردين؟ -ما هو متوسط الوقت بين استلام فاتورة المورد ودفعها؟ - ما هو متوسط عدد فواتير الموردين المدفوعة في الأسبوع؟
الاختيارات المتعددة	-هل يتم فحص فواتير الموردين من قبل المحاسب أو المدير المالي؟ -هل الدفعة صادرة بعد التحقق من صحة من قبل مقدم الطلب أو بعد التحقق من قبل المدير المالي ؟ -هل أرشفة فواتير الموردين تتم وفق إجراء مكتوب أو وفق عادات قديمة تنتقل شفويًا؟ - هل متوسط فترة السداد للفواتير أقل من 30 يومًا، بين 30 و 60 يومًا، < 90 يومًا؟
أسئلة مغلقة	-هل هناك إجراء يصف عملية دفع فواتير الموردين؟

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, page48.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

-هل تطبق هذا الإجراء؟	
-هل تبدو مؤشرات الأداء لعملية دفع فواتير الموردين مرضية بالنسبة لك؟	
-هل يتم التحقق من صحة فواتير المورد من قبل مقدم الطلب؟	
-هل يتم التحقق من صحة فواتير المورد من نموذج الطلب واستمارة الاستلام؟	
- هل فواتير الموردين مصرح بها من قبل المدير المالي؟	

3- التحقق من خلال ملفات الكمبيوتر: إن استعمال الآلة الحاسبة وتلاه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي أو

الكمبيوتر من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من خلال:¹

دقة وسرعة المعالجة؛ سهولة الحصول على المعلومات؛ توفير الوقت؛ تدعيم العمل بكفاءة؛ خفض تكلفة المعالجة؛ التحكم في المعلومات .

ومن أجل استعمال هذه الأداة يجب أن تتوفر ثلاثة شروط وهي:

-أن يكون الملف الآلي ناجعا وأن يحتوي على كل المعلومات المراد فحصها على ألا يكون هناك أي تأخر في نقل وتسجيل هذه المعلومات؛

-امتلاك اشخاص قادرين على استجواب الملف الآلي، فإذا قام المدقق بهذا العمل لابد أن تكون له مؤهلات في الإعلام الآلي، وإلا وجب اصطحاب مختصين في هذا المجال؛

-يجب أن تكون تكلفة هذا الاستجواب معقولة مقارنة بالنتائج المنتظرة منه.

تلخص طريقة التحقق باستعمال الإعلام الآلي كما يلي:²

الهدف: الولوج إلى البيانات من نظام الكمبيوتر للمنظمة قصد التحليل.

عوامل النجاح: -التعرف على كيفية تخزين البيانات وتنسيقها في النظام.

- إتقان الأداة المستخدمة.

- التأكد من موثوقية وتوافر البيانات المستخدمة.

المزايا: -يتمثل أن تكون شاملة لتحليل البيانات.

- سرعة تنفيذ تحليلات متعددة على أحجام كبيرة من البيانات.

العيوب: -الصعوبات في تكوين حقوق الوصول إلى البيانات.

- صعوبات الأجهزة أو البرامج في الوصول إلى البيانات.

- تعقيد نموذج البيانات.

- بيانات غير ذات صلة وغير موثوقة.

¹ Jacque renard, OP.CIT, P: 309

² Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:78-77.

الطريقة:

- تحديد إجراءات المراجعة (أخذ العينات، إعادة الحساب، اختبار الامتثال، ... إلخ) بناءً على أهداف التدقيق.
- تحديد البيانات المراد استخدامها (المجتمع، التنسيق، طرق التحديث، طرق الوصول، ... إلخ) والتأكد من موثوقيتها (التوافق مع المصادر الأخرى).
- التمتع بحقوق الوصول إلى البيانات اللازمة لتنفيذ إجراءات المراجعة.
- تحديد الأداة (الأدوات) تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب (CAATs)¹ لاستخدامها (Excel، IDEA، ACL، ... إلخ).
- تحديد الموارد اللازمة (المادية، البشرية، البرمجيات) لتنفيذ إجراءات التدقيق.
- الوصول إلى البيانات (وصول مباشر، استيراد).
- إجراء الاختبارات:

- اختبارات على معلومات مفصلة أو معاملات
- اختبارات على المجاميع أو التراكمات
- إجراءات التدقيق التحليلية (أنظر بطاقة الأدوات، الأداة الثالثة عشرة)
- اختبار الامتثال لضوابط تكنولوجيا المعلومات

- إنشاء أدلة التدقيق.

- توثيق أدلة التدقيق:

- وصف تفصيلي لإجراءات التدقيق: إدخال البيانات، المعالجة (المعلومات، كود المصدر)، بيانات الإخراج
- وصف لمراحل الإعداد والتحقق من البيانات المستخدمة والأدوات المنفذة
- نتائج الاختبار
- الاستنتاجات.

تنفيذ الطريقة:

هدف التدقيق: التأكد من دقة رصيد التقادم (بيان موجز بالمستحقات غير المسددة التي لم يتم تسويتها حسب فئة الاستحقاق) الذي يصدره قسم المحاسبة.

إجراء التدقيق = حساب عدد الفواتير التي يكون تاريخ فاتورتها سابقاً لتاريخ مرجعي والتي لم يتم دفعها في هذا التاريخ.

إذا كان عدد الأيام < 90، فإن الحالة = "أكثر من 90 يوماً"، وإلا إذا كان عدد الأيام < 60 يوماً، فإن الحالة = "من 61 إلى 90 يوماً"، وإلا إذا كان عدد الأيام < 30، فإن الحالة = "من 31 إلى 60 يوماً"، وإلا إذا كان عدد الأيام < 0، فإن الحالة = "من 0 إلى 30 يوماً"، وإلا الحالة = "مدفوعة".

¹CAATs: Computer Assisted Audit Techniques تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

البيانات التي سيتم استخدامها: فواتير العملاء السنة ن

حقوق الوصول: موافق عليها

أدوات للاستخدام: Excel

الموارد: مدقق داخلي يعرف كيفية استخدام Excel ، جهاز كمبيوتر مع Excel

الوصول إلى البيانات: استيراد فواتير العملاء السنة ن

اختبار: تطبيق معادلة الحساب على البيانات التي تم استيرادها إلى Excel

أدلة التدقيق:

عدد الأيام	العدد	النسبة %	المبلغ	النسبة %
إذا كان عدد الأيام < 0	56	57,14 %	183 606,66 دج	47,10 %
إذا كان عدد الأيام < 30	29	29,59 %	90 813,85 دج	23,30 %
إذا كان عدد الأيام < 60	9	9,18 %	111 024,18 دج	28,48 %
إذا كان عدد الأيام < 90	4	4,08 %	4 395,22 دج	1,13 %
المجموع	98	100,00 %	389 839,91 دج	100,00 %

4- الاستبيان (الاستقصاء) : يمكن أن يستخدم المدقق قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بأن تكون الإجابة إما بـ (نعم) أو (لا) أو يطبق أو لا يطبق، حيث إن الإجابة بنعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية وإجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية، يستطيع المدقق استخدام طريقة الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية، كذلك يفضل معظم المدققين استخدام هذا النظام وذلك كونه يوفر الوقت والجهد، ولا يتطلب منه الأمر ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها أعمال المؤسسة، ويتم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى عدة أقسام: القسم العام الذي يتضمن معلومات عامة عن نظام الرقابة الداخلية، قسم لصندوق المصروفات، قسم للمتحصلات النقدية، وقسم للمدفوعات النقدية.¹

وتنقسم قوائم الاستبيان إلى نوعين:²

1-قوائم استقصاء لتحصيل المعلومات : هي عبارة عن أسئلة يطرحها المدقق الداخلي خلال المرحلة التمهيدية التي تدفعه إلى التعرف على الوظيفة محل التدقيق، وهذه الأسئلة تسمح له بتحديد نطاق إشرافه، تنظيم عمله، ثم السماح له بإعداد أسئلة المرحلة الموالية.

2-قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية : هذه القائمة يتم بناؤها لاحقا عند تحضير برنامج العمل، بحيث يسمح كل سؤال بالتعرف على نقاط الرقابة الداخلية، وذلك لتقييمها لكشف نقاط الضعف وتقديم البدائل.

فيما يلي المنهجية المتبعة لإعداد استبيان للرقابة الداخلية:³

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص14.

² Jacque renard, OP.CIT, P: 231

³ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p: 63-64.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

الهدف: هيكله استبيان المدقق الداخلي لتقييم أنظمة الرقابة فيما يتعلق بإطار عمل الرقابة الداخلية.

عوامل النجاح: - اختيار أطر الرقابة فيما يتعلق بأهداف عمليات الجهة الخاضعة للرقابة.

- وضوح الأسئلة.

المزايا: - استبيان الرقابة الداخلية يجعل من الممكن هيكله الاستجواب بطريقة منهجية تعتمد على أنظمة الرقابة المدرجة في النظام المرجعي للرقابة الداخلية.

العيوب: - مثل أي استبيان، يشكل استبيان الرقابة الداخلية إطاراً يجب على المدقق تكييفه وفقاً للسياق مع تقدم المقابلة.

وبعبارة أخرى، فإنه لا يجعل من الممكن تكوين تسلسل هرمي بين الأسئلة بشكل مسبق.

الطريقة:

الرقابة: أي إجراء تتخذه الإدارة ومجلس الإدارة والأطراف الأخرى لإدارة **المخاطر** وزيادة احتمالية تحقيق **الأهداف** والغايات المحددة. يخطط المديرون وينظمون ويوجهون تنفيذ الإجراءات الكافية لتوفير ضمان معقول بتحقيق الأهداف والغايات. (انظر معجم المعايير).

بناء استبيان الرقابة الداخلية: قبل إنشاء استبيان الرقابة الداخلية، يجب أن يكون المدقق الداخلي قد حدد مرجعية للرقابة الداخلية مأخوذة من:

- نشر أطر الرقابة الخارجية من قبل هيئات مهنية معترف بها لخبرتها في هذا المجال ؛

- أطر الرقابة الداخلية التي قد تكون موجودة في المنظمة.

على سبيل المثال: سيتم تنظيم استبيان الرقابة الداخلية الذي تم تطويره من مرجعية للرقابة الداخلية حول إطار عمل الرقابة COSO (انظر ممارسة الرقابة الداخلية - تقرير COSO) على النحو التالي:

- محيط الرقابة - تقييم المخاطر - أنشطة الرقابة - الإعلام والاتصال - توجيه.

الأسئلة المتعلقة بأنشطة الرقابة المدججة في عمليات الكيان الخاضع للرقابة سوف تتعلق على وجه الخصوص بما يلي:

- منح التراخيص المتعلقة بالموافقة على العمليات؛

- فصل المهام غير المتوافقة؛

- إجراءات الإشراف على العمليات؛

- استحالة إجراء معاملات غير مصرح بها؛

- التحقق من وجود المعاملات ودقتها ومعالجتها في الوقت المناسب؛

- إضفاء الطابع الرسمي على العمليات المنفذة؛

- حفظ وحماية المستندات الثبوتية.

يجب صياغة الأسئلة بحيث:

- استجابة إيجابية تشير إلى وضع موات؛

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

-تشير الإجابة السلبية إلى موقف غير موات.

الوضع المواتي: يتيح نظام الرقابة الداخلية تقليل المخاطر إلى مستوى مقبول للعملية على النحو المحدد من قبل الإدارة؛ ضمان معقول بأن العملية ستحقق أهدافها.

الوضع غير المواتي: لا تقلل الرقابة من المخاطر إلى مستوى مقبول للعملية على النحو المحدد من قبل الإدارة؛ احتمال كبير أن العملية لن تحقق أهدافها.

سيتم على المدقق الداخلي التركيز على الضوابط الرئيسية التي يمكنه تحديدها من خلال طرح السؤال التالي على نفسه: ما هي الضوابط التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بأهداف العملية وتقليل المخاطر التي تتعرض لها؟ وهذا يعني أن المدقق الداخلي لديه معرفة واضحة بأهداف العملية والمخاطر المرتبطة بها.

من الممكن دائماً إكمال استبيان الرقابة الداخلية الحالي أو بناء واحد جديد إذا دعت الحاجة.

تقييم الردود على استبيان الرقابة الداخلية يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من الإجابات على الأسئلة التي تحدد

الطابع الإيجابي / غير المواتي للوضع ومن الأدلة الأخرى التي تم جمعها.

يجب إجراء هذا التقييم مع الأخذ في الاعتبار أي ضوابط تعويضية تساهم في تقليل مخاطر الهيئة الخاضعة للتدقيق.

تنفيذ الطريقة: مثال لدفع الفواتير للموردين

دفع الفواتير للموردين
محيط الرقابة
-هل عبرت الإدارة بوضوح عن متطلبات النزاهة والأخلاق؟ -هل تقود الإدارة بالقُدوة؟ -هل الموظفون المشاركون في عملية الدفع للموردين على دراية بالحاجة إلى وجود ضوابط ضمن هذه العملية؟ -هل مهارات الموظفين المشاركين في عملية الدفع للموردين تتناسب مع مسؤولياتهم؟ -هل أسلوب إدارة الشخص المسؤول عن عملية الدفع للمورد مناسب فيما يتعلق على وجه الخصوص بإجراءاته في التخطيط ، وتنظيم الموارد والمسؤوليات ، والتفويض ، والإشراف ، وما إلى ذلك؟
تقييم المخاطر
-هل أهداف عملية الدفع للموردين وصياغتها محددة ؟ -هل هذه الأهداف متوافقة مع الأهداف العامة للمنظمة؟ -هل تم تحديد وتقييم المخاطر الداخلية والخارجية التي يحتمل أن يكون لها تأثير على تحقيق الأهداف؟ -هل هناك آلية لتحديث تحديد / تقييم المخاطر هذا بشكل دوري أو بمجرد وقوع حدث مهم في المنظمة؟ -هل تم إطلاق تحديث للسياسات والإجراءات بعد تحديث تحديد / تقييم المخاطر هذا؟
أنشطة الرقابة
-هل هناك إجراءات مكتوبة تحدد طرق معالجة فواتير الموردين؟

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

-هل الإجراءات التي تحدد طرق معالجة فواتير الموردين معروفة؟ -هل الإجراءات التي تحدد طرق معالجة فواتير الموردين محدثة؟ -هل الإجراءات التي تحدد طرق معالجة فواتير الموردين مطبقة؟ -هل منح التراخيص المتعلقة بالموافقة على عمليات الدفع للمورد مرضٍ؟ -هل المهام غير المتوافقة في عملية الدفع للمورد منفصلة؟ -هل تخضع عمليات الدفع للمورد للإشراف الكافي (التكلفة والجودة والوقت) ؟ -هل يستحيل على المشتريين في عملية الدفع للمورد إجراء معاملات غير مصرح بها؟ -هل تم فحص مبلغ الفاتورة مقابل مبلغ إشعار الاستلام؟ -هل يمكن التحقق من صحة الفاتورة فقط إذا ارتبط بها أمر شراء وإيصال استلام؟ -هل يوجد تحليل دوري للفواتير المعلقة الدفع؟ -هل التحقق من مطابقة الفاتورة يخضع لإضفاء الطابع الرسمي؟ -هل المستندات الداعمة المتعلقة بسداد فواتير الموردين محفوظة ومحمية؟
معلومات / اتصال -هل دوائر تداول المعلومات (المنبع ، المصب ، العرضية) محددة بوضوح؟ -هل دوائر تدفق المعلومات (المنبع، المصب، العرضية) تسمح للموظفين المشاركين في عملية الدفع للموردين بالحصول على جميع المعلومات التي يحتاجونها لإدارة هذه العملية بفعالية؟ - هل دوائر تدفق المعلومات (المنبع، المصب، العرضية) تسمح للموظفين المشاركين في عملية الدفع للمورد بإيصال جميع المعلومات التي يحتاجها الفاعلون الآخرون في المنظمة لإدارة العمليات التي يتدخلون فيها بشكل فعال؟
توجيه -هل هناك إجراءات لرصد وتقييم الرقابة الداخلية لعملية الدفع للمورد؟ -هل نقاط الضعف التي تم تحديدها أثناء تنفيذ إجراءات مراقبة وتقييم الرقابة الداخلية لعملية الدفع للمورد خاضعة لإضفاء الطابع الرسمي؟ -هل تم الإبلاغ عن نقاط الضعف التي تم تحديدها أثناء تنفيذ إجراءات مراقبة وتقييم الرقابة الداخلية لعملية الدفع للموردين للأشخاص المؤهلين لتصحيحها؟ - هل هناك إجراءات لمراقبة التصحيحات التي أجريت على نظام الرقابة الداخلية؟

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

5- الدورة (الأطراف المتدخلة في العمليات): وتتمثل في مقارنة المعلومات المتحصل عليها من داخل الهيئة الخاضعة للتدقيق وأطراف خارجية لها علاقة بعمليات نفس الهيئة، وتتلخص في: ¹

الهدف: الطلب من طرف ثالث خارج الهيئة الحصول على معلومات من أجل التحقق من موثوقية هذه المعلومات نفسها التي تم جمعها داخل الهيئة.

عوامل النجاح: -ملاءمة اختيار الأطراف الثالثة المختارة.

المزايا: -يقدم دليلاً على الموثوقية العالية.

العيوب: -تعاون الطرف الثالث للرد على الدورة.

الطريقة: حسب دورة العمليات تصنف أدلة التدقيق إلى فئتين رئيسيتين: الأدلة الداخلية والأدلة الخارجية.

من المقبول عمومًا أن الأدلة من خارج المنظمة توفر قدرًا أكبر من الموثوقية: فهي تأتي مباشرة من الغير لا تشارك في معالجة عمليات الهيئة.

يطلب المدقق كتابيا من شخص خارج المنظمة تأكيد المعلومات التي يرغب في التحقق منها مثلا: رصيد حسابات العملاء، وحسابات الموردين، وعقود التأمين، إلخ.

يجوز الاستعانة بطرف ثالث إذا كان ذلك يجعل من الممكن جمع الأدلة اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

الخطوات: -اختيار العناصر المراد تأكيدها والتواريخ / الفترات

-اختيار الطرف الثالث لطلبها

-تحضير الطلبات وإرسالها

-معالجة الردود على الطلبات

ترجيح موثوقية المعلومات:

موثوقية المعلومات	مكان إنتاج المعلومات	مكان جمع المعلومات
++++	خارجية	خارجية
+++	داخلية	خارجية
++	خارجية	داخلية
+	داخلية	داخلية

تنفيذ الطريقة: نموذج عن طلب المدقق كتابيا من شخص خارج المنظمة تأكيد المعلومات

سيداتي، سادتي،
يقوم المدقق القانوني لدينا، الشركة [اسم شركة المدققين القانونيين]، حاليًا بتدقيق حساباتنا ويطلب منك الاتصال بها مباشرة، على العنوان التالي: [عنوان شركة المدققين القانونيين]، لإفادتها ببيان مفصل عن حسابنا في دفاترك بتاريخ .../.../....، ومبلغ واستحقاق الفواتير التي قبلناها لطلبك، وكذلك، إن أمكن، الدفعات المقدمة على الطلبات قيد التنفيذ في نفس الوقت التاريخ ومقدار الفواتير المقابلة للتسليمات مع الاحتفاظ بشرط الملكية.
نود أن نشير أن الطلب هو فقط لغرض تدقيق حساباتنا كجزء من الأداء العادي لمهمته من قبل مدقق الحسابات القانوني لدينا.
نشكركم على تعاونكم ونطلب منكم، سيداتي وسادتي، قبول التعبير عن مشاعرنا المتميزة.
الإمضاء

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p: 69-70.

6- التسلسل الهرمي للمخاطر: يتمثل في تصنيف المخاطر حسب درجة تأثيرها على تحقيق الأهداف، ويتم ذلك كما يلي: ¹

الهدف: تحديد المخاطر التي ستكون ضرورية لتقييم تصميم نظام الرقابة.

عوامل النجاح:

- تحديد المخاطر بوضوح في المراحل الأولى وضمان اتساق المخاطر التي يتم التعرض لها بشكل فردي وكامل.

- العمل الجماعي والمتكرر.

المزايا: -يسمح بتحديد نطاق أعمال التدقيق.

العيوب: -يمكن أن يؤدي تحديد موقع المخاطر على الخريطة إلى ذاتية معينة. ومع ذلك، فإن الخريطة تؤدي إلى أسئلة موضوعية حول احتمالية وتأثير المخاطر.

- يجعل العمل الجماعي المتكرر من الممكن التقارب بوضوح، على الأقل في معظم الحالات، نحو المخاطر الكبرى.

الطريقة:

المخاطر: إمكانية وقوع أحداث يكون لها تأثير على تحقيق الأهداف، ويتم قياس المخاطر من حيث النتائج والاحتمالات.

قد يعتمد تحديد المخاطر قبل تحديد أولوياتها على منهج لاحق (مثال: تاريخ الحوادث) أو بداهة (أمثلة: منهج العملية، الخبرة التشغيلية).

الخطوات:

- تحديد المقاييس من حيث احتمالية الحدوث (المرتبطة بالأسباب) والتأثير (التأثيرات) المالي وغير المالي : منخفض، متوسط ، مرتفع، على سبيل المثال. أي الطبيعة المقبولة أو غير المقبولة للتأثير الذي سيحدد وزنه .

- وضع جميع المخاطر بشكل جماعي على الخريطة ، مع مراعاة تناسقها مع ما يسمح به مدير الهيئة الخاضعة للتدقيق.

- إذا لزم الأمر ، يتم إعادة تحديد المخاطر التي تم التعرض لها بشكل فردي أو مقارنتها بالأخرى. قد يكشف هذا العمل عن تناقضات أو ثغرات أو تكرارات في قائمة المخاطر المحددة.

- تكرار العملية للمخاطر التي يبدو أنها الأكثر أهمية من خلال العمل عن طريق المقارنة.

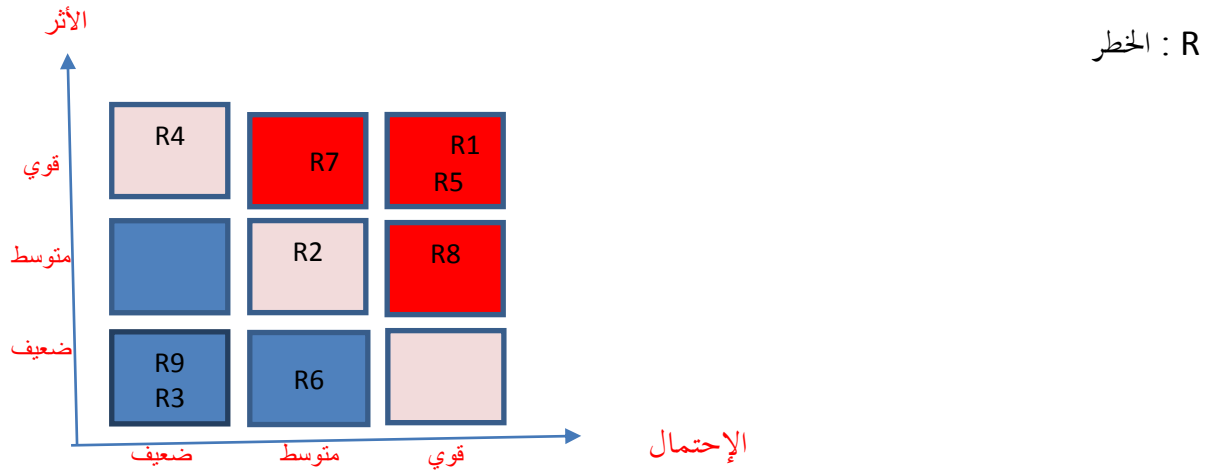
- المقارنة دائماً بطريقة جماعية اتجاه المخاطر التي سيتم الاحتفاظ بها لاستمرار المهمة.

في نهاية هذه المرحلة، ستركز المهمة على المخاطر المختارة التي ستحدد أهداف التدقيق. وبالتالي، فإن خريطة المخاطر هذه تجعل من الممكن تبرير اختيار أهداف المراجعة.

يتجسد التسلسل الهرمي للمخاطر من خلال خريطة المخاطر التالية:

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p: 57-58.

الشكل 1-2 خريطة المخاطر



المصدر: OP.CIT, p-p: 57-58

تنفيذ الطريقة:

تحديد أولويات المخاطر المنجزة في إطار عملية "دفع الفواتير للموردين"		
R1	الخطر 1	قسم المحاسبة لا يستلم الفواتير في الوقت المحدد
R2	الخطر 2	قسم المحاسبة لا يعالج الفواتير في الوقت المحدد
R3	الخطر 3	توجد أخطاء في المعلومات المدخلة عند تسجيل الفواتير
R4	الخطر 4	يتم تسجيل فواتير مرتين
R5	الخطر 5	تصاريح موظفي قسم المحاسبة لا تتوافق مع مسؤولياتهم
R6	الخطر 6	المدفوعات الموجهة لمورد واحد يتم إصدارها إلى مورد آخر
R7	الخطر 7	يتم إصدار مدفوعات للفواتير التي لم يتم التحقق من صحتها بعد
R8	الخطر 8	يتم دفع فواتير قبل تاريخ الاستحقاق
R9	الخطر 9	يتم إصدار الدفعات للفواتير التي لم يتم التحقق منها

7- مخطط السبب/الأثر: يتمثل في تحديد أهم الأسباب التي تؤدي إلى وقوع مشاكل وأعطال أثناء انجاز الأنشطة والعمليات، ويتم انجاز المخطط كما يلي: ¹

الهدف: مرافقة وهيكل ردة فعل المدققين الداخليين بالتعاون مع الأفراد التشغيليين أثناء تحليل أسباب الأعطال التي لوحظت خلال مهمة التدقيق الداخلي مع العلم أن الإجراءات التصحيحية / التوصيات تهدف إلى القضاء على هذه الأسباب.

عوامل النجاح: - العمل الجماعي المدقق / الخاضعين للتدقيق. - لا تتوقف عند الأسباب البديهية.

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:61-62.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

المزايا: - يوفر مخطط السبب / الأثر إطاراً للتحليل.

العيوب: - لا يجعل من الممكن إبراز الروابط بين أنواع الأسباب المختلفة.

الطريقة: مخطط السبب والأثر (أو مخطط إشيكاوا، الذي سمي على اسم الأستاذ الياباني الذي طوره لأول مرة في عام 1943)، هو تمثيل رسومي بسيط يسعى من أجل التأثير إلى تحديد جميع الأسباب التي قد تكون الأصل.

يهدف إنشاء مخطط السبب / الأثر إلى سرد الأسباب بشكل شامل مع جميع الأشخاص المعنيين بالموضوع أثناء جلسات العصف الذهني (انظر بطاقة الأدوات).

يعني إنشاء مخطط السبب والأثر إنشاء هيكل شجرة، من خلال التأثير، يرتفع من خلال جميع الأسباب المحتملة (الفروع)، من خلال الأسباب الثانوية (الفروع الصغيرة) وصولاً إلى التفاصيل (الأوراق).

يعطي التمثيل الرسومي لهذه الشجرة اسماً آخر لهذا المخطط: مخطط هيكل السمكة.

يُطلق على مخطط السبب / الأثر أيضاً مخطط M5 ، والذي يشير إلى 5 أنواع رئيسية من الأسباب المحددة:

1- المعدات 2- الطرائق 3- العمال 4- المواد 5- البيئة أو المكان

يصبح الرسم التخطيطي M5 أحياناً مخطط M7 عن طريق إضافة نوعين إضافيين من الأسباب:

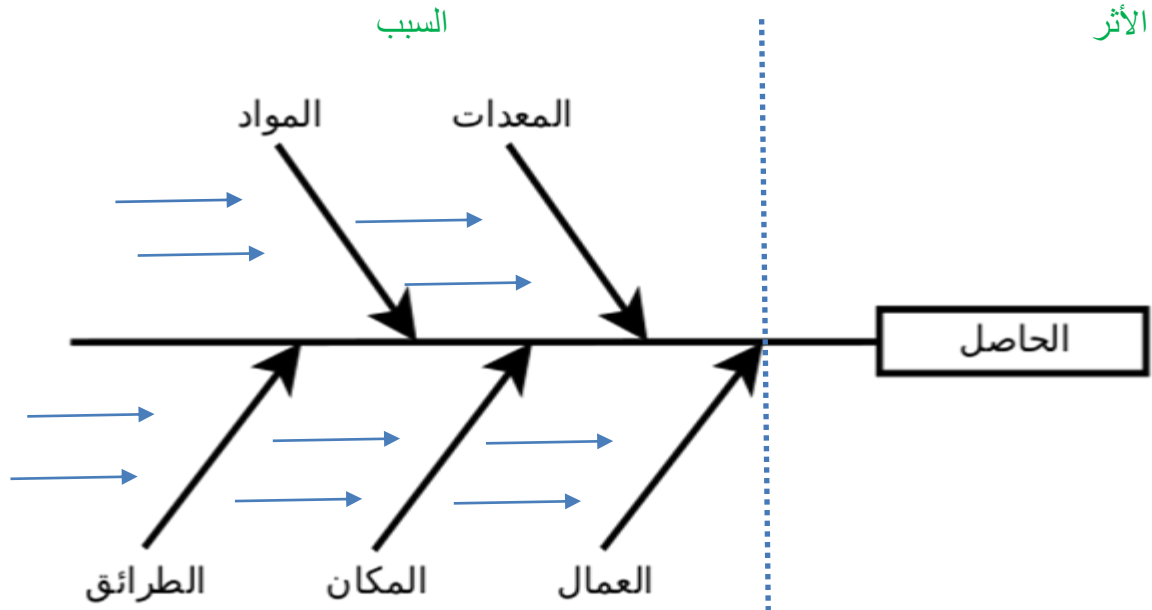
6- الإدارة 7- الموارد المالية.

المراحل:

- تحديد التأثير المراد ملاحظته

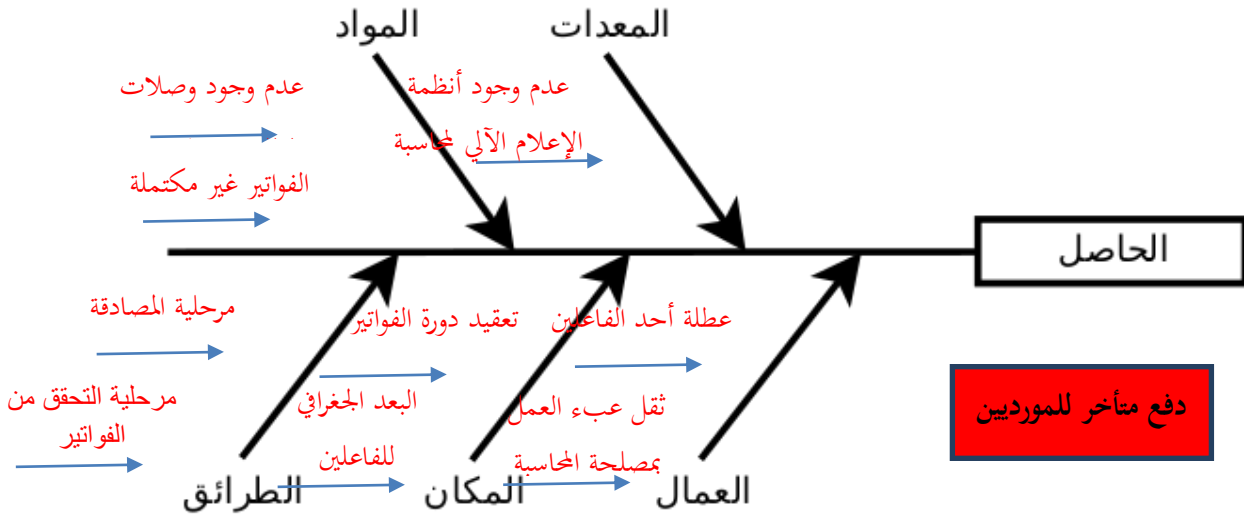
- رسم سهم من اليسار إلى اليمين في اتجاه الأثر

- كتابة الأسباب التي اقترحها أعضاء المجموعة ، في كل مرة طرح السؤال: لماذا ينتج عن هذا السبب هذا الأثر؟



تنفيذ الطريقة:

نأخذ مثال للدفع للموردين



8- مرجعية التدقيق: تتمثل مرجعية التدقيق في تحديد الضوابط التي يتم الرجوع إليها لتقليل المخاطر الممكن أن تقع فيها الجهة الخاضعة للتدقيق، ويتم ذلك كما يلي: ¹

الهدف: وضع قائمة بأهداف كل من العمليات / العمليات الفرعية للكيان الخاضع للتدقيق ولكل منها المخاطر التي يتعرض لها والضوابط التي من شأنها أن تجعل من الممكن تقليل هذه المخاطر.

ستشكل الضوابط المحددة المرجع الذي سيتم من خلاله تقييم نظام الرقابة الداخلية للكيان الخاضع للرقابة.
عوامل النجاح: العمل في تعاون وثيق مع الجهة الخاضعة للرقابة.

المزايا: -يسمح لك بالتركيز على الضوابط الرئيسية من خلال طرح السؤال التالي: ما هي الضوابط المرتبطة مباشرة بأهداف العملية / العملية الفرعية وتقليل المخاطر غير المقبولة التي يتعرضون لها؟
العيوب: -عبء العمل إذا لم يكن للهيئة الخاضعة للتدقيق خريطة مخاطر.

الطريقة:

تحديد الأهداف تنفيذ سير أو نهج العمليات (انظر ورقة الأدوات المقابلة)

تحديد المخاطر

تذكير: الخطر هو "احتمال وقوع حدث يكون له تأثير على تحقيق الأهداف.

تُقاس المخاطر من حيث النتائج والاحتمالات ". (انظر معجم المعايير)

تحديد الأحداث الداخلية والخارجية التي يحتمل أن يكون لها تأثير كبير على تحقيق الأهداف. يجب أن يأخذ تحديد المخاطر هذا في الاعتبار عمل رسم الخرائط للمخاطر الموجودة مسبقاً داخل الهيئة التي تم تدقيقها.

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:59-60

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

تحديد أجهزة الرقابة الداخلية

تذكير: عنصر نظام الرقابة الداخلية هو "أي إجراء تتخذه الإدارة ومجلس الإدارة والأطراف الأخرى لإدارة المخاطر وزيادة احتمالية تحقيق الأهداف والغايات المحددة. يخطط المديرون وينظمون ويوجهون تنفيذ الإجراءات الكافية لتوفير ضمان معقول بتحقيق الأهداف والغايات.

تحديد إطار رقابي ذي صلة بناءً على:

- نشر أطر الرقابة الخارجية من قبل هيئات مهنية معترف بها لخبرتها في هذا المجال ؛
- أطر الرقابة الداخلية التي قد تكون موجودة في المنظمة.
- سيسمح إطار (أطر) الرقابة المختارة من قبل المدقق الداخلي بهيكل الضوابط المحددة.
- على سبيل المثال، تم تنظيم ضوابط إطار عمل الرقابة COSO على النحو التالي:
- بيئة الرقابة - تقييم المخاطر - أنشطة الرقابة - الإعلام والاتصال - القيادة
- ستعلق أنشطة الرقابة المدججة في عمليات الكيان الخاضع للرقابة على وجه الخصوص بما يلي:
- منح التراخيص المتعلقة بالموافقة على العمليات - فصل المهام غير المتوافقة - إجراءات الإشراف على العمليات
- استحالة إجراء معاملات غير مصرح بها - التحقق من وجود المعاملات ودقتها ومعالجتها في الوقت المناسب
- إضفاء الطابع الرسمي على العمليات المنفذة - حفظ وحماية المستندات الثبوتية.

تنفيذ الطريقة:

الاهداف	المخاطر	الرقابة
دفع الفواتير للمورد الصحيح.	إدخال رقم مورد غير صحيح أثناء تسجيل الفاتورة	التحقق من أن رقم المورد الذي تم إدخاله يتوافق مع رقم الفاتورة
دفع الفواتير للبائعين المعتمدين.	إدراج مورد وهمي في ملف الموردين المعتمدين	فصل الوظائف غير المتوافقة
دفع الفواتير فقط للسلع / الخدمات المستلمة.	إصدار السداد في حالة عدم استلام السلعة	التحقق من وجود إيصال استلام قبل التحقق من دفع الفاتورة
دفع الفواتير لمبلغها بالضبط.	تم إدخال مبلغ خاطئ أثناء ترحيل الفاتورة	التحقق من أن المبلغ الذي تم إدخاله يتوافق مع مبلغ الفاتورة
دفع الفواتير في الوقت المحدد.	التأخر في تسجيل الفواتير	التحقق الأسبوعي من وجود فواتير بانتظار التسجيل
تسجيل المدفوعات في الحسابات الصحيحة.	جهل الشخص الذي يقوم بتسجيل مدفوعات الحساب المراد تخصيصه	إجراءات تحديد الحسابات التي سيتم تخصيصها
تسجيل المدفوعات في الفترة الصحيحة.	عدم معرفة التاريخ الذي يحدد فترة تسجيل المدفوعات	إجراءات تحديد مدة التسجيل
معالجة سداد الفواتير بأقل تكلفة.	إساءة استخدام تطبيقات الكمبيوتر	دليل مستخدم تطبيقات الكمبيوتر

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

ملاحظة: تطبيق الطريقة هنا يتعلق فقط بالرقابة على مستوى عملية الإنجاز، مع الأخذ في الاعتبار الأنواع الأخرى من العمليات من شأنه أن يجعل من الممكن توضيح المكونات الأخرى للرقابة الداخلية كما هو مذكور في COSO.

للتذكير ولعمل الارتباط مع استبيان الرقابة الداخلية، فيما يلي قائمة بعمليات الرقابة "الغير متحكم بها" لعملية دفع فاتورة المورد:

- توجد إجراءات مكتوبة تحدد طرق معالجة فواتير الموردين.
- الإجراءات التي تحدد طرق معالجة فواتير الموردين معروفة .
- الإجراءات التي تحدد طرق معالجة فواتير الموردين محدثة.
- تطبيق الإجراءات التي تحدد طرق معالجة فواتير الموردين.
- يُعد تخصيص التراخيص المتعلقة بالموافقة على عمليات الدفع للمورد مُرضياً.
- يتم فصل المهام غير المتوافقة في عملية الدفع للمورد.
- تخضع عمليات الدفع للمورد للإشراف الكافي (التكلفة والجودة والوقت).
- من المستحيل على المشتركين في عملية الدفع للمورد القيام بعمليات غير مصرح بها.
- يتم التحقق من مبلغ الفاتورة مقابل مبلغ إشعار الاستلام.
- لا يمكن التحقق من صحة الفاتورة إلا إذا ارتبط بها أمر شراء وإيصال استلام.
- يوجد تحليل دوري للفواتير المعلقة الدفع.
- إضفاء الطابع الرسمي على التحقق من مطابقة الفاتورة.
- يتم الاحتفاظ بالمستندات الداعمة المتعلقة بسداد فواتير الموردين وحمايتها.

المطلب الثاني: أدوات الوصف والتنظيم

أولاً: أدوات الوصف: وتتمثل فيما يلي:

- 1- الدراسة الوصفية:** يقوم المدقق حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمدقق كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المدقق أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المدقق بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويجدد ما إذ كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.¹
- عملياً يمكن تلخيص طريقة إجراء الدراسة كما يلي:²

¹ يوسف محمود جربوع، مرا جعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص113

²Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:55-56

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

الهدف: تتبع المراحل المختلفة للعملية من أصلها حتى نتيجتها (على سبيل المثال، حتى تسجيلها في القوائم المالية للمؤسسة) من أجل تأكيد فهم تدفق المعالجة ومراقبتها قبل إجراء اختبارات مفصلة عليها.

عوامل النجاح: وضع في الاعتبار الأحداث التي قد تؤدي إلى انحرافات عن المعالجة العادية للمعاملة.

المزايا: - يسمح بفهم مفصل للتقدم الفعلي للمراحل المختلفة للعملية من خلال إشراك الجهات الفاعلة المعنية مباشرة بها.

العيوب: - لا يضمن فحص العملية أن تتم معالجتها بشكل متماثل في كل مرة تحدث فيها.

الطريقة: يعد اختبار المسار أحد اختبارات الرقابة المخصصة لتقييم تصميم الرقابة، ولكن تنفيذها يجعل من الممكن جمع الأدلة على الفعالية الفعلية لهذه الرقابة. يستخدم اختبار المسار عمومًا لإعداد برنامج العمل، مما يسمح بإجراء التحقق من اختبارات التدقيق.

في نهاية اختبار المسار، يجب أن يكون المدقق قادرًا على الإجابة على الأسئلة التالية:

- هل سيرورة العملية تتم كما هو موضح في مخطط التدفق؟

- كيف يفترض أن تعمل الرقابة؟

- ما هي أهداف الرقابة؟

- هل هي عملية؟

- هل الطريقة التي يتم بها بناء الرقابة تجعل من الممكن تحقيق أهدافها؟

يعتمد تنفيذ اختبار المسار على:

- مقابلات التأكيد ، والتي ستطرح فيها أسئلة على الخاضعين للتدقيق:

طبيعة المهام المنفذة، طبيعة الرقابة وأدائها، الانحرافات ومعالجة الأخطاء، فهم الخطوات الأخرى في العملية

- اختبار وحيد ستحدد فيه معاملة ما، وتتبعها خلال المراحل المختلفة لإجراء أو عملية من أجل اختبار الكفاءة التشغيلية لعناصر الرقابة التي تتخلل معالجتها.

تجسيد أو تنفيذ الطريقة:

الموضوعات التي تمت مناقشتها	أمثلة
طبيعة المهام المنفذة	- هل يمكنك وصف المهام التي تؤديها؟ - كم مرة يتم تنفيذ هذه المهام؟ - متى يجب أن تكتمل هذه المهام؟ - من أين تأتي المعلومات التي تسمح لك بأداء مهامك؟ - ما هي وجهة المعلومات التي تنتجها المهام التي تؤديها؟
طبيعة الرقابة وأدائها	- أثناء أداء مهامك ، ما هي الرقابة التي تقوم بها لضمان تنفيذها بشكل صحيح؟ على سبيل المثال، كيف تعرف أنك قد عاجلت جميع المعلومات التي تحتاجها للمعالجة، وأن هذه المعلومات تمت معالجتها بشكل صحيح، وأنه لا يمكن معالجة

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

أي معلومات لم يتم التحقق من صحتها؟ - ما الذي تبحث عنه لتحديد ما إذا حدث خطأ في المعالجة؟ - ماذا تفعل عندما تجد خطأ؟	
الانحرافات ومعالجة الأخطاء	- في أي مناسبات تصلون لاستبعاد الإجراء المتوقع؟ - هل هذه المناسبات متكررة؟ - كم مرة حدث هذا في العام الماضي؟ - ما أنواع الأخطاء التي وجدت في العام الماضي؟ - ماذا حدث عندما وجدت خطأ؟ - كيف تم حل هذه الأخطاء؟
فهم الخطوات الأخرى في العملية	- ما هي المهام التي يتم القيام بها قبل تدخلك؟ - ما هي المهام التي يتم تنفيذها بعد تدخلك؟

2- الملاحظة المادية: هي عبارة عن حالات واقعية ذات علاقة بالموضوع تحت التدقيق، وهي ضرورية لدعم رأي المدقق في أمور معينة، وتوضح أية نقاط خلافية في نتائج وتوصيات المدقق.

يكون التركيز على الملاحظات الهامة والتي يكون لها تأثير مادي على سير أعمال المنشأة، أما الملاحظات الأقل أهمية فيمكن نقلها بشكل غير رسمي.

وتتمثل إجراءات الملاحظة المادية فيما يلي: ¹

الهدف: الحصول على دليل مباشر للموقف.

عوامل النجاح: - يجب على المدقق الداخلي الحرص على عدم تعطيل السير العادي للعمليات.

- لا تتدخل طوال فترة المراقبة.

المزايا: - طريقة الحصول على الإثبات تجعله موثقاً بطبيعته.

العيوب: - الأدلة التي تم الحصول عليها محدودة وقت الملاحظة.

- قد يختلف سلوك الناس بسبب وجود مراقب.

الطريقة: تتمثل الملاحظة في الذهاب إلى المباني أو المحلات المتعلقة بعمليات الكيان الخاضع للرقابة من أجل مراقبة حالتها أو حالة محتوياتها أو التقدم في مهام معينة.

الخطوات: - حدد المهام أو الأماكن التي يجب مراعاتها.

- حدد موعداً مع الشخص (الأشخاص) المعني، مع التأكد من أن وجود طرف ثالث لن يتدخل في

طاقم التشغيل أو تشغيل العمليات.

- اذهب إلى المبنى أو المحل.

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:73-74

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

- الجلوس في مكان لا يتعارض مع طاقم التشغيل أو سير العمليات ويسمح للمدقق الداخلي أن يبقى حيادي حتى لا يؤدي وجوده إلى سلوك منحرف من الطاقم بأقل قدر ممكن.
- تضمين أوراق العمل تقريراً عن هذه الملاحظة.
- قد تكون الملاحظات التي تهدف إلى الحصول على دليل مباشر على حالة المبنى أو المحل أو محتوياته موضوعاً للصور الفوتوغرافية.

تجسيد أو تنفيذ الطريقة:

الملاحظات المقدمة كجزء من عملية "دفع الفواتير للموردين"	
استلام الفواتير	الذهاب إلى مقر إدارة البريد لمعرفة شروط استلام الفواتير وتوجيهها إلى قسم المحاسبة.
محاسبة الفواتير	الجلوس في مباني قسم المحاسبة لحضور عمليات تسجيل الفواتير في تطبيقات الحاسب الآلي.
التحقق من صحة الفواتير	الجلوس في مقر مقدم الطلب من أجل حضور عمليات التحقق من صحة الفواتير عن طريق نموذج أمر التسوية / نموذج الاستلام / الفاتورة.

- 3- شبكة تحليل المهام:** يقوم المدقق الداخلي أولاً بإحصاء وتسجيل مهام الوظيفة محل التدقيق، ثم يقوم بالبحث عن الأشخاص الذين يقومون بتأدية هذه المهام وتسجيلهم على شبكة تحليل المهام، وعند اكتمال ملأ شبكة تحليل المهام يقوم المدقق الداخلي بتحديد الخطأ والتدخل في أداء المهام.
- يمكن تلخيص أهم النقاط في شبكة تحليل المهام كما يلي:¹
- الهدف:** عرض تعيينات الأشخاص أو الأقسام وتحديد "من يفعل ماذا" وتبسيط الضوء على أي قصور في توزيع مهام العملية بين الأشخاص و / أو المصالح (بالإضافة إلى المهام التي تم التراجع عنها).
- عوامل النجاح:** - تحديد المهام المتعلقة بأهداف التدقيق .
- تحديد المستوى المناسب من التفاصيل : الأشخاص ، المصالح.
- المزايا:** - يقدم رؤية تركييبية واضحة لتوزيع المهام.
- العيوب:** - تحديد المهام غير الرسمية.
- الطريقة:** شبكة تحليل المهام عبارة عن جدول إدخال مزدوج يربط المهام بالأشخاص أو الأقسام التي تقوم بتنفيذها، ويتم وضع المهام في صفوف والأشخاص / الأقسام في أعمدة أو العكس .
- شبكة تحليل المهام تجعل من الممكن إبراز المهام التي لم يتم إنجازها، والمهام المنجزة في أماكن مختلفة، وفصل الوظائف.
- يمكن أيضاً استخدام شبكة تحليل المهام لتحليل عبء العمل لكل فرد بقدر ما تم تحديد المهام كمياً.
- تقسيم العملية إلى مهام. - تحديد الأشخاص / الإدارات المشاركة في العملية.
- ارتباط كل مهمة بالشخص (الأشخاص) / القسم (الإدارات) المسؤول عنها.
- تقرير في جدول القيد المزدوج للارتباطات التي تم تحديدها عن طريق إدخال "X" في تقاطع الخط / العمود.

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:49-50.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

تجسيد أو تنفيذ الطريقة:

العملية: دفع الفواتير للموردين				
الطالب	المدير المالي	المحاسب	مصلحة التسجيل	
			X	استلام الفواتير
		X		محاسبة الفواتير
X				التحقق من صحة الفواتير
		X		التحقق من الفواتير
		X		تحضير التسوية
	X			إصدار السداد

4 - خرائط التدفق: عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المدقق بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقرأة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها.

كما أن المحادثات التي يقوم بها المدقق يمكن أن تشمل جميع المستويات السلمية مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف، ومن ثم يقوم المدقق بإنجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان والتي تتلائم مع نوع المؤسسة، طبيعتها ونشاطها، وانطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع المدقق أن يوجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفا دقيقا وعمليا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، ومن أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المدقق على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح والتي تكون ملحقه بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح.¹

يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدفق من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها.

يمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية:

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

¹ Batude. D, L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997, P 58.

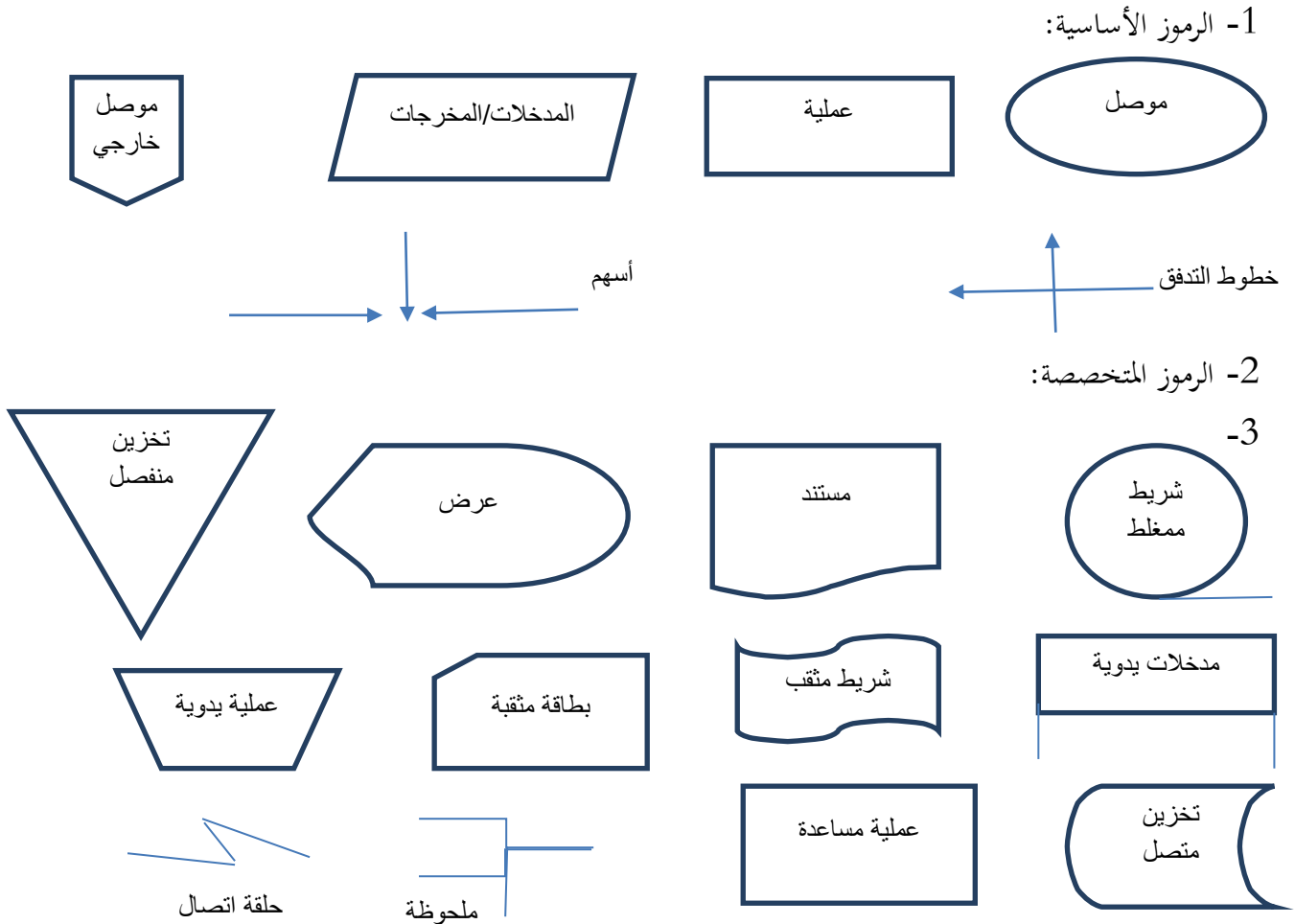
الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

عند قيام المدقق بأعداد خرائط التدفق يجب أن يراعي ما يلي:

- أن يتم ذكر اسم الوظيفة أو القسم أو الشخص المختص في أعلى كل عمود من أعمدة الخريطة؛
- أن توضع مسؤوليات كل وظيفة والمستندات المتداولة والمعدة بواسطة المسؤولين في العمود الخاص بالوظيفة أو القسم.¹

بناءً على هذه الخرائط أو الرموز يتم إنجاز **مخطط التدفق** الذي يحدد التدفقات وخريطة كل نشاط، كما يتم الاعتماد على مسار التدقيق الذي يسمح بتسجيل وتعقب العمليات من أصلها أو بدايتها إلى غاية نهايتها، كما يسمح **سير أو منهج العمليات** بإمكانية الكتابة بطريقة منهجية لنشاطات الجهة المدققة ومعرفة أهدافها والمخاطر المتعلقة بها وآليات الرقابة عليها وبالتالي التحكم فيها. وتتكون خرائط التدفق من الرموز المشتقة من الأشكال التي أعدها المعهد الأمريكي للمعايير والذي يوضحها الشكل التالي يوضح الرموز الخاصة بخرائط التدفق:

الشكل رقم 2-2 الرموز الخاصة بخرائط التدفق



المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 111.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص- ص : 220-221

أ- مخطط التدفق: يلخص مضمون هذه الأداة كما يلي: ¹

الهدف: يمثل بيانيا مسار العملية :

- التسلسل الزمني للأنشطة ؛ -الفاعلون الذين يقومون بالأنشطة ؛ -تدفق المعلومات من نشاط إلى آخر.
- قد يكون هذا التمثيل البياني مفيداً للمدقق الداخلي لتحديد المخاطر المتعلقة بكل نشاط من أنشطة العملية والضوابط الرئيسية التي يجب أن تجعل من الممكن التحكم فيها.
- عوامل النجاح:** - الحصول على معلومات موثوقة.
- اختيار المستوى المناسب من التفاصيل.

المزايا: - أداة التعارف: لتطوير مخطط التدفق، يجب أن يكتسب المدقق الداخلي فهماً دقيقاً للعملية.

- أداة التحقق : إن التحقق من صحة الوصف الرسومي للعملية من قبل مديرها يجعل من الممكن التحقق من دقتها.

- يتيح مخطط التدفق إمكانية تجميع المعلومات التي يمكن العثور عليها في الوصف السردى لتقدم العملية نفسها.

- يمكن أن يكون مفيداً في تحديد مواقع أنظمة الرقابة الداخلية وتحليلها.

العيوب: - لا يأخذ المخطط في الاعتبار تواتر تنفيذ الأنشطة.

- لكي تكون مفهومة ، يجب أن يتم تمثيل المخطط على عدد محدود من الأوراق ، مما يحد من استخدامه الفعال لعمليات معينة معقدة للغاية.

الطريقة: 1-تحديد عملية التمثيل، 2-تحديد الأنشطة، 3-تحديد الجهات الفاعلة (كل ممثل تم تحديده سيكون موضوع عمود في الرسم التخطيطي)، 4-إثبات المستندات، 5-تحديد التدفقات (معلومات المدخلات والمخرجات لكل نشاط)، عادة ما تكون مدخلات النشاط هي مخرجات الأنشطة الأخرى.

-يتم تنفيذ الأنشطة الواردة في الرسم البياني وفقاً للجهات الفاعلة التي نفذتها ووفقاً لموقفها في مسار العملية؛ يعطي اتجاه الأسهم اتجاه القراءة.

-يتم تشغيل نشاط بشكل عام عن طريق استلام المعلومات.

-يجب أن يخضع معنى الرموز المستخدمة في رسم مخطط التدفق لفهم مشترك ؛ يوجد معيار ISO يحدد الرموز الرئيسية المستخدمة في المخطط ISO 5807 : أنظر الشكل رقم... الرموز الخاصة بخرائط التدفق.

-يمكن ربط وسيلة إيضاح تحدد معنى الرموز بالرسم التخطيطي

-بناء المخطط هو عملية تكرارية

تجسيد أو تنفيذ الطريقة:

1- تحديد عملية التمثيل: - دفع الفواتير للموردين

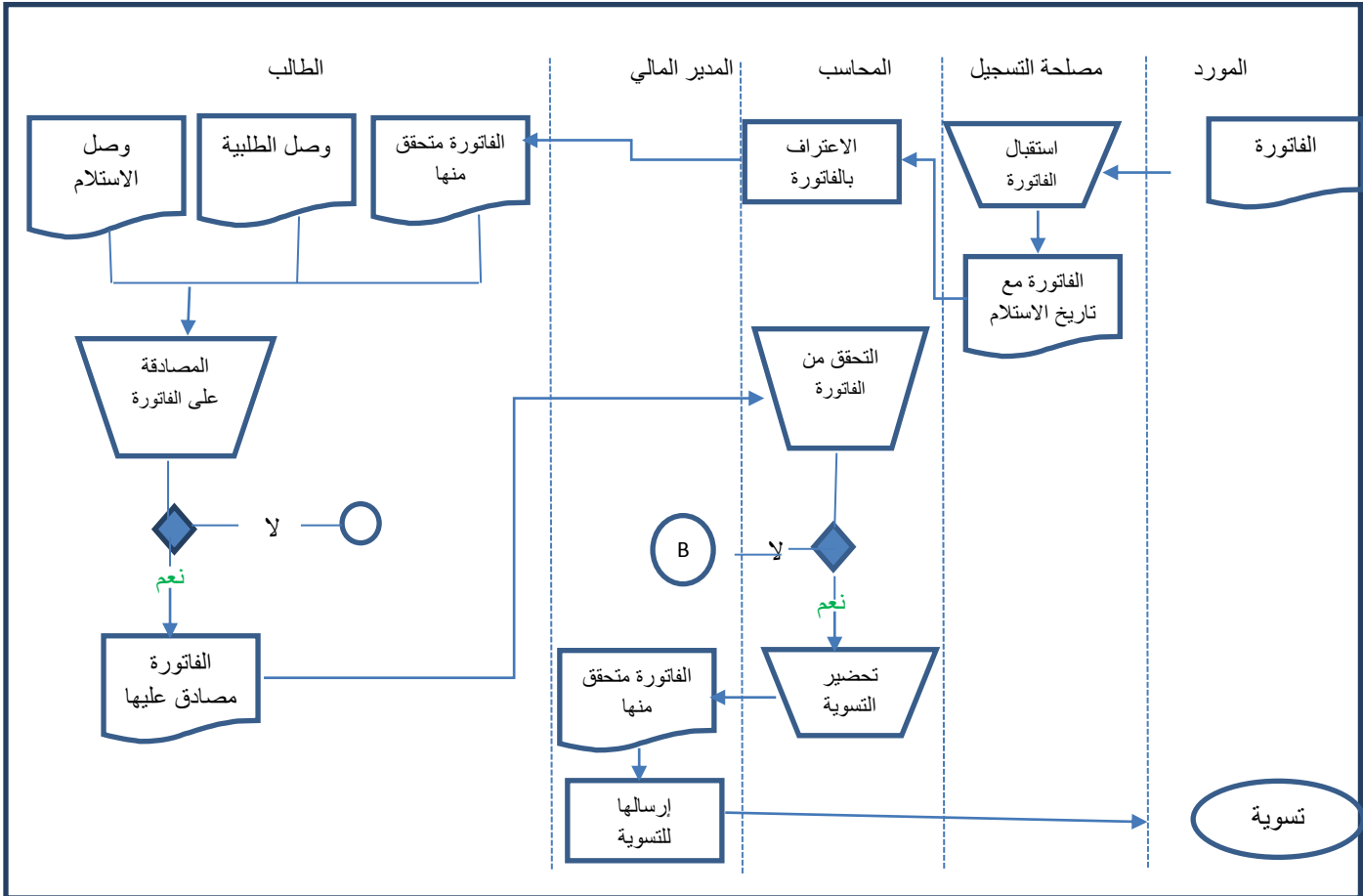
¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:51-52.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

- 2- تحديد الأنشطة: -استلام الفواتير ، محاسبة الفواتير ، التحقق من صحة الفواتير ، التحقق من الفواتير ، إعداد السداد ، إصدار السداد
- 3- تحديد الجهات الفاعلة: -المورد ، خدمة البريد ، خدمة المحاسبة (محاسب ، مدير مالي) ، مقدم الطلب
- 4- إثبات المستندات: -فاتورة ، أمر شراء ، إيصال استلام
- 5 - تحديد التدفقات (معلومات المدخلات والمخرجات لكل نشاط)

أنشطة	المدخلات	المخرجات
استلام الفواتير	فاتورة	فاتورة تم التحقق منها
محاسبة الفواتير	فاتورة بتاريخ الاستلام	فاتورة معترف بها
التحقق من صحة الفواتير	فاتورة معترف بها، أمر شراء، إيصال استلام	فاتورة مصدقة
التحقق من الفواتير + اعداد السداد	فاتورة مصدقة	فاتورة تم التحقق منها
إصدار السداد	فاتورة تم التحقق منها	السداد أو التسوية

خريطة التدفق الخاصة بالأنشطة:



المصدر: Methodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, institut français de l'audit et du contrôle internes(IFACI),p: 52

ب- مسار التدقيق: يمكن تلخيص مضمون مسار التدقيق كما يلي: ¹

الهدف: التأكد من أنه من الممكن تتبع أصل العملية.

عوامل النجاح: - أن تكون قد حددت بوضوح جميع الخطوات التي تسمح بالعودة إلى مصدر كتابة العملية أو المعاملة.

المزايا: - يسمح بفهم مفصل وظيفي للآليات التي تضمن إمكانية تتبع العمليات.

العيوب: - نظرًا لأنه اختبار وحيد، فإنه لا يضمن التنفيذ المنهجي لمسار التدقيق.

الطريقة: تعريف (قاموس المحاسبة والإدارة المالية): تسجل زمني لأنشطة النظام يوضح جميع الإضافات والحذف والتغييرات على البيانات والبرامج، مما يسمح بإعادة بناء العملية ومراقبتها من البداية إلى النهاية (والعكس صحيح).

يتيح مسار التدقيق لعملية ما ضمان إمكانية تتبعها وبالتالي العودة إلى العناصر التي تكمن وراءها وتبريرها.

مثال: يمكن بدء الدفع لمورد ما إذا ارتبطت به فاتورة وأمر شراء وإشعار إيصال؛ يعتمد مسار تدقيق مدفوعات المورد على القدرة على تحديد الفاتورة الأساسية وأمر الشراء والإيصال.

نهج أو سير الطريقة (موضحة في الشكل...)

- تحديد العملية (التي حدثت في الزمن t) التي تريد تحليل مسار التدقيق لها،

- تحديد المعلومات التي تحدد المعاملة بشكل وحيد،

- تحديد العناصر التي تقوم عليها العملية وكذلك التسلسل الزمني لظهورها في العملية في الزمن $(t - n)$

- البحث بين العناصر التي تظهر في الزمن $t - 1$ عن العناصر التي تحمل معرّف العملية التي تريد تحليل مسار التدقيق الخاص بها لربطها بها،

- تحديد المعلومات التي تحدد بشكل فريد المعاملة التي حدثت في $t - 1$ ،

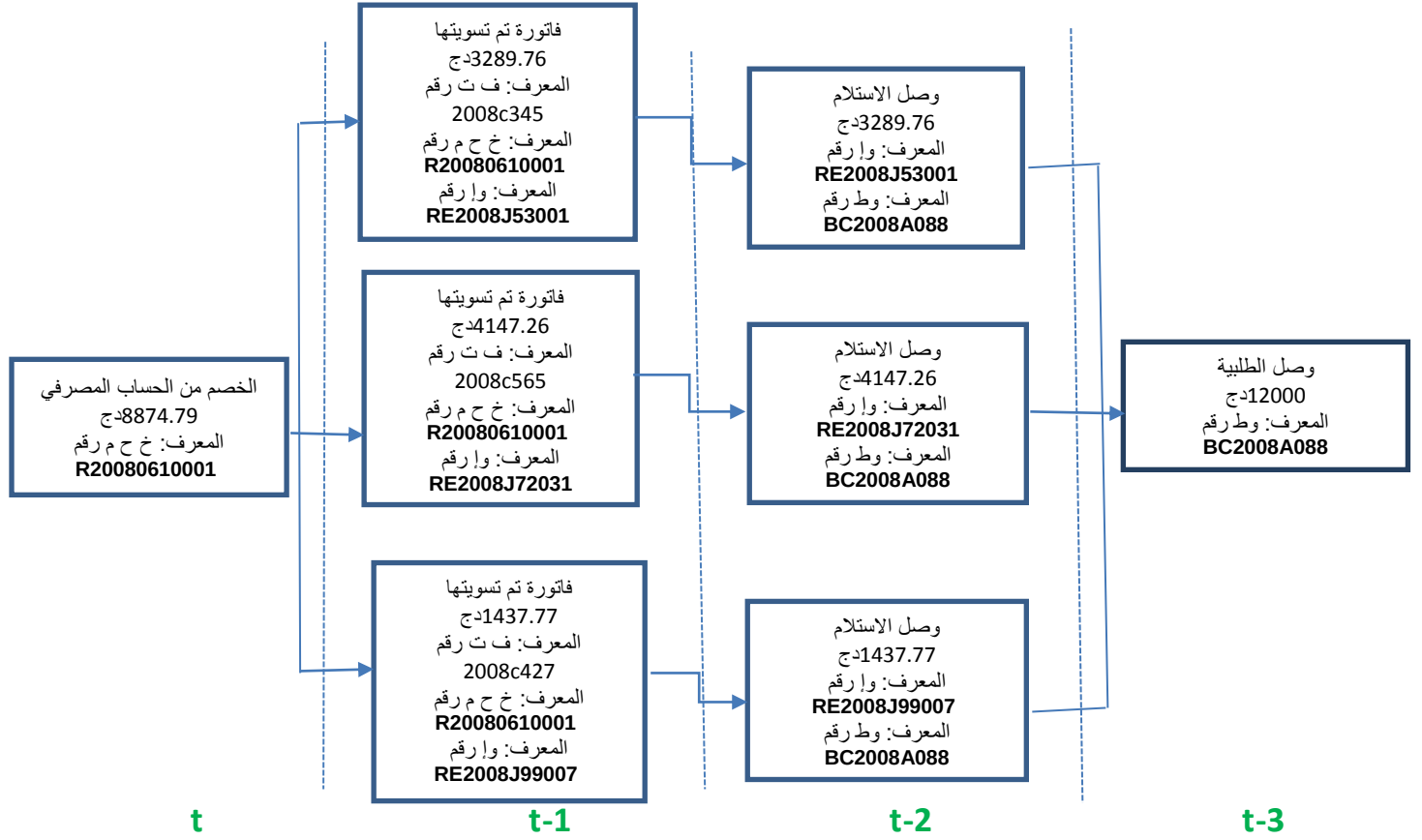
- البحث بين العناصر التي تظهر في الزمن $t - 2$ عن العناصر التي تحمل معرف العناصر التي ظهرت في $t - 1$ لربطها بها،

- تحديد المعلومات التي تحدد بشكل فريد العملية التي حدثت في $t - 2$ ،

- البحث بين العناصر التي تظهر في $t - 3$ عن العناصر التي تحمل معرّف العناصر التي ظهرت في $t - 2$ لربطها بها ... وهكذا بالحدث الأصلي.

ستعتمد الطبيعة الإثباتية لنتائج تحليل مسار تدقيق العملية على إجراءات اختيارها؛ إن الاختيار عن طريق أخذ عينات عشوائية من المعاملات المراد تحليلها يجعل من الممكن إعطاء نتائج هذه التحليلات طابعًا قاطعًا.

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:67-68.



ت- سير أو منهج العمليات: يمكن تلخيص مضمون هذه الطريقة فيما يلي: ¹

الهدف: وصف بطريقة منهجية أنشطة الهيئة الخاضعة للتدقيق من أجل تحديد أهدافها ومخاطرها وأنظمة الرقابة التي يجب أن تجعل من الممكن التحكم في الأنشطة.

عوامل النجاح: - الحصول على معلومات موثوقة.

- تحديد كافة المداخل والمخارج من مجال التدقيق.

المزايا: - يسمح لمهمة التدقيق بالتركيز على: الأهداف الرئيسية للهيئة المدققة فيما يتعلق مباشرة بإنتاج القيمة وأهداف المنظمة؛ رضا عملاء أو زبائن العمليات؛ كفاءة العمليات.

- يسمح بالحصول على رؤية شاملة لأنشطة الهيئة وإشراك جميع الجهات الفاعلة المعنية بعملية ما.

العيوب: - مثل أي منهج قائم على النمذجة، يعطي منهج العملية تمثيلاً معيناً للواقع، يمكن استكمال منهج أو مناهج أخرى.

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:53-54.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

الطريقة: التعريف: مجموعة من الأنشطة المترابطة أو المتفاعلة التي تحول عناصر الإدخال إلى عناصر الإخراج (ISO 9000: 2000)

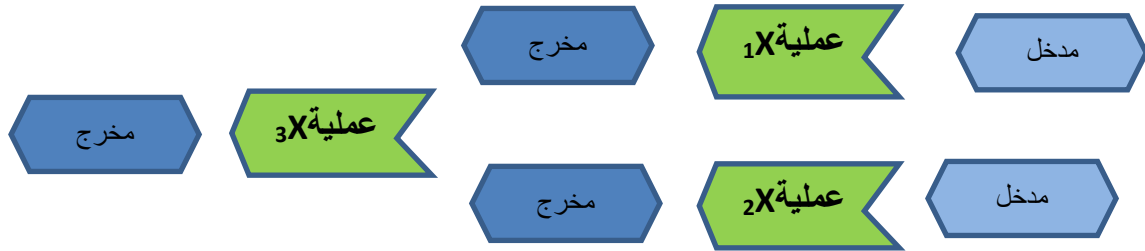
—يعتمد وصف العملية على اسمها والغرض منها و مداخلها ومخارجها وأنشطتها.



العلاقة بين عمليتين من نوع العميل / المورد: العملية X يسلم لمعالجة Y منتج / خدمة. تعتمد معايير جودة المنتج / الخدمة على المواصفات الموضوعة من متطلبات العميل. الهدف من هذا النهج هو زيادة رضا العملاء من خلال احترام متطلباتهم



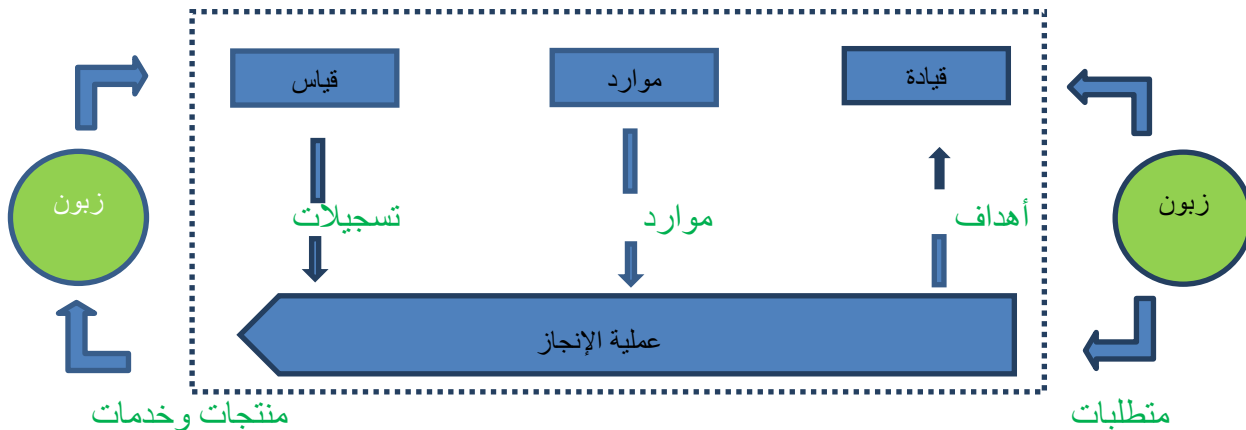
يمكن تقسيم العملية المعقدة إلى عدة عمليات، يتم تقسيمها إلى عمليات.



- 1- تحديد ووصف عمليات الإنجاز: تلك التي تنتج منتجات أو خدمات
- 2- تحديد ووصف العمليات الإدارية: تلك التي تنتج القرارات
- 3- تحديد ووصف عمليات الدعم: تلك التي تنتج الموارد
- 4- تحديد ووصف عمليات القياس: تلك التي تنتج القياسات

رضا

احتياجات وتوقعات



الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

5- تحديد العمليات الرئيسية: تلك التي يعتبر تشغيلها السلس أمراً بالغ الأهمية لتحقيق أهداف الهيئة الخاضعة للرقابة

6- تحديد الأحداث التي يمكن أن يكون لها تأثير سلبي على تقدم العمليات الرئيسية

نهج أو سير الطريقة

1-تحديد ووصف عمليات الإنجاز: تلك التي تنتج منتجات أو خدمات	الاسم: دفع فواتير المورد الغرض: دفع الفواتير للموردين المدخلات: فواتير المورد المخرجات: السداد الأنشطة: استلام الفواتير، محاسبة الفواتير، التحقق من صحة الفواتير، التحقق من الفواتير، إعداد السداد، إصدار السداد
2-تحديد ووصف العمليات الإدارية: تلك التي تنتج القرارات	الاسم: إدارة سداد فاتورة المورد الغرض: إدارة دفع فواتير الموردين المدخلات: استراتيجية المنظمة، المؤشرات المحددة من قبل المنظمة، الأهداف المخصصة لعملية دفع الفواتير المخرجات: الأهداف موزعة على المستوى التشغيلي، المؤشرات، الإجراءات
3-تحديد ووصف عمليات الدعم: تلك التي تنتج الموارد	الاسم: توفير الموارد اللازمة لدفع فواتير الموردين الغرض: مثال - لتوفير المهارات اللازمة لدفع فواتير الموردين المدخلات: مثال - الوصف الوظيفي المخرجات: مثال - تدريب، توظيف، تعاقد من الباطن
4-تحديد ووصف عمليات القياس: تلك التي تنتج القياسات	الاسم: قياس كفاءة دفع فاتورة المورد الغرض: قياس فعالية سداد فواتير الموردين المدخلات: مثال - حساب وقت ترحيل الفاتورة المخرجات: مثال - وقت ترحيل الفاتورة
5-تحديد العمليات الرئيسية: تلك التي يعتبر تشغيلها السلس أمراً بالغ الأهمية لتحقيق أهداف الهيئة الخاضعة للرقابة	أنظر مرجعية التدقيق
6-تحديد الأحداث التي يمكن أن يكون لها تأثير سلبي على تقدم العمليات الرئيسية	أنظر مرجعية التدقيق

5- جداول تداول الوثائق : يبين عملية انتقال الوثائق والمعلومات بين مختلف الوظائف والمراكز والأقسام وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مدقق داخلي واحد، تمكن هذه العملية من معرفة منبع هذه الوثائق والمعلومات والطرف المرسل إليه وبالتالي إعطاء صورة واضحة عن مسار هذه الوثائق والمعلومات.¹

6- إجراءات التدقيق التحليلية: تتمثل فيما يلي:²

الهدف: - مساعدة المدققين الداخليين على تحديد العناصر التي قد تتطلب إجراءات تدقيق إضافية.

- إجراءات المراجعة التحليلية مفيدة لتحديد : اختلافات غير متوقعة؛ عدم وجود الاختلافات المتوقعة؛ أخطاء محتملة؛ المخالفات المحتملة أو الاحتيال؛ معاملات أو أحداث أخرى غير عادية أو غير متكررة.

عوامل النجاح: - الحصول على معلومات موثوقة.

المزايا: - دقة الأدلة التي تم الحصول عليها.

العيوب: - التعقيد المحتمل للوصول إلى المعلومات.

الطريقة: - تحديد المؤشرات (القيم والكميات والنسب والنسب المئوية) المتعلقة بالعمليات المنفذة داخل الهيئة المدققة.

- تحديد المؤشرات الخارجية (للهيئة الخاضعة للتدقيق أو للمنظمة) التي من شأنها أن تكون ذات صلة بمقارنة المؤشرات المتعلقة بالعمليات المنفذة داخل المجال الخاضع للرقابة .

- تحديد أهم المؤشرات التي توفر معلومات عن تحقيق أهداف الهيئة الخاضعة للتدقيق .

- تحديد المصادر التي يمكن من خلالها معرفة قيمة المؤشرات المختارة.

- تحليل المؤشرات عن طريق المقارنات: معلومات من الفترة الحالية مع معلومات مماثلة من الفترات السابقة؛ معلومات الفترة الحالية مع الميزانيات أو التوقعات؛ بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية؛ بين المعلومات الداخلية في الهيئة المدققة والمعلومات الخارجية للهيئة المدققة أو للمنظمة .

- مقارنة النتائج المتحصل عليها مع النتائج المتوقعة.

- البحث عن تفسيرات لنتائج غير متوقعة.

- تحليل النتائج غير المتوقعة غير المبررة وتحديد احتمال وجود أخطاء أو مخالفات أو احتيال لتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية أو التواصل مع الإدارة.

تجسيد الطريقة:

مثال: دفع الفواتير للموردين

¹ Jacque renard, OP.CIT, P:309.

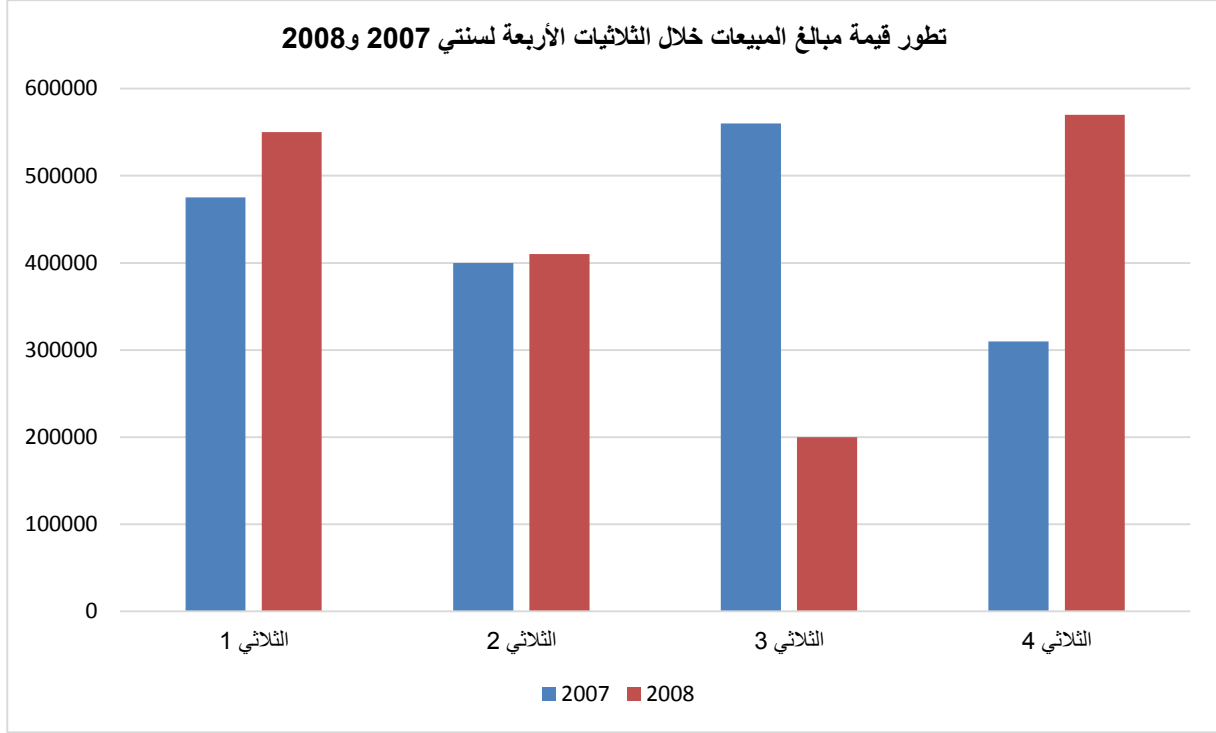
² Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:71-72.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

-متوسط وقت المعالجة (من تاريخ الاستلام إلى تاريخ إصدار السداد) ساري المفعول لمجموعة من الفواتير المحددة عن طريق أخذ العينات الإحصائية .

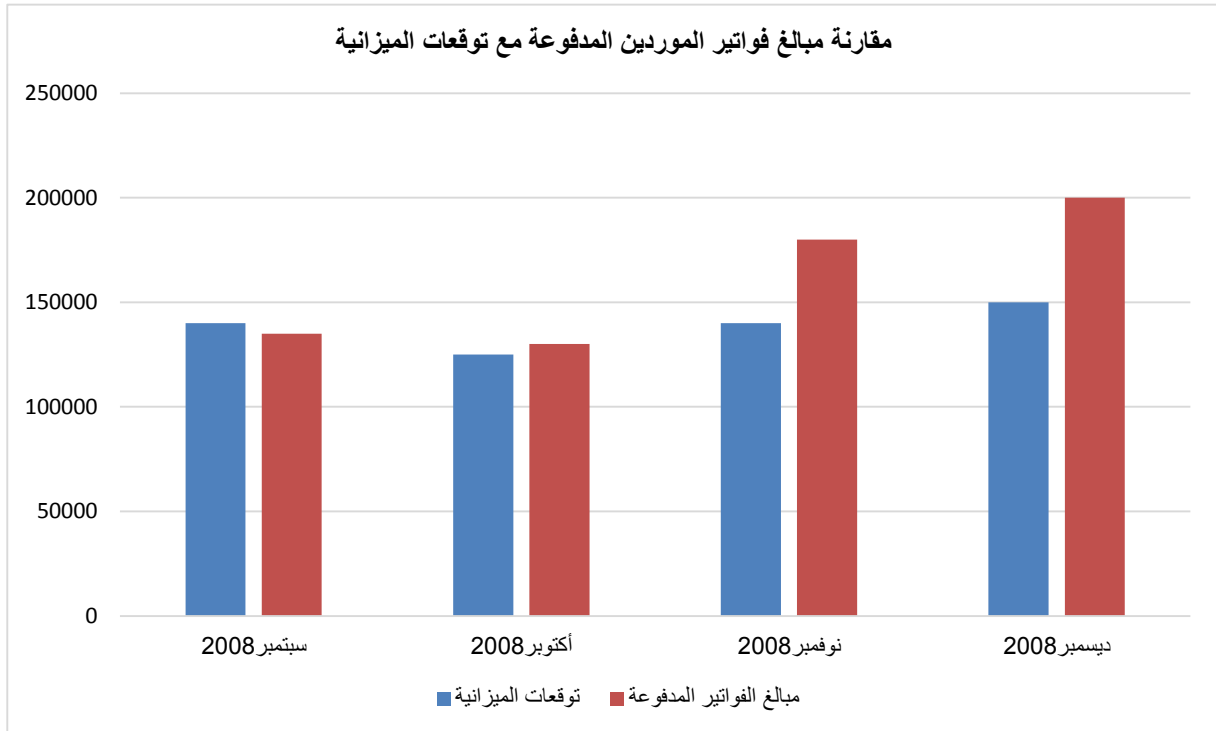
-تطور مقدار المبالغ الشهرية على مدى العامين الماضيين.

- مبالغ المبيعات خلال ثلاثيات العام N مقارنة بحجم المبيعات خلال ثلاثيات العام. N-1



ينبغي تفسير تأجيل المبيعات من الثلاثي الثالث إلى الثلاثي الرابع في عام 2008 مقارنة بعام 2007.

-مقارنة مبلغ فواتير الموردين المدفوعة مقارنة بتوقعات الميزانية على مدى الأشهر الأربعة الماضية.



الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

- ينبغي تفسير الزيادة في المصروفات (المبالغ المدفوعة) مقارنة بتوقعات الميزانية لشهري نوفمبر وديسمبر 2008.
- الوقت الذي يقضيه في كل مرحلة من مراحل العملية على مجموعة من الفواتير المختارة عن طريق أخذ العينات الإحصائية.
- معدل دوران الحسابات الدائنة.

7- طريقة العصف الذهني (التفكير) «*Méthode de brainstorming « réflexion*»¹

- الهدف:** تحفيز الخيال، أي القدرة على إنتاج أفكار حول مشكلة مطروحة لإيجاد حلول والبحث عن أسبابها.
- عوامل النجاح:** - حرية أعضاء المجموعة واستعدادهم للعمل معاً لحل المشكلات.
- المزايا:** - السماح بظهور حلول كانت ستخضع للرقابة أو لم تكن لتُقترح.
- العيوب:** - يستغرق تنفيذه وقتاً طويلاً ويتطلب تنظيمًا صارماً.
- الطريقة:** يمارس العصف الذهني في مجموعات (مدققون / أعضاء الجهة المدققة)، يجب أن يكون أعضاء هذه المجموعة واثقين حتى يتمكنوا من التعبير عن أنفسهم بحرية، يسمح هذا العصف بإنتاج الحد الأقصى من الأفكار في وقت قصير (من 30 دقيقة إلى ساعتين).

القواعد الخمسة الذهبية لإدارة ورشة العصف الذهني هي:

- 1- لا تنتقد، 2- لا تقم بالرقابة الذاتية، 3- انبعث الأفكار من أفكار الآخرين، 4- كن موجزاً، 5- دع خيالك ينطلق إن العصف الذهني ينطبق على المراحل المختلفة لعملية حل المشكلات : تحليل المخاطر، والبحث عن الأسباب المحتملة للخلل، والبحث عن الحلول / الإجراءات التصحيحية.

الإنطلاق

- التأكد من استيفاء شروط النجاح (المجموعة ، الغرفة ، المعدات ، إلخ)
- كتابة وعرض المشكلة والموضوع والقلق أو الانشغال الذي سيكون موضوع عصف ذهني.
- كتابة وعرض قواعد العصف الذهني
- الأفكار الأساسية (من 5 إلى 30 دقيقة)
- البدء بتكرار صياغة المشكلة : " ما يمكن أن تكون الأسباب ... "
- الحفاظ باستمرار على ضغط قوي للغاية على المجموعة من خلال التذكير المتكرر بصياغة المشكلة واستخدام المحفزات التالية : "ماذا أيضاً؟" - "وماذا أيضاً؟"
- كتابة كل الأفكار الموجودة على السبورة بطريقة يمكن للجميع قراءتها
- تأكد من أن الجميع يعبر عن نفسه : " اذهب وابحث "
- أعد تركيز المجموعة إذا ابتعدت كثيراً عن المشكلة الأولية بإعادة صياغتها.

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:65-66.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

- دعم معدل توليد الأفكار من خلال الإحياء المستمر من جوانب المشكلة المختلفة، عن طريق تحفيز الارتباطات مع الأفعال الرئيسية (كيفية الإطالة ، إضافة ، خفض ، العكس ، إعادة العكس ، إلخ).
- تعميق الأفكار الأساسية (حتى ساعة و30 دقيقة)
- البدء بملخص سريع لتحديد الأفكار التي سيتم استكشافها بشكل أكبر .
- تجنب التلخيص الطويل جدًا الذي قد يكون "اختزالًا": يجب أن يُنظر إلى التلخيص على أنه نقطة انطلاق جديدة.
- تعميق الأفكار المختارة من خلال تطبيق العصف الذهني مرة أخرى على كل منها بوتيرة أبطأ ومع مطالبات مثل "كيف تعمل؟"
- تعميق الأفكار حتى تصبح مفهومة من قبل خبير لم يشارك في المجموعة وقد أعطت المجموعة كل ما يمكنها تقديمه.
- لا تناقش ما إذا كانت الفكرة المعمقة جيدة أو سيئة أو ما إذا كان شخص ما يحبها أم لا : الهدف هو التعمق وليس الاختيار للتطبيق.
- استغلال الأفكار المنتجة - ستخضع الأفكار التي تنتجها المجموعة للمصادقة في الجلسة بالإجماع وإضفاء الطابع الرسمي الذي سيعتمد على الهدف الأولي للعصف الذهني: تخطيط المخاطر، مخطط السبب / النتيجة، جدول الإجراءات التصحيحية.
- تجسيد الطريقة:

إطار العصف الذهني: تحليل المخاطر / الهدف
- الأحداث الخارجية التي لا تكون المنظمة مستعدة للاستجابة بسرعة لها؟ - أنشطة بيئة التصميم؟ - أنشطة بيئة التوثيق؟ - الانقطاعات التي تؤثر على الأنشطة القائمة؟ - هل تفتقد الموارد البشرية؟ - ضعف تدريب الموارد البشرية؟ - سوء توزيع الموارد البشرية؟ - عدم وجود رقابة؟ - خطأ القيادة؟ - عدم التواصل؟ - سلوك احتيالي؟ - معلومات خاطئة؟ - المعلومات غير متوفرة؟ - غياب مؤشرات القياس؟

ثانيا: أدوات التنظيم: وتتمثل فيما يلي:

- 1- الهيكل التنظيمي:** من أجل الوقوف على نظام للرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديريات ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينها.
- وعليه يظهر دور الهيكل التنظيمي في دعم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعى فيه العناصر التالية:

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

حجم المؤسسة؛ طبيعة النشاط؛ تسلسل الاختصاصات؛ تحديد المديریات؛ تحديد المسؤولیات وتقسيم العمل؛ البساطة والمرونة؛ مراعات الاستقلالية بين المديریات .

2- مخطط التدقيق: يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بالتخطيط لكافة خطوات واجراءات التدقيق في شكل برامج تدقيق داخلية يتضمن النواحي التالية:

- الأنشطة على مستوى الأقسام المختلفة والمطلوب تدقيقها؛
- الإجراءات والخطوات الواجب إتباعها أولا بأول وتنفيذ عملية *التدقيق في شكل إجراءات مكتوبة ترشد العاملين في قسم التدقيق الداخلي؛

- التخطيط الزمني لإجراءات التدقيق على مدار السنة المالية؛

- تحديد عدد الأفراد الذين يساهمون في عملية التدقيق الداخلي بما يتفق وتنفيذ برامج التدقيق.¹

3- ميثاق التدقيق: وذلك من خلال ما ورد في المعيار رقم 1000 من معايير الصفات إذ يجب تحديد صلاحيات وسلطة ومسؤولية المدقق الداخلي بما يتماشى مع تعريف وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وتحديد الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تقدم إلى المؤسسة تحديدا واضحا.

4- دليل التدقيق: عبارة عن وثيقة مرجعية داخل المؤسسة، تتعلق بالأفراد الممارسين لعملية التدقيق الداخلي، من خلال تحديد نطاق العمل والإشراف والتدريب للمدققين الجدد.

المطلب الثالث: أهم الوثائق المستخدمة في عملية التدقيق الداخلي

يستعين المدقق الداخلي بمجموعة من الوثائق الهامة لضمان تنفيذ مهمته، هذه الوثائق تعد من ضمن الأساسيات لإجراء تدقيق داخلي فعال وناجح، وموصى بها ضمن الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، وهي مكملة لبعض البطاقات الواردة في خطوات وأدوات التدقيق الداخلي التي سبق التطرق إليها، والتي منها: رسالة أو الأمر بالمهمة، برنامج العمل، بطاقة اختبار، بطاقة ملاحظة، تقرير التدقيق، بطاقة متابعة تنفيذ المهمة.

1- رسالة المهمة:²

الهدف: إبلاغ مسؤول (مسؤولو) نشاطات الهيئة المعنية بمهمة التدقيق الداخلي بأهدافها وإجراءات سيرها.

خطوات سير مهمة تدقيق داخلي: مرحلة تخطيط المهمة:

- الخطوة 1 - تحديد أهداف المهمة

المعايير وطرق التطبيق العملية: - 2200 تخطيط المهمة - 1-2200 تخطيط المهمة

المحتوى: - الحدث المسبب - الزبائن - الفترة - فريق التدقيق - أهداف البعثة - نطاق المهمة - الإنجازات.

المرسل إليهم: - مسؤول (مسؤولو) المهمة - الشخص المسئول عن الهيئة المدققة

الشكل: - رسالة المهمة هي مستند من صفحة واحدة كحد أقصى.

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص:139.

² Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:81-82.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقا للإطار المرجعي الدولي

- غالبًا ما تكون في شكل ورقي، يمكن أيضًا أن تكون بتنسيق إلكتروني لتسهيل التوزيع.
- نادرًا ما تكون بريدًا إلكترونيًا بسيطًا، يجب احترام شكلية معينة بسبب هدفها.

2- برنامج العمل:¹

الهدف: يتيح برنامج العمل، الذي تم تطويره بعد تحليل مخاطر الهيئة التي خضعت للتدقيق، وصف طبيعة الاختبارات التي سيتم تنفيذها للحصول على دليل كافٍ وذو صلة وموثوق به فيما يتعلق بكل هدف من أهداف التدقيق وبالتالي كل خطر محتفظ به. فعالية أنظمة الرقابة الداخلية. كما يصف نطاق الاختبارات والمدققين المسؤولين عن تنفيذها والجدول الزمني لإنجازها.

خطوات سير مهمة تدقيق داخلي:

- مرحلة تخطيط المهمة: الخطوة 7 - تحدد أهداف التدقيق، الخطوة 8 - تطوير برنامج العمل، الخطوة 9 - ضبط الميزانية وتخصيص الموارد، الخطوة 10 - التحقق من صحة تنظيم المهمة
- مرحلة إتمام المهمة: الخطوة 11 - عقد اجتماع بدء مرحلة الإنجاز، الخطوة 12 - جمع المعلومات وتجميع أدلة التدقيق

المعايير وطرق التطبيق العملية: 2240، 2240ت1- برنامج عمل المهمة

2240-1- برنامج عمل المهمة

المحتوى: يحتوي برنامج العمل على:

- أهداف التدقيق المختارة من المخاطر الرئيسية المحددة في إرشادات التدقيق (أو إرشادات الرقابة الداخلية) ،
 - الاختبار (الاختبارات) الذي سيتم تنفيذه لتقييم فعالية نظام (أنظمة) الرقابة الداخلية الرئيسية المتعلقة بأحد أهداف التدقيق،
 - إجراء (إجراءات) التدقيق التي سيتم تنفيذها لتقييم فعالية نظام (أنظمة) الرقابة الداخلية الرئيسية فيما يتعلق بأحد أهداف التدقيق،
 - الموارد المسؤولة عن الإجراءات الواجب تنفيذها والجدول الزمني للتنفيذ.
- المرسل إليهم: برنامج العمل هو وثيقة داخلية خاصة بفريق التدقيق المسؤول عن المهمة، إنها خارطة الطريق للمدققين الداخليين، يشرف على مرحلة الإنجاز للمهمة، ومع تزويده بالمعلومات حول التقدم المحرز في إجراءات التدقيق، فإنه يتيح لجميع مدققي حسابات المهمة أن يكونوا على علم بسير العمل في الميدان (استكمال مرحلة المهمة).
- برنامج العمل من الوثائق التي يتألف منها ملف التدقيق.
- الشكل: قد يختلف الشكل اعتمادًا على ممارسات التوثيق لكل إدارة تدقيق داخلي.

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:83-84.

3- بطاقة اختبار:¹

الهدف: وصف وتوثيق نتائج اختبارات التدقيق من أجل تكوين أدلة كافية وموثوقة وذات صلة للملاحظات التي يدلي بها المدقق الداخلي خلال مرحلة أداء مهمته.

خطوات سير مهمة تدقيق داخلي: مرحلة إتمام المهمة:

- الخطوة 12 - جمع المعلومات وتجميع أدلة التدقيق

-الخطوة 13 - التحقق من صحة أدلة التدقيق

المعايير وطرق التطبيق العملية: 2300-إتمام المهمة

2310 -تحديد المعلومات

2330 -توثيق المعلومات

2330-1 -توثيق المعلومات

المحتوى: تحتوي بطاقة الاختبار على:

- اسم (أسماء) المدقق (المدققين) المسؤولين عن الاختبار -موعد الاختبار

- مصدر المعلومات المستخدمة لإجراء الاختبار -النتائج الوسيطة المؤدية إلى الاستنتاج

- نتائج الاختبار المنفذة

المرسل إليهم: - ورقة الاختبار هي وثيقة داخلية لفريق التدقيق المسؤول عن المهمة، إنه بمثابة دليل للمدقق الداخلي.

- ورقة الاختبار هي جزء من المستندات التي يتكون منها ملف التدقيق.

الشكل: - قد يختلف الشكل اعتماداً على ممارسات التوثيق لكل إدارة تدقيق داخلي.

4- بطاقة ملاحظة:²

الهدف: بطاقات الملاحظات هي إضفاء الطابع الرسمي على نتيجة المقارنة بين المرجع (الوضع الطبيعي) والواقع المرصود (الوضع الحالي).

تدعم ورقة الملاحظات رأي التدقيق الداخلي حول تصميم وتشغيل أنشطة الرقابة.

كما تقدم تحليلاً لسبب (أسباب) أي أعطال بالإضافة إلى الإجراءات (الإجراءات) التصحيحي الذي من شأنه أن يجعل من الممكن علاجها.

خطوات سير مهمة تدقيق داخلي: مرحلة إتمام المهمة:

-الخطوة 14 - تحليل الأسباب ووضع التوصيات

المعايير وطرق التطبيق العملية: 2320-التحليل والتقييم

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:85-86.

² Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques OP.CIT, p-p:87-88.

2320 -2- التحليل السبي

2120 -1- تقييم أهمية عمليات إدارة الأخطار

2130 -1- تقييم أهمية عمليات الرقابة

2410 -1- محتوى الاتصال

المحتوى: تحتوي بطاقة الملاحظة على:

- المرجع ؛ - الحقيقة (الحقائق) ؛ - السبب (الاسباب) ؛ - النتيجة (النتائج) ؛
- الاستنتاج (الاستنتاجات) ؛ - التوصية (التوصيات) أو الإجراء (الإجراءات) التصحيحي.

المرسل إليهم:

- تشكل أوراق الملاحظات متن تقرير التدقيق المفصل؛ يجب أن تكون صريحة لجميع مستلمي تقرير التدقيق .
- أوراق الملاحظات هي جزء من الوثائق التي يتألف منها ملف التدقيق.

الشكل:

- قد يختلف الشكل اعتمادًا على ممارسات التوثيق لكل إدارة تدقيق داخلي.

5- تقرير التدقيق الداخلي:¹

الهدف: إبلاغ المعلومات ذات الصلة في الوقت المناسب إلى الإدارة والمسؤولين عن الهيئة الخاضعة للتدقيق فيما يتعلق بنظام مراقبة المخاطر في الهيئة الخاضعة للرقابة.

- تتعلق هذه المعلومات بالنقاط التي يجب تحسينها ومجالات التحسين المتصورة بالإضافة إلى نقاط القوة.
- توثيق نطاق المهمة واستنتاجاتها وملاحظاتها وخطط عملها.
- إنشاء أرشيفات دائمة للأعمال المنفذة خلال مهمة التدقيق الداخلي ونتائجها.
- خطوات سير مهمة تدقيق داخلي: مرحلة إتمام المهمة:

- الخطوة 15 - عقد الاجتماع الختامي
- الخطوة 16 - وضع اللمسات الأخيرة على خطة العمل
- الخطوة 17 - كتابة التقرير
- الخطوة 18 - التحقق من صحة التقرير

المعايير وطرق التطبيق العملية: 2400 -تبليغ النتائج

2410 -1- محتوى الاتصال

2440 -1- نشر نتائج المهمة

المحتوى: يحتوي تقرير التدقيق على :

- هدف المهمة - نطاق المهمة - الفترة التي تغطيها المهمة - ملاحظات

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:89-90.

الفصل الثاني: منهجية التدقيق الداخلي وآلياته وفقاً للإطار المرجعي الدولي

- استنتاجات المهمة وتصنيفها المحتمل - خطة عمل الإدارة لمعالجة الملاحظات المقدمة
- المرسل إليهم: - المدير العام - مسؤول (مسؤولو) العمليات في الهيئة المدققة - لجنة التدقيق
- المستلمون الآخرون الذين يرغب المستلمون السابقون تسليمهم التقرير.
- الشكل: - قد يختلف الشكل اعتماداً على ممارسات التوثيق لكل إدارة تدقيق داخلي.

مثال لفهرس تقرير التدقيق

مقدمة

- سيكون محتوى رسالة المهمة بمثابة الأساس لكتابة هذا الجزء من التقرير.
- الحدث المسبب - الزبائن - الفترة - فريق التدقيق - أهداف المهمة - نطاق المهمة - الإنجازات

خلاصة

- وصف موجز لسياق المهمة (أنظر رسالة المهمة)
- عرض لنقاط القوة الرئيسية
- عرض النقاط الرئيسية المطلوب تحسينها ومجالات التحسين المقترحة (على سبيل المثال ، في شكل جدول يلخص الملاحظات حسب نشاط الهيئة التي تم تدقيقها)
- التقييم العام لمستوى التمكن من الأنشطة في الهيئة الخاضعة للتدقيق

نتائج

- من الممكن استخدام محتوى بطاقات الملاحظات المحفوظة في هذا الجزء من التقرير.
- الملاحظة 1: المرجع ، الحقيقة (الحقائق) ، السبب (الأسباب) ، النتيجة (النتائج) ، الاستنتاج (النتائج) ، التوصية (التوصيات)
 - الملاحظة 2: المرجع ، الحقيقة (الحقائق) ، السبب (الأسباب) ، النتيجة (النتائج) ، الاستنتاج (النتائج) ، التوصية (التوصيات)
 - الملاحظة 3: المرجع ، الحقيقة (الحقائق) ، السبب (الأسباب) ، النتيجة (النتائج) ، الاستنتاج (النتائج) ، التوصية (التوصيات)
 - الملاحظة 4: المرجع ، الحقيقة (الحقائق) ، السبب (الأسباب) ، النتيجة (النتائج) ، الاستنتاج (النتائج) ، التوصية (التوصيات)

خطة العمل

- الملاحظة 1: الإجراء التصحيحي ، الموعد النهائي ، الشخص المسؤول
- الملاحظة 2: الإجراء التصحيحي ، الموعد النهائي ، الشخص المسؤول
- الملاحظة 3: الإجراء التصحيحي ، الموعد النهائي ، الشخص المسؤول
- الملاحظة 4: الإجراء التصحيحي ، الموعد النهائي ، الشخص المسؤول

6- بطاقة متابعة المهمة:¹

الهدف: التأكد من أن مهمة التدقيق الداخلي تمت وفقاً للقواعد والإجراءات التي حددها رئيس التدقيق الداخلي ووفقاً للمعايير.

التأكد من أن ملف التدقيق يحتوي على جميع الأدلة المتعلقة بالنتائج المعروضة في تقرير التدقيق.

خطوات سير مهمة تدقيق داخلي: - يتم ملء ورقة متابعة المهمة طوال فترة المهمة.

المعايير وطرق التطبيق العملية: 1-2340: الإشراف على المهمة

المحتوى: تحتوي بطاقة متابعة المهمة على قائمة بالعناصر التي يتكون منها ملف تدقيق المهمة، تسمح بالإشارة إلى:

- اسم وطبيعة العنصر ؛ - تاريخ التحضير - اسم المدقق المسؤول عن الإعداد ؛

- تاريخ المصادقة ؛ - اسم المدقق المسؤول عن الإشراف.

المرسل إليهم: - بطاقة متابعة المهمة هي وثيقة داخلية لفريق التدقيق المسؤول عن المهمة.

- بطاقة متابعة المهمة هي إحدى الوثائق التي يتألف منها ملف التدقيق.

الشكل: - قد يختلف الشكل اعتماداً على ممارسات التوثيق لكل إدارة تدقيق داخلي.

ملاحظة: يتضمن الملحق (2) نماذج لأهم الوثائق المستخدمة في عملية التدقيق الداخلي، بحيث لا توجد شكليات

موصى بها، وإنما تختلف اعتماداً على ممارسات التوثيق لكل إدارة تدقيق داخلي.

¹ Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, OP.CIT, p-p:91-92.

خلاصة الفصل الثاني:

منهجية التدقيق الداخلي هي تلك الخطوات والإجراءات المتبعة لتوفير إطار تشغيلي موحد لأنشطة وعمليات التدقيق الداخلي بغرض تحديد العمليات والإجراءات التي يتوجب على المدققين الداخليين الالتزام بها أثناء تأدية وظائفهم، وذلك بما يتفق مع التوجيهات والمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.

إحترام منهجية التدقيق الداخلي يكون في إطار محدد يتمثل في تحديد المراحل والأدوات المستخدمة بدقة، وكذلك الآليات الكفيلة لإجراء مهمة تدقيق داخلي.

يعد الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية الثمرة المتجددة لجهود معهد المدققين الداخليين في إعداد ونشر الخطوط الإرشادية التي تهدف بصفة عامة إلى تقوية مهنة التدقيق الداخلي وتوحيد طريقة ممارستها على المستوى العالمي.

مقومات ودعائم التدقيق الداخلي، والمتمثلة في إستقلالية التدقيق الداخلي ولجان التدقيق، والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وميثاقه وقواعده المتعلقة بالسلوك المهني، وكذلك أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، كل هذه العناصر تمثل الإطار الذي يعنى بالتدقيق الداخلي حيث تسمح الإستقلالية للمدققين الداخليين بتقديم أحكام نزيهة وغير متحيزة تعتبر جوهرية لتنفيذ عمليات التدقيق، كما تساهم لجان التدقيق من خلال الدور الرقابي الذي تؤديه داخل المؤسسة، بالإضافة إلى الإشراف وكذا التنسيق بين مختلف الأطراف داخل المؤسسة وخارجها، لذلك ترسم العديد من الأهداف التي تشكل محور مهامها والتي تدور في الغالب حول التأكد من السلامة والمصداقية وكذا رفع الثقة حول أداء المؤسسة، كما أن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) يشكل أمراً أساسياً لكي يتمكن المدققون الداخليون ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم، وحتى يعمل التدقيق الداخلي على أعلى المستويات، يجب أن يحظى بأوامر عليا محددة ومفصلة بوضوح من مجلس الإدارة والإدارة، ويمكن تحقيق ذلك بسهولة بميثاق تدقيق داخلي حسن التصميم، حيث يقدم الميثاق للمنشأة مخططاً لكيفية عمل التدقيق الداخلي ويساعد مجلس الإدارة على إبداء الأهمية التي يوليها لاستقلالية التدقيق الداخلي.

كما تعتبر مدونة الأخلاقيات ضرورية ومناسبة لمهنة التدقيق الداخلي، حيث تأسست على الثقة الموضوعية في ضمانها الموضوعي حول إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

الفصل الثالث: خصوصيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وأنظمة الرقابة

تمهيد:

يشوب فكرة المؤسسات العمومية غموض شديد من حيث معناها وتعريفها وتحديدده تحديدا دقيقا، وذلك نظرا لشدة اختلاف الفقهاء وعدم اتفاقهم حول معنى المؤسسة العمومية، وحول عدد أركانها ومقوماتها، ولشدة سرعة وعمق التطور والتغير الذي أصاب فكرة المؤسسات العمومية التقليدية، بفعل ضغط المفهوم الحديث لدور ووظيفة الدولة، كما زاد شدة غموض فكرة المؤسسات العمومية كثرة التجارب والتطبيقات والتسميات لفكرة المؤسسات العمومية في كل بلد، وفي كل تطبيق في العالم.

ولقد نشأت المؤسسات وتطورت لترشيد دور ووظيفة الدولة في القيام بوظائفها الاقتصادية والاجتماعية بصورة أكثر فعالية، ورشادة وإنتاجية في إنتاج وتقديم السلع والخدمات اللازمة للمجتمع، عن طريق منحها الاستقلال المالي والإداري، والتشخيص القانوني، وحرية التصرف والتخصص.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري

إنّ مفهوم المؤسسة العمومية كان مرادفا لمفهوم المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، حيث أن كل النشاطات التي كانت تتولاها هذه المؤسسات في بداية ظهورها كانت نشاطات ذات طبيعة إدارية، فيما بعد ظهر مصطلح المؤسسات العمومية الناشطة في الميدان التجاري والصناعي.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمؤسسة العمومية

تعتبر المؤسسات العمومية من الموضوعات الهامة، فقد بدأت فكرة المؤسسة العمومية تتطور منذ القرن التاسع عشر، وحتى منتصف ذلك القرن كان يشوب مفهوم المؤسسة العمومية بعض الغموض والذي بدأ ينجلي ابتداء من سنة 1856.¹

لقد عرفت المؤسسة مفهوما تقليديا كان سائدا إلى زمن غير قصير، لكن تزايد تدخل الدولة في مجالات النشاط الاقتصادي، وظهور مبادئ الاقتصاد الموجه واتساع رقعة القطاع العام نتيجة ظهور المشروعات العامة وليدة التأمين أو الانشاء المبتدأ من قبل الدولة²، والتي أخذت شكل المؤسسة العمومية جعله لا يتلاءم وذلك المفهوم والدور الذي تقوم به الدولة، فولد ذلك أزمة في مفهوم المؤسسة العمومية.

إن المؤسسة العمومية اعتمدت كأسلوب لإدارة المرافق العامة في النظام الجزائري، وذلك خلال الفترات المختلفة التي مرت بها الجزائر من تطبيق للنظام الاشتراكي في بداية الاستقلال، إلى الاتجاه نحو اقتصاد السوق نهاية الثمانينات، كل ذلك أثر على مفهوم المؤسسة العمومية في الجزائر.

إن المفهوم التقليدي للمؤسسة العمومية، يركز على أساس فكرة المرفق العام، فهي عبارة عن مرفق عام إداري تتمتع بالشخصية المعنوية وتخضع لقواعد القانون العام في تنظيمها وسيرها.

لكن هذا المفهوم أصيب بآفة عند تزايد تدخل الدولة في المجال الاقتصادي وظهور المرافق العمومية الصناعية والتجارية التي يتضمن نظامها القانوني تطبيق قواعد من القانون الخاص، وبدأ تمييز جديد يفرض نفسه بين المرافق العامة الإدارية التي تتكفل بإدارتها المؤسسة العمومية الإدارية، والتي استمر نظامها القانوني في خضوعه كليا لقواعد القانون العام، والمرافق العمومية الصناعية والتجارية التي تتكفل بإدارتها المؤسسة العمومية الصناعية والتجارية الخاضعة جزئيا للقانون العام والقانون الخاص.

مما دفع بعض الفقهاء لاعتبار ذلك تطور في مفهوم المؤسسة العمومية، كمقابل لتطور مفهوم المرفق العام، بينما رفض البعض الآخر أصلا التلازم بين الفكرتين، ولعل ما يميز المؤسسة العمومية عن بقية المنظمات هو كونها منظمة تنشئها الدولة وتخضع لمبدأ التخصص والاستقلالية في ممارسة نشاطها مع بقائها خاضعة لرقابة السلطة المركزية.

¹ مصطفى أبو زيد فهمي، الوسيط في القانون الإداري، الطبعة الأولى، الجزء الأول، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، ص 312

² سعد العلوش، نظرية المؤسسة العامة، رسالة دكتوراه الدولة في الحقوق، جامعة القاهرة، 1967، ص 25

أولاً: تعريف المؤسسة العمومية

المؤسسة العمومية تأخذ بها جميع دول العالم، سواء أكانت غربية أم شرقية، مهما كانت متقدمة اقتصادياً، أو سائرة في طريق النمو، فهي ظاهرة إدارية أساسية لا غنى عنها لتنظيم الإدارة العامة في الدولة، لذا تعددت وتنوعت تعريفات المؤسسة العمومية في فقه القانون العام عموماً، وفي الفقه الفرنسي على الخصوص، واتسمت هذه التعريفات بتضمنها لأركان المؤسسة العمومية، فيعرف الأستاذ "Barthélemy" المؤسسة العمومية بأنها: "مرفق عام منح الشخصية المعنوية".¹

ويعرف الأستاذ "Houriou" المؤسسة العمومية "بأنها: " عبارة عن إدارة عامة تتمتع بشخصية معنوية مستقلة، وتتولى إدارة مرفق عام أو عدة مرافق عامة، مخصصة ضمن حدود إقليمية معينة".² ويعرف الدكتور "خالد خليل الظاهر" المؤسسة العمومية بأنها: "أشخاص عامة تتمتع بالشخصية المعنوية، تنشئها الدولة لإدارة مرفق عام، ويمنحها القانون قدراً كبيراً من الاستقلال المالي والإداري، وهي صورة من صور اللامركزية المرفقية".³

ويعرف الدكتور "ناصر لباد" المؤسسة العمومية بأنها: "شخص معنوي، الهدف من إنشائها هو التسيير المستقل لمرافق عمومية تابعة للدولة أو المجموعات المحلية".⁴

ويرى العلامة "شابوس Chapus" بأنه لا يوجد معيار للمؤسسة العمومية، واعتبر أنها: "شخص متخصص من أشخاص القانون العام"، وقد تخلّى في تعريفه عن عنصر المرفق العام.⁵

ويعرف الأستاذ "سليمان محمد الطماوي" في كتابه "مبادئ القانون الإداري" "دراسة مقارنة" بقوله: "هي عبارة عن مرفق عام يدار عن طريق منظمة عامة، ويتمتع بالشخصية المعنوية".⁶

كما يعرف الدكتور "بيار لورو Pierre Lourent" المؤسسة العمومية على أنها: "هي شخص معنوي من القانون العام يسيّر مرفق عمومي متخصص، مستقل عن الدولة والجماعات المحلية، ولكنه مربوط بهما".⁷

ويعرف الأستاذ "والين Waline" المؤسسة العمومية بأنها: "عبارة عن شخص متخصص من أشخاص القانون العام، يتولى إدارة مرفق عام بقدر معين من الاستقلال".⁸

ويعرف الأستاذ "لوبدار Loupdart" المؤسسة ويعرف الأستاذ بأنها: "عبارة عن مرفق عام يتمتع بشخصية معنوية مستقلة، وتعد الصورة العادية لتنظيم الأشخاص الإدارية المتخصصة".¹

¹ علي خطار شنطاوي، نظرية المؤسسات العامة وتطبيقاتها في المملكة الأردنية الهاشمية، دار الفكر للنشر والتوزيع، ط1، 1990، ص11

² المرجع نفسه، ص11

³ خالد خليل الظاهر، القانون الإداري (دراسة مقارنة)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الكتاب الثاني، ط1، 1997، ص54

⁴ ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، لباد سطيف، الجزائر، ط2، 2007، ص213.

⁵ هيام مروءة، القانون الإداري الخاص، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 2002، ص62

⁶ زقوران سليمة، عملية الرقابة الخارجية على أعمال المؤسسات العامة في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص10

⁷ Pierre. LOURENT Frier. Précis de droit administratif, édition Montchrestien, E.J.A, Paris, 2001, p190

⁸ علي خطار شنطاوي، المرجع السابق، ص12

ويعرف الأستاذ "أحمد محيو" المؤسسة العمومية على أنها: "شخص اعتباري إداري من النموذج التأسيسي، الهدف من إحداثها تأمين التسيير المستقل لمرفق الدولة أو الولاية أو البلدية أو لشخص آخر من النموذج التجمعي".² كما يعرف الأستاذ "بنوة" المؤسسة العمومية بأنها: "أشخاص القانون العام المكلف بإشباع حاجة معينة لجماعة ما بواسطة المؤسسة العامة".³

ويعرفها الدكتور "فهمي محمود شكري": المؤسسة العمومية هي وحدة إداري أو جهاز إداري من منظمات القطاع العام، مستقلة بذاتها بشخصية معنوية، ولها نوع من الاستقلال المالي والإداري لتمارس عملا من أعمال الدولة يتم إنشاؤها بقانون يحدد أعمالها وواجباتها وحقوقها، وتخضع من حيث المبدأ لقواعد القانون الإداري".⁴

ومن ضمن المحاولات التي حاولت تحديد معنى المؤسسة العمومية في نطاق الفكر القانوني والاقتصادي الاشتراكي، بأنها: "مشروع اقتصادي تملكه الدولة، وتمنحه استقلالا في الإدارة، ليقوم بتنفيذ برامج الخطة، ويعمل على أساس مبدأ الحساب الجاري، وحسابات التكاليف، وكذلك بغرض الحصول على فائض.

ومن بين التعريفات التقليدية التي يكاد يتفق عليها جل فقه القانون الإداري، لتحديد معنى المؤسسة العمومية هي: "عبارة عن مرفق عام يدار عن طريق خضوعها للرقابة الإدارية الوصائية، وتخصص في أعمال معينة طبقا لقاعدة التخصص الوظيفي".⁵

كما عرفها الأستاذ طعيمة الجرف بأنها: كل مصلحة عمومية إدارية تمنح قسطا من الاستقلال في إدارة شؤونها وذلك عن طريق تمتعها بالشخصية المعنوية التي تستقل بوسائلها الإدارية وبذمتها المالية وتخصص في إدارة مرفق عام، أو هي كل هيئة عامة تنشئها الدولة وتمنحها الشخصية المعنوية المستقلة وتترك لها مهمة إدارة وتسيير مرفق عام معين على مبدأ التخصص فيه".⁶

كما عرف الأستاذ "عوابدي عمار" المؤسسة العمومية بأنها: منظمة إدارية عامة تتمتع بالشخصية القانونية والمعنوية العامة، والاستقلال المالي والإداري، وترتبط بالسلطات الإدارية المركزية المتخصصة بعلاقة التبعية والخضوع للرقابة الإدارية والوصائية، وهي تدار وتسير بالأسلوب الإداري اللامركزي، لتحديد أهداف محددة في نظامها القانوني.⁷ وللإشارة أنه في البداية لم تكن موجودة إلا فئة واحدة من المؤسسات تتمتع بقدر من الاستقلالية نتيجة الاعتراف لها بالشخصية المعنوية لإدارة عدد من المرافق العمومية، هذه الفئة هي المؤسسة العمومية، فأى شخص يخضع للقانون العمومي يتكفل بتسيير مرفق عمومي.

¹ المرجع نفسه، ص 12

² أحمد محيو، محاضرات في المؤسسات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 1979، ص 443

³ علي خطار شنتاوي، المرجع السابق، ص 12.

⁴ عمار عوابدي، القانون الإداري، ج 1، النظام الإداري ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط5، 2008، ص 305

⁵ كمال بغداد، النظام القانوني للمؤسسة العمومية المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، فرع قانون المؤسسات، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2011 -

2012، ص 17

⁶ طعيمة الجرف، القانون الإداري دراسة مقارنة في تنظيم ونشاط الإدارة العامة، مكتبة القاهرة الحديثة، القاهرة، 1970، ص 263

⁷ كمال بغداد، المرجع السابق، ص 18

وقد تبلور هذا المفهوم خاصة بعد النصف الثاني من القرن التاسع عشر، لأن قبل هذا التاريخ كانت عبارة "المؤسسة العمومية" تستعمل بدون تمييز لتعيين الأشخاص الخاصة ذات النفع العام.¹

أغلب التعريفات السابقة كانت عن الهيئة وذلك نتيجة الخلط الذي وقع فيه المشرع الجزائري في الترجمة بين الهيئة والمؤسسة، هذه الأخيرة التي يتضح لنا تعريفها جليا من خلال ما جاء به الأمر 01-04 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق لـ 20 أغسطس سنة 2001 يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصيتها في تعريفه للمؤسسة العمومية الاقتصادية في مادته الثانية على النحو التالي: "المؤسسات العمومية الاقتصادية هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام، أغلبية راس المال الاجتماعي مباشرة أو غير مباشرة. وهي تخضع للقانون العام".

كما يعرفها الدكتور عبود صموئيل: "المؤسسة العمومية الاقتصادية هي الوحدة الانتاجية التي تقوم على أساس العمل الجماعي للعاملين فيها والمزودين بالموجودات المادية (الأصول المادية)، وبالموجودات المالية والتي تعود ملكيتها للشعب والمؤسسة تكون الوحدة الأساسية في الاقتصاد الوطني وتعمل على إنجاز المهمة المخصصة لها وفق خطتها المنبثقة عن خطة الدولة العامة والتي تهدف إلى مزاولة الإنتاج وإعادة الإنتاج الموسع، كما تقوم بدور المنتج السلعي الاشتراكي الذي يقوم بتزويد المواطنين باحتياجاتهم، ويتم إقامتها من قبل الدولة، إلا أنها تتمتع باستقلالها من الناحية القانونية والاقتصادية.²

ثانيا: خصائص ومزايا المؤسسات العمومية

تتفرد المؤسسات العمومية بجملة من الخصائص والمزايا وهي:

1- الخصائص: تتميز المؤسسات العمومية بجملة من الصفات والخصائص الذاتية التي تساهم في تحديد ماهيتها

بصورة أكثر دقة ووضوحا، وتميزها عن غيرها من الهيئات والمنظمات التي تقترب بها.

ومن أهم الخصائص للمؤسسات العمومية مايلي:³

- 1- المؤسسة العمومية تمثل وتجسد فكرة اللامركزية الإدارية المصلحية المرفقية (المادية) .
- 2- المؤسسة العمومية مرفق عام أو منظمة عامة وفقا للمعايير الراجعة.
- 3- تتمتع المؤسسة العمومية بالشخصية المعنوية العامة.
- 4- تتمتع المؤسسة العمومية بالاستقلال المالي والإداري في حدود القانون.
- 5- تعتبر المؤسسة العمومية الأداة الوسيطة التنظيمية الأكثر كفاءة ومرونة ورشادة لتدخل الدولة لتحقيق أهداف التنمية الوطنية الاقتصادية والاجتماعية، نظرا لتمتعها بالاستقلال الإداري والمالي ، وحرية التصرف، وتخصصها في أغراض وأهداف محددة.

¹ ناصر لباد، المرجع السابق، ص. 215-214

² صموئيل عبود، اقتصاد المؤسسة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982، ص 59

³ عمار عوابدي، المرجع السابق، ص-ص: 308-310

6- تدار وتسير المؤسسة العمومية بواسطة الأسلوب الإداري اللامركزي، وعن طريق مجالس إدارات وعمال ولجان متخصصة دائمة ومؤقتة.

7- تخضع المؤسسة العمومية للسلطة والرقابة الإدارية الوصائية، التي تمارس عليها السلطات الإدارية المركزية في حدود النظام القانوني الذي يحكم المؤسسات العمومية.

8- تتخصص المؤسسة العمومية لتحقيق أهداف عامة محددة، تتمثل عادة في إنتاج سلع إنتاجية، استهلاكية، وفي تقديم خدمات عامة، لإشباع الحاجات العامة.

9- المؤسسة العمومية مملوكة للدولة، وتنشأ أصلاً بواسطة الدولة.

2- المزايا: إن إدارة المرفق العام بواسطة المؤسسة العمومية معروفة منذ زمن بعيد سواء كان ذلك في المرفق العامة الوطنية أو المرفق العامة المحلية، ولا يمكن نكران فائدة هذه الطريقة التي أعطت نتائج ملموسة بسبب تمتعها بالاستقلال النوعي.

وقد أنشأت المؤسسات العمومية رغبة في منح بعض المرفق استقلالاً ذاتياً في إدارة شؤونها واشتراك الموظفين القائمين بأعمال المرفق في إدارته فلا ينفرد الوزير أو السلطة المركزية أو المدير العام بالإدارة وحده وهذا هو السبب الذي دعى بالمشروع إلى الاعتراف للجامعة الجزائرية بالشخصية المعنوية.¹

وقد انتشر نطاق المؤسسات العمومية باتساع المرفق الصناعية والتجارية وبعبارة أعم المرفق العامة المالية والاقتصادية.

وقد أدى تبرير إنشاء هذه المؤسسات بأن عملها يستوجب نوعاً من الاستقلال في الإدارة والمال.

وتتمتع اليوم جميع المؤسسات العمومية بشخصية معنوية ويترتب عليها مايلي:

1 -يصبح لها ذمة مالية مستقلة قائمة بذاتها، كما يمكنها حق قبول الهبات والوصايا.

2- يكون لها أهلية مدنية بحيث تتعاقد مع الغير وتقيم الدعاوى ويقام عليها الدعاوى أمام القضاء أي يكون لها أهلية التقاضي.

3- تتحمل مسؤولية كاملة عن تصرفاتها بحيث تكون مسؤوليتها منفصلة عن مسؤولية الدولة وتعوض عن الأعمال الضارة التي تلحقها بالآخرين.

4- قد يكون موظفو المؤسسات العمومية موظفون عموميون ورغم ذلك فهم مستقلون عن موظفي الدولة، وبالتالي يجوز وضع أنظمة خاصة تطبق عليهم، وتختلف تماماً عن موظفي الوظيف العمومي الذي تطبق في الإدارة المركزية والأجهزة التابعة للوظيف العمومي، كما هو الشأن في الجزائر إذ يطبق على عمال هذه المؤسسات القانون الأساسي العام للعمال.

¹ خميس السيد إسماعيل، الإدارة العامة في الجزائر، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطبعة النهضة، القاهرة، 1975، ص46

ثالثاً: أركان المؤسسات العمومية

تتكون المؤسسات العمومية باعتبارها نوعاً من أنواع التنظيمات والأنماط الإدارية المكونة للنظام الإداري في الدولة من مقومات وأركان أساسية تسند وجودها كمنظمة إدارية مستقلة وقائمة بذاتها، وتميزها عن غيرها من الأنماط والتنظيمات الإدارية الأخرى.

مهما اشدت وطال الخلاف الفقهي في مسألة حصر عدد أركان ومقومات المؤسسات العمومية، فإنه يمكن التقرير بأن أركان المؤسسات العمومية هي: المنظمة الإدارية العامة، الاستقلال المالي والإداري المقيد والحدود، ورابطة الوصاية الإدارية أو الخضوع للرقابة الإدارية الوصائية.¹

المنظمة العامة، أو المرفق العام: فالمؤسسة العمومية كما سبق تعريفها عند عمار عوابدي: "أنها منظمة إدارية عامة، أو مرفق عام وفقاً للمعيار الراجح في تمييز وتحديد المنظمات الإدارية والمرافق العامة، وتفريقها عن المنظمات الخاصة، والمنظمات العامة هي الوحدات أو المشروعات أو المنظمات والهيئات الإدارية التي تديرها الدولة بنفسها، أو تحت إشرافها في نطاق القانون العام، للقيام بأعمال وأنشطة عامة اقتصادية أو اجتماعية أو إدارية، لتحقيق أهداف عامة، من أجل إشباع الحاجات العامة المادية أو المعنوية.²

ومن أبرز المنظمات الإدارية العامة، المرافق العامة باختلاف أنواعها، والوحدات، والمشروعات العامة، والهيئات العامة، والمصالح العامة الحكومية... الخ

الشخصية المعنوية العامة: والركن الثاني للمؤسسات العمومية هو تمتعها بالشخصية المعنوية العامة، وذلك باعتبارها منظمة لامركزية إدارية مصلحية أو مرفقية، تتمتع بالاستقلال المالي والإداري فلا يمكن تحقق صفة وطبيعة المؤسسة القانونية بدون الشخصية المعنوية العامة، فهناك الكثير من المنظمات والمرافق العامة التي لا تعد مؤسسات عمومية، لأنها ليست مزودة بالشخصية المعنوية العامة.³

التخصص والاستقلال المالي والإداري: المؤسسات العمومية باعتبارها تتمتع بمقومات وصفات النظام الإداري اللامركزي ومزودة بالشخصية المعنوية العامة، فهي كيان قانوني إداري تنظيمي قائم بذاته، ومستقل مالياً وإدارياً. والمقصود بالتخصص، أن المؤسسة العمومية هي متخصصة في إنجاز وتحقيق أعمال وأهداف محددة على سبيل القانون الخاص.

أما المقصود بالاستقلال المالي للمؤسسة هو استقلالية ذمتها المالية الخاصة باعتبارها تحوز وتتمتع بالشخصية المعنوية العامة، وتمتعها بحرية التصرف المالي وحرية تحديد إيراداتها المالية الخاصة بها، وحرية الانفاق، وتنظيم ميزانيتها الخاصة بها في حدود القانون.

¹ خميس السيد إسماعيل، المرجع السابق، ص 49

² عمار عوابدي، المرجع السابق، ص 309

³ عمار عوابدي، المرجع السابق، ص 310

أما استقلال المؤسسات العمومية الإداري، فيعني تمتع المؤسسات العمومية باعتبارها مستقلة، وتسير وتدار بالأسلوب الإداري اللامركزي بحرية وسلطة اتخاذ القرارات.¹

واستقلال المؤسسات العمومية المالي والإداري هذا مقيد بقيدين أساسيين هما:

- قيد تخصص المؤسسة العمومية، حيث يجب أن تتقيد المؤسسات العمومية بممارسة سلطتها وصلاحياتها في حدود الاختصاصات والأهداف والأعمال المحددة لها بموجب قانونها الأساسي المنشئ والمنظم لها.
- وكذا قيد الخضوع للرقابة الإدارية الوصائية التي تمارسها السلطات الإدارية المركزية الوصية المختصة، ضمان لسلامة وشرعية أعمال المؤسسات العمومية، وحفاظا على متطلبات وحدة نظام الدولة الإدارية.²

التبعية والخضوع للرقابة الإدارية الوصائية: الركن الرابع للمؤسسات العمومية هو ارتباطها بالسلطات الإدارية المركزية الوصية بعلاقة التبعية والرقابة والوصاية، حيث يتقيد الاستقلال الإداري والمالي للمؤسسات العمومية بالخضوع للرقابة الإدارية الوصائية التي تحوزها وتمارسها السلطات الإدارية المركزية الوصية في حدود القانون، تطبيقا لقاعدة "لا وصاية بدون قانون" وأهداف التبعية الوصائية على المؤسسات العمومية، هي ذاتها أهداف فكرة الوصاية الإدارية في علم الإدارة في القانون الإداري.³

رابعا: أنواع المؤسسات العمومية

تتنوع المؤسسات العمومية وتنقسم إلى أنواع متعددة بالنظر إلى اعتبارات مختلفة، فمن حيث طبيعة ما تقدمه المؤسسة إلى الجماهير تنقسم إلى مؤسسات إنتاج ومؤسسات خدمات، وأما من حيث النطاق المكاني فتتنقسم إلى مؤسسات وطنية وأخرى محلية، غير أن أهم التقسيمات المتعلقة بأنواع المؤسسات العمومية هي تقسيمها حسب طبيعة نشاطها، هذا الأخير الذي شهد عدة تقسيمات، سنتطرق إلى تقسيمين أساسيين هما:

التقسيم الأول هو المؤسسات (Entreprises) العمومية الاقتصادية التي شهدت عدة مراحل، لتصل إلى هذه التسمية الأخيرة، سنحاول استعراض التدرج التاريخي لها باختصار رغم غزارته.

والتقسيم الثاني هو الهيئات (Etablissements) العمومية الإدارية والتي يسميها المشرع المؤسسات العمومية كذلك.

إضافة إلى مؤسسات عمومية أخرى لا يجدر بنا تجاوزها وهي المؤسسات العمومية المهنية، والمؤسسات العمومية العلمية والثقافية، والمؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي التكنولوجي.

فالمؤسسات العمومية ضرورية لضمان التنمية المستمرة باعتبارها الوسيلة المفضلة لإنتاج السلع والخدمات ذات الطابع العمومي، وكذلك تساهم في تراكم رأس المال، وتسري عليها قواعد القانون العام، وفي بعض الأحيان القانون الخاص وتعمل في خدمة الأمة والتنمية وفق الدور والمهام المنوطة بها.

¹ المرجع نفسه، ص 312

² المرجع نفسه، ص 313

³ الميثاق الوطني الصادر عام 1986، ص-ص: 107-110

المطلب الثاني: مفهوم المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري

بعد أن تعرفنا على المؤسسة العمومية وخصائصها وما تتميز به عن باقي المرافق العمومية المشابهة لها، يمكننا الآن أن نتطرق إلى مفاهيم أقرب إلى موضوع دراستنا، بحيث ستساعدنا على فهمه والإلمام به أكثر. حيث تعتبر المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري أولى أشكال المؤسسات العمومية في الظهور، وتعتبر شخصاً اعتبارياً بموجب القانون العام يتمتع باستقلال إداري ومالي معين من أجل الوفاء بمهمة المصلحة العامة بخلاف الصناعية والتجارية، المحددة بدقة، تحت سيطرة دولة أو سلطة محلية. موظفو المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري هم في الأساس موظفون بالنظام العام للتوظيف العمومية أو أعوان القانون العام المشمولين بقوانين محددة.

أولاً: تعريف المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري

نتطرق في المقام الأول لتعريف المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري في الفقه المقارن ثم في المقام الثاني لتعريفها في الفقه الجزائري.

1- تعريف المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري في الفقه المقارن.

1-1 في الفقه الفرنسي:

يعرفها الأستاذ جين ريفيرو بأنها: «شخص معنوي من أشخاص القانون العام تهدف إلى تسيير مرفق عام»¹ كما يعرفها الأستاذ ديدي ترش على أنها: «شخص معنوي من أشخاص القانون العام، ذات اختصاص معين هو تسيير مرفق عام وهي تمثل اللامركزية المرفقية»²

1-2 في الفقه العربي:

المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري حسب تعريف الأستاذ طعيمة الجرف هي: «المؤسسات التي تقوم على مرافق عامة إدارية بحتة في المفهوم التقليدي الذي كان مستقراً في شأن وظائف الدولة الحارسة قبل الأخذ بسياسة التدخل، ولا شك أن هذه المؤسسات العامة تعتبر من أشخاص القانون العام تخضع لأحكامه وتتمتع بكل ما يخوله للسلطة الإدارية من امتيازات، وكذلك فإن قراراتها تعتبر قرارات إدارية، كما تعتبر أموالها أموالاً عامة، وموظفوها موظفين عموميين»³

المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري حسب تعريف الأستاذ محمد سليمان الطماوي هي: «المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، وفق التعريف الكلاسيكي، عبارة عن مرفق عام يدار عن طريق منظمة عامة و يتمتع بالشخصية المعنوية»⁴

2- تعريف المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري في الفقه الجزائري:

¹ Jean Rivero et Jean Waline, précis de droit administratif, 21ème édition DALLOZ 2006, P.165

² Didier Truchet, Droit administratif, 4ème édition aout 2011, presse universitaires de France, P.97

³ طعيمة الجرف، المرجع السابق، ص 265

⁴ محمد سليمان الطماوي، الكتاب الثاني نظرية المرفق العام وأعمال الإدارة العامة، الطبعة العاشرة دار الفكر العربي 1979، ص 63

— تعريف ناصر لباد « المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري هي المؤسسات التي تمارس نشاطا ذا طبيعة إدارية محضة، وتتخذها الدولة والمجموعات الإقليمية المحلية والولاية والبلدية في الجزائر كوسيلة لإدارة مرافقها العمومية الإدارية»¹

— تعريف الدكتور عمار عوايدي « المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري هي منظمة إدارية عامة تتمتع بالشخصية القانونية وبالاستقلال المالي والإداري ترتبط بالسلطات الإدارية المركزية المختصة بعلاقة التبعية والخضوع للرقابة الإدارية الوصائية وهي تدار بالأسلوب الإداري اللامركزي لتحقيق أهداف محددة في نظامها القانوني»²

من خلال هذه التعاريف نجد أن غالبية الفقهاء يجمعون على اعتبار المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري شخص معنوي لها استقلالية مالية وإدارية، تخضع للقانون العام، وهي الشخص الوحيد من غير الأشخاص العامة الإقليمية "الدولة، الولاية والبلدية" التي اعترف لها المشرع الجزائري في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالشخصية المعنوية والخضوع للقاضي الإداري، تكلف بتسيير مرفق عام إداري مثلا مرفق التعليم، مرفق العدالة، مرفق الصحة... وتتخصص في نشاط معين مثلا التعليم بالنسبة لمرفق التعليم والقضاء بالنسبة لمرفق العدالة.

ثانيا: خصائص المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري.

من خلال التعاريف السابقة، تتميز المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري بثلاثة خصائص أساسية هي:

- 1- المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري شخص معنوي: وبهذه الخاصية فهي تتمتع بجميع مميزات الشخصية المعنوية من ذمة مالية و استقلال إداري في تسيير شؤونها، وحق التقاضي.
- 2- المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري شخص معنوي من أشخاص القانون العام: فهي تخضع لقواعد القانون العام و بالضبط لقواعد القانون الإداري، كما تميزها هذه الخاصية عن الأشخاص المعنوية الخاصة المعترف لها بطابع المنفعة العامة، هذه الأخيرة تخضع لقواعد القانون الخاص.
- 3- المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري تكلف بتسيير مرفق عام إداري: على عكس الأشخاص العامة الإقليمية و التي يكون موضوعها تسيير الشؤون المحلية، فإن المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري تتخصص في تسيير مرفق عام إداري. بهذه الخاصية فهي تحقق اللامركزية المرفقية³، بعكس البلدية التي تحقق اللامركزية الإدارية.

ثالثا: أنواع المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

ينبغي أن نشير قبل الخوض في أنواع المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أنه قد تعددت التقسيمات الخاصة بها في المراجع المختلفة، منها تقسيم المؤسسات العمومية الإدارية إلى مؤسسات عمومية إدارية وطنية ومؤسسات عمومية إدارية محلية.

فالمؤسسات العمومية الوطنية تنشئها الدولة وتبقى خاضعة لرقابتها طبقا لنص انشائها، أما المؤسسات العمومية المحلية فتنشئها وحدات الإدارة المحلية (البلدية، الولاية) وتبقى خاضعة لرقابتها.

¹ ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، ط 4، دار المجدد، سطيف، 2010، ص 217

² عوايدي عمار، القانون الإداري، الجزء الأول النظام الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الخامسة 2008، ص. 307

³ Jean Rivero et Jean Waline, OP.Cit., p.171

إلا أننا ارتأينا أن نتناول التقسيم الذي يتوافق مع موضوع دراستنا، وهو التقسيم الذي يتركز على معيار الخضوع إلى قواعد الميزانية العامة للدولة والمحاسبة العمومية، حيث نميز بين:¹

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يحكمها أو الخاضعة لأحكام قانونية مشتركة؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي لا يحكمها أو غير الخاضعة لأحكام قانونية مشتركة؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني؛
- المؤسسات العمومية للصحة.

كما ورد تقسيم آخر من خلال المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 21 - 62 المؤرخ يوم 8 فيفري سنة 2021، الذي يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملائمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة، ومميز بين:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة، التي تشمل:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري،
- المؤسسات العمومية للصحة،
- المؤسسات العمومية الأخرى المماثلة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري بما فيها المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني،
- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي فيما يتعلق بنفقات المستخدمين وقرارات التسيير المتعلقة بهم.

1- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الخاضعة للأحكام الأساسية المشتركة:

جاء ذكر هذا النوع من المؤسسات في المرسوم التنفيذي رقم 89-198 المؤرخ في 07/11/1989 المحدد لشروط توزيع الإيرادات والمصاريف المقررة في ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الخاضعة للأحكام الأساسية المشتركة المذكور سابقا، حيث جاء في المادة الثانية منه ما يلي (لا تطبق الأحكام المنصوص عليها في المادة الأولى من المرسوم التنفيذي المذكور أعلاه إلا عندما يفوق عدد المؤسسات خمس (5))³، وعليه نستنتج أن هذا النوع من المؤسسات يتمثل في عدد معين من المؤسسات الإدارية التي يفوق عددها خمس (5) والتي تكون تابعة لقطاع معين ومكلفة بتسيير مرفق معين و تخضع في إنشائها وسيرها لنص قانوني واحد مشترك أي مرسوم تنفيذي.

¹ Ministère de finance ; direction générale de budget, manuel de contrôle des dépenses engagées, année 2007, page 76

² المرسوم التنفيذي 21 - 62 ماضي في 08 فبراير 2021، يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملائمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة، ج رعد 11 مؤرخة في 15 فبراير 2021، الصفحة 12

³ مرسوم تنفيذي رقم 89-198، المرجع السابق

وكمثال عن هذا النوع من المؤسسات نذكر مؤسسات التربية والتعليم المتخصصة للأطفال المعوقين التي تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 12-105 المؤرخ في 04/01/2012 يتضمن القانون الأساسي النموذجي لمؤسسات التربية والتعليم المتخصصة للأطفال المعوقين.

2- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري غير الخاضعة للأحكام الأساسية المشتركة:

تختلف عن النوع الأول كون هذا النوع من المؤسسات يقل عدده عن خمس (5) مؤسسات كلها خاضعة لنفس النص القانوني الذي ينشئها وينظمها.

3- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري العلمي، الثقافي والمهني (المؤسسات الجامعية):

لم تكن المؤسسة الجامعية غداة الاستقلال إلا امتدادا للجامعة التكنولوجية في تنظيمها الإداري والبيداغوجي، وأهم ما كان يتميز به النظام القانوني الفرنسي الخاص بتنظيم الجامعة أنه كان يركز على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، الشيء الذي لم يكن يمنح المؤسسات الجامعية استقلالية كافية عن الوصاية، ونفس النهج سار عليه المشرع الجزائري سواء من خلال إصلاحات جويلية 1971 أو من خلال المرسوم 83-544 والمتضمن القانون الأساسي النموذجي للجامعة، ورغم مهام ووظائف المؤسسة الجامعية الخاصة، إلى أن المشرع عمد إلى إضفاء الصبغة الإدارية عليها.²

4- المؤسسات العمومية للصحة:

تعتبر المؤسسات العمومية للصحة المكون الرئيسي للأنظمة الصحية، فهي المتكفل الأول بتقديم الخدمات الصحية من خلال استعمال مجموعة من الموارد البشرية والموارد المالية والموارد المادية التي يمكن اعتبارها مدخلات العملية الصحية. في سنة 1981 تم تحويل المؤسسات العمومية للصحة إلى مؤسسات ذات طابع إداري أطلق عليه اسم قطاع الصحة.

المطلب الثالث: النظام القانوني للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

بالنسبة للمؤسسات العمومية (الهيئات العمومية) فإن المادة 43 فقرة 03 من القانون رقم: 88-01 تنص " تحدد قواعد تنظيم وسير المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري المكيفة مع طبيعتها وغرضها التخصصي، ونوعها عن طريق قوانينها الأساسية المحددة عن طريق التنظيم".

أولا: النظام القانوني لمستخدمي المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري:

لقد مر النظام القانوني لمستخدمي المؤسسات العمومية منذ الاستقلال إلى يومنا هذا بعدة تطورات تبعا لما أحاط به من معطيات سياسية واقتصادية إلى أن وصل في الوقت الحالي إلى ازدواجية عالم الشغل، بوجود قانون للعمل مقابل قانون للوظيفة العمومية.

¹ مرسوم تنفيذي رقم 12-05 مؤرخ 04 يناير 2012 يتضمن القانون الأساسي النموذجي لمؤسسات التربية والتعليم المتخصصة للأطفال المعوقين، ج ر عدد 05 صادر بتاريخ 29 يناير 2012

² رشيد بوبكر، المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني: المؤسسات الجامعية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة دكتوراه فرع: الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر. 01. بن يوسف بن خدة - كلية الحقوق - سعيد حمدين - مدرسة الدكتوراه، السنة الجامعية: 2015-2016، ص 134

حيث مر النظام القانوني لمستخدمي المؤسسات العمومية بعدة مراحل، يطلق على المرحلة الأولى بالمرحلة الانتقالية من 1962 إلى غاية جوان 1966 التي عرفت الاستمرار بالعمل بالتشريع الفرنسي إلا ما تنافى مع السيادة الوطنية حيث استمر العمل بمقتضى قانون الوظيفة العامة وقانون العمل والتميز بين الموظفين والأجراء، أما المرحلة الثانية فهي مرحلة صدور الأمر رقم 66-133¹ المؤرخ في 02/06/1966 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية حيث جاء هذا الأمر ليحد من ظاهرة عدم التجانس والتباين المحسوس بين عمال القطاع الاقتصادي والقطاع الإداري.

ثم تأتي مرحلة التسيير الاشتراكي للمؤسسات التي تبدأ سنة 1971 والتي تجسدت عبر الطرح الذي جاء به قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسات بموجب الأمر رقم 71-74² المؤرخ في 16/11/1971 والذي بمقتضاه أصبح العامل منتجا ومسيرا، وفي ظله بدأ يترسخ مفهوم موحد للعامل بغض النظر عن القطاع الذي يوجد فيه، إلا أن هذا الأمر ذكر المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي وأهمل المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وبمعنى آخر الرجوع إلى فكرة التمييز بين الموظف والأجير.

بعد ذلك جاءت مرحلة القانون الأساسي العام للعامل لسنة 1978، وصدور القانون رقم 78-12³ المؤرخ في 05/08/1978، فبالرغم من مسعى توحيد الوظيف العمومي والقطاع الاقتصادي إلا أنه لم يتخلص من النظرة التقليدية القائمة أساسا على الدمج بين القطاعين حيث لم يتم إلغاء أحكام القوانين السابقة عنه.

وفي المرحلة ما قبل الأخيرة التي عرفت صدور المرسوم رقم 85-59⁴ المؤرخ في 23/03/1985 المتضمن القانون الأساسي النموذجي لعمال المؤسسات والإدارات العمومية والذي اقتصر سريانه على المؤسسات العمومية الإدارية، أما المؤسسات العمومية الاقتصادية ظلت تعيش وضعاً ونظاماً متميزاً خاصة في مجال الأجور بسبب خضوع علاقة العمل في هذا القطاع إلى الاتفاقيات الجماعية للعمل.

وما يلاحظ أن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية أي الأمر رقم 66-133⁵ المؤرخ في 02 جوان 1966 ميز بين ثلاث فئات من الأعوان العموميين:

- الموظفون وترابطهم بالإدارة علاقة قانونية وتنظيمية.
- الأعوان المتعاقدين وهم يخضعون للقانون العام.
- الأعوان المؤقتين وهم تابعون للقانون الخاص.

¹ الأمر رقم 66-133 ماضي في 02 يونيو 1966، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج رعدد 46 مؤرخة في 08 يونيو 1966، الصفحة 542.

² الأمر رقم 71-74 ماضي في 16 نوفمبر 1971، يتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات، ميثاق التنظيم الاشتراكي للمؤسسات، ج رعدد 101 مؤرخة في 13 ديسمبر 1971، الصفحة 1736.

³ القانون رقم 78-12 ماضي في 05 أوت 1978، يتضمن القانون الأساسي العام للعامل، ج رعدد 32 مؤرخة في 08 أوت 1978، الصفحة 724.

⁴ المرسوم رقم 85-59 ماضي في 23 مارس 1985، يتضمن القانون الأساسي النموذجي لعمال المؤسسات والإدارات العمومية، ج رعدد 13 مؤرخة في 24 مارس 1985، الصفحة 333.

⁵ الأمر رقم 66-133 سبق ذكره

وقد أخذ المرسوم رقم 85-59 المؤرخ في 1985/03/23 بنفس التمييز مع محاولة تكييف مصطلحاته مع القانون الأساسي العام للعامل أي مع القانون رقم 78-12 المؤرخ في 1978/08/05. حيث يعتبر موظفا في إطار هذين النصين كل شخص عين في منصب دائم ورسم في رتبة تابعة للسلم الهرمي الخاص بالإدارات المركزية والمصالح الخارجية والجماعات المحلية والمؤسسات ذات الطابع الإداري التابعة لها. وقد أدرج المرسوم رقم 85-59 المؤرخ في 1985/03/23 السالف الذكر في نطاق تطبيقه أعوان مجلس المحاسبة والأعوان الإداريين للمجلس الشعبي الوطني وأعوان الهيئات الجماهيرية لحزب جبهة التحرير الوطني.² وفي المرحلة الأخيرة التي تبدأ بصدر الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 2006/07/15 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية وهو الأمر الذي استبعد عمال المؤسسات العمومية الاقتصادية والصناعية والتجارية التي يبقى مستخدموها يخضعون لقانون العمل، حيث يخص فقط الموظفين الذين يمارسون نشاطهم في المؤسسات والإدارات العمومية.

ثانيا: النظام القانوني لأموال المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري

إن من أبرز نتائج تمتع المؤسسة العمومية بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي هو تخصيص ذمة مالية مستقلة للمؤسسة تتكون من أموال منقولة وعقارية، أي أنها من الأملاك العمومية. حيث يرى بعض الفقهاء الفرنسيون أن الأملاك العمومية هي كل مال تابع للأملاك الوطنية يكون بالضرورة تابع لشخص عمومي.

وبالنسبة للمؤسسات العمومية فإن هذا الحل لم يعترف به بالنسبة إليها إلا في وقت متأخر، ولم يكن ذلك إلا في سنة 1984 أين اعترف القاضي الإداري بوجود ملكية عمومية للأملاك التي تمتلكها المؤسسة العمومية.⁴ وقد عرفت المادة 688 من القانون المدني المال العام على أنه: (تعتبر أموال للدولة العقارات والمنقولات التي تخصص بالفعل أو بمقتضى نص قانوني لمصلحة عامة أو لإدارة أو لمؤسسة عمومية أو لهيئة لها طابع إداري).⁵ كما نصت المادة 12 من القانون 90-30 المؤرخ في 1990/12/01 المتضمن قانون الأملاك الوطنية المعدل والمتمم على ما يلي: (تتكون الأملاك الوطنية العمومية من الحقوق والأملاك المنقولة والعقارية التي يستعملها الجميع والموضوعة تحت تصرف الجمهور المستعمل إما مباشرة وإما بواسطة مرفق عام...).⁶ واختلقت تعاريف الفقهاء للمال العام إلى عدة اتجاهات، فمنهم من عرفه على أنه المال المخصص بطبيعته للاستعمال المباشر للجمهور، ومنهم من عرفه على أنه يكون المال عاما حينما يكون مخصصا لخدمة مرفق عام،

¹ المرسوم رقم 85-59 سبق ذكره

² هاشمي خري، الوظيفة العمومية على ضوء التشريعات الجزائرية وبعض التجارب الأجنبية، ط 3، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 98-97

³ الأمر رقم 06-03 سبق ذكره

⁴ PATRICE CHRETIEN. NICOLAS CHIFFLOT. MAXIME TOURBE, Droit Administratif, Tome II, Edition DALLOZ, France, 2016, P 463

⁵ أمر رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78 صادر بتاريخ 30 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم

⁶ القانون 90-30، سبق ذكره

حيث يؤخذ على هذين التعريفين أنهما يضيقان من نطاق الأموال العامة، وذهب اتجاه آخر في الفقه إلى أن الأموال العامة هي الأموال المخصصة للنفع العام أي التخصيص للاستعمال المباشر للجمهور والتخصيص للمرفق العام.

ومنه يمكن تعريف المال العام على أنه المال المخصص لاستعمال الجمهور مباشرة أو بواسطة مرفق عام.¹

ويوجد خلاف حول تحديد المالك القانوني لأموال المؤسسة العمومية، فهناك اتجاه يرى بأن المالك الحقيقي لأموال هذه الأخيرة هو الدولة باعتبارها الممثل القانوني للأمة أو الشعب وأن حق المؤسسة على هذه الأموال هو حق الإدارة والانتفاع فقط ولا يصل إلى حق الملكية، ويذهب أصحاب الرأي الثاني إلى أن الملكية تعود للمؤسسة العمومية التي تملك الأموال المخصصة لها ملكية حقيقية وتامة.

ولكن الثابت أن أموال المؤسسات العمومية تنقسم إلى أملاك مملوكة لها وهي التي تقتنيها أو تنجزها بأموالها الخاصة، وأملاك مخصصة لها قصد القيام بالمهام المنوطة بها وهي أملاك مملوكة للدولة أو أحد الجماعات الإقليمية. وأولى المشرع أهمية كبيرة لحماية أموال المؤسسات العمومية بحيث تكون غير قابلة للتصرف فيها ولا للتقادم ولا للحجز.

حيث تتمتع هذه الأملاك بحماية قانونية مدنية حسب القانون رقم 90-30 المعدل والمتمم والخاص بالأملاك الوطنية وذلك في المادة 4 الفقرة 2 منه، وحماية جنائية والتي تقوم على تجريم الاعتداءات التي تقع على أموال المؤسسة العمومية وخاصة بعد صدور القانون 06-01² المؤرخ في 20/02/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته وهو ما يتجلى أساسا في قمع جرائم الرشوة، الامتيازات غير المبررة في مجال الصفقات العمومية، الاختلاس، وإساءة استغلال الوظيفة.

ثالثا: النظام القانوني لعقود المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري

تلجأ المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري في ممارسة نشاطاتها إلى القيام بتصرفات قانونية سواء بصورة انفرادية في شكل قرارات إدارية أو بصورة اتفاقية في صورة عقود تتضمن بنودا غير مألوفة في القانون الخاص، والعقود الإدارية تختلف عن العقود المدنية في أمور ومبادئ كثيرة تجعل للعقود الإدارية هذه طبيعتها الخاصة والذاتية المستمرة عن عقود القانون الخاص بطابع خاص مناطه امتيازات ومظاهر السلطة العامة ومقتضيات مبادئ المرفق العام.³

وأهم نوع من هذه العقود هي الصفقات العمومية، حيث أن أبرز مظهر تتميز به الصفقات العمومية عن غيرها من العقود وخاصة المدنية والتجارية أن الصفقة العمومية تخول جهة الإدارة ممارسة جملة من السلطات تتمثل في سلطة الإشراف والرقابة وسلطة التعديل وتوقيع الجزاءات وسلطة إنهاء الصفقة.⁴

إن هذه العقود التي تعتبر عقود خاضعة للقانون العام تسمى عقودا إدارية كما ذكرنا، والعقد الإداري يمكن تعريفه على أنه ذلك العقد الذي يبرمه شخص معنوي عام بقصد تسيير مرفق عام أو تنظيمه، وتظهر فيه نية الإدارة في

¹ سلطاني عبد العظيم، تسيير وإدارة الاملاك الوطنية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر 2010، ص 11

² القانون 06-01 مؤرخ في 20 فبراير 2006 يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج 2 عدد 14 صادر بتاريخ 08 مارس 2006

³ عوابدي عمار، القانون الإداري، ج 2 النشاط الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 186-187

⁴ بوضياف عمار، الصفقات العمومية في الجزائر دراسات تشريعية وقضائية وفقهية، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص 141

الأخذ بأحكام القانون العام، وآية ذلك أن يتضمن العقد شروطا استثنائية وغير مألوفة في القانون الخاص أو أن يخول المتعاقد مع الإدارة الاشتراك مباشرة في تسيير المرفق العام.¹

كما يمكن للإدارة العمومية إبرام عقودا تشبه العقود التي يبرمها الخواص وهي عقود القانون الخاص مثل عقود بيع السكنات وإيجارها مثلا.

المبحث الثاني: أنظمة الرقابة بالمؤسسات ذات الطابع الإداري

تتعدد أشكال الرقابة ومجالاتها وبالتالي قد تتنوع السلطات التي تقوم بها، وأهم السلطات التي تلعب دورا رقابيا أساسيا ومؤثرا وهي: السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية، السلطة القضائية.

المطلب الأول: وسائل المؤسسة العمومية وأنظمة الرقابة

تحتاج المؤسسة العمومية لممارسة نشاطاتها إلى وسيلة بشرية فيما تشغله وتوظفه من عمال وموظفين، وإلى وسيلة مادية فيما يجوزتها من آلات وأموال وأملاك. كما أنها تحتاج أيضا إلى القيام بتصرفات قانونية مختلفة خاصة حقها في التعاقد. إن تنوع وتعدد أشكال المؤسسة العمومية واختلاف نشاطاتها يؤدي بالضرورة إلى اختلاف النظام القانوني الذي يحكم كل وسيلة من الوسائل السالفة الذكر.

أولاً: وسائل المؤسسة العمومية

تحتاج المؤسسة العمومية لممارسة نشاطاتها إلى وسيلة بشرية فيما تشغله وتوظفه من عمال وموظفين، وإلى وسيلة مادية فيما يجوزتها من آلات وأموال وأملاك، كما أنها تحتاج أيضا إلى القيام بتصرفات قانونية مختلفة خاصة حقها في التعاقد.

إن تنوع وتعدد أشكال المؤسسة العمومية واختلاف نشاطاتها يؤدي بالضرورة إلى اختلاف النظام القانوني الذي يحكم كل وسيلة من الوسائل السالفة الذكر لذلك سنتناول ما يلي:

01 - فمن الناحية التنظيمية: تأخذ المؤسسة العمومية الاقتصادية شكل شركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في القانون التجاري، وهذا من حيث قواعد إنشائها أو حلها أو قواعد تنظيم أجهزتها على المستوى الداخلي أو في علاقتها مع محيطها، أما بالنسبة للمؤسسات العمومية (الهيئات العمومية) الأخرى فإن تنظيمها يخضع لقواعد القانون العام وتتكون عادة من جهاز تداولي وجهاز تنفيذي وإنشائها من اختصاص السلطة التنفيذية، باستثناء إنشاء فئات المؤسسات طبقا للمادة 122 فقرة 29 من الدستور الذي يبقى من اختصاص السلطة التشريعية، كما أنها تخضع للرقابة الوصائية التي يمارسها الوزير الوصي، ورقابة مالية يمارسها الوزير المكلف بالمالية.

02 - من ناحية المستخدمين: فيعتبر موظفين عموميين خاضعين لقانون الوظيفة العمومية الصادر بالأمر رقم: 03-06 المؤرخ في 16 جويلية 2006 مستخدمي المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، أما بالنسبة لمستخدمي المؤسسات

¹ عوابدي عمار، القانون الإداري، ج 2، النشاط الإداري، المرجع السابق، ص 192

² الأمر 03-06 ماضي في 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج ر عدد 46 مؤرخة في 16 يوليو 2006، الصفحة 3

العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري فيعتبرون عمالا أجراء يخضعون لأحكام قانون العمل رقم 90-11¹ المؤرخ في 21 أبريل 1990 المتعلق بعلاقات العمل.

03 - بالنسبة لمجال الأملاك: فتعتبر أملاك المؤسسة العمومية أملاك وطنية خاصة، وهذه الصفة تجعل ممتلكات المؤسسات العمومية الاقتصادية قابلة للتنازل عنها والتصرف فيها والحجز عليها، طبقا لقواعد القانون التجاري، أما بالنسبة للمؤسسات العمومية (الهيئات العمومية) الأخرى فطبقا للمادة 04 من القانون رقم: 90-30² المتعلق بالأملاك الوطنية المعدل و المتمم فإن أموالها غير قابلة للتقادم و مع مراعاة لا للحجز عليها، بينما التصرف فيها يخضع لأحكام القانون رقم: 90-30 الأحكام الواردة في النصوص التشريعية الأخرى، ومرد ذلك في كون المؤسسات العمومية (الهيئات العمومية) مرافق عامة ومن شأن الحجز عليها الإخلال بمبدأ استمرارية المرافق العامة بانتظام وإطراد.

04 - بالنسبة للصفقات: فتخضع لقانون الصفقات العمومية (المرسوم الرئاسي رقم 15-247³ المعدل بالقانون رقم 23-12⁴ الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالصفقات العمومية (المؤسسات العمومية الخاضعة لقواعد القانون العام) المؤسسات ذات الشخصية المعنوية والاستقلال المالي التي أنشأتها الدولة أو الجماعات المحلية، وتتسم هذه المؤسسات بطابع إداري أو علمي أو ثقافي أو مهني أو صحي أو أي طابع آخر، وتمسك حساباتها وفقا لقواعد المحاسبة العمومية)، المؤسسات العمومية الخاضعة لقواعد القانون التجاري الدولة (المؤسسات التي لها شخصية معنوية واستقلال مالي، المنشأة من قبل الدولة أو الجماعات المحلية، يمكن أن تكون هذه المؤسسات في شكل مؤسسة تسيير خاص، أو ذات طابع علمي، تكنولوجي أو غير ذلك، وتمسك محاسبتها وفق النظام المحاسبي المالي المنصوص عليه في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007)، المؤسسات العمومية الاقتصادية (الشركات التجارية التي تمتلك فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام بشكل مباشر أو غير مباشر غالبية رأسمالها الاجتماعي).

ثانيا: الرقابة على المؤسسة العمومية

تعتبر الرقابة بشكل عام وسيلة يمكن بواسطتها التأكد من مدى تحقق الأهداف بكفاية وفعالية في الوقت المحدد ومقارنة ما حصل فعلا مع ما كان متوقعا حدوثه⁵، أما الرقابة على المؤسسة العمومية فترمي إلى تحقيق هدف أساسي هو احترام مبدأ المشروعية ولا يجب أن تتحول إلى رقابة ملاءمة لأن من شأن ذلك الإجهاز على فكرة اللامركزية التي تقوم عليها المؤسسة العمومية.⁶

¹ القانون رقم 90-11 ماضي في 21 أبريل 1990، يتعلق بعلاقات العمل، ج ر عدد 17 مؤرخة في 25 أبريل 1990، الصفحة 562

² القانون رقم 90-30 ماضي في 01 ديسمبر 1990، يتضمن قانون الأملاك الوطنية، ج ر عدد 52 مؤرخة في 02 ديسمبر 1990، الصفحة 1661

³ المرسوم الرئاسي رقم 15-247 ماضي في 16 سبتمبر 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ج ر عدد 50 مؤرخة في 20 سبتمبر 2015، الصفحة 3

⁴ قانون رقم 23-12 ماضي في 05 أوت 2023، يحدد القواعد العامة المتعلقة بالصفقات العمومية، ج ر عدد 51 المؤرخة في 06 أوت 2023، الصفحة 5

⁵ محمد الصغير بعلی، المرجع السابق، ص 260

⁶ سعد العلوش، المرجع السابق، ص 95

والمؤسسات العمومية كأجهزة إدارية تخضع لرقابة السلطة العامة وإن اختلفت مظاهرها ودرجاتها باختلاف الدول والنظم، ففي الدول الاشتراكية تخضع المؤسسات العمومية لنظام رقابي صارم لضمان إتباعها للخطة العامة للدولة¹، أما بالنسبة للدول الليبرالية التي لا تأخذ بأسلوب التخطيط الشامل فإن المؤسسات العمومية تتمتع بقدر واسع من الاستقلال والحرية في التصرف.²

وقد تتعدد أشكال الرقابة ومجالاتها وبالتالي قد تتنوع السلطات التي تقوم بها إلا أننا سوف نحرص على التركيز على أهم السلطات التي تلعب دورا رقابيا أساسيا ومؤثرا وهي: السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية، السلطة القضائية.

1- الرقابة التشريعية على المؤسسة العمومية: طبقا للمادة 114 من المرسوم الرئاسي رقم 20-442 (يتضمن دستور 2020)³ يمارس السلطة التشريعية برلمان يتكون من غرفتين وهما المجلس الشعبي الوطني، ومجلس الأمة.

وتدخل رقابة السلطة التشريعية على المؤسسات العمومية، ضمن إطار العلاقات القائمة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، أي أن الرقابة التشريعية على المؤسسات العمومية، إنما تنصب على الطريقة التي تمارس بها السلطة التنفيذية اختصاصاتها في تسيير المؤسسات العمومية ويمكن تحديد أهم مجالات الرقابة التشريعية على المؤسسة العمومية فيما يلي:

1-1 المجال التشريعي: رغم أن المادة 139 فقرة 29 من دستور سنة 2020 حصرت اختصاص السلطة التشريعية بالنسبة للمؤسسات العمومية في مجال إنشاء فئات المؤسسات إلا أن البرلمان بما له من سلطة تشريعية يسن العديد من القوانين المتعلقة بالمؤسسات العمومية وأهمها القوانين الخاصة بالمؤسسات العمومية الاقتصادية.

4

1-2 المجال المالي: الرقابة المالية للبرلمان على المؤسسات العمومية رقابة غير مباشرة حيث تتصل أساسا بميزانية الدولة وتأخذ صورتين:

- الأولى (سابقة) وذلك أن البرلمان هو المختص بالمصادقة على ميزانية الدولة، وهو حينما يقوم بذلك إنما يعتمد إلى فحص مسبق للاعتمادات المخصصة من طرف الجهات المعنية للمؤسسات العمومية⁵.

- الثانية (لاحقة) وذلك بتقديم الحكومة لكل غرفة من البرلمان عرضا عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها لكل سنة مالية، كما يصوت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعنية من قبل كل غرفة من البرلمان.⁶

¹ محمد الصغير بعلی، المرجع نفسه، ص 261

² عبد المعطي عساف، المرجع السابق، ص 150

³ مرسوم رئاسي رقم 20-442 ماضي في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020، في ج ر

للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج ر عدد 82 مؤرخة في 30 ديسمبر 2020، الصفحة 3

⁴ مثلا: القانون رقم: 88-01 المذكور سابقا والقوانين المعدلة له

⁵ المادة 145 من دستور 2020

⁶ المادة 156 من دستور 2020

3-1 مساءلة السلطة التنفيذية: ممثلة في الحكومة أو الوزراء المكلفين بالإشراف على إدارة المؤسسات العمومية، وذلك للتأكد من انتظام عمل المؤسسات ومن حسن أدائها طبقاً لمحددات ومقتضيات السياسة العامة للدولة.¹

وقد تتعدد أساليب المساءلة البرلمانية حيث قد تأخذ شكل طرح الأسئلة الشفوية أو الكتابية على أعضاء الحكومة²، وقد يتطور الأمر إلى سماع أعضاء الحكومة حول كل مسألة تتعلق بالمصلحة العامة³، وقد يصل إلى أخطر أسلوب للمساءلة وهو سحب الثقة من الحكومة في حالة مصادقة المجلس الشعبي الوطني على ملتمس رقابة ينصب على مسؤولية الحكومة⁴، ولما كانت السلطة التشريعية غير مؤهلة بالضرورة لمتابعة كافة المسائل الفنية والإدارية المتعلقة بعمل المؤسسات العمومية وإدارتها، فإنها تقوم بإنشاء لجان تساعد على إنجاز أعمالها الرقابية⁵، وقد تعمل السلطة التشريعية على تشكيل بعض اللجان المؤقتة بهدف التحقيق في أي مسألة أو متابعة أي موضوع يبدو ذو أهمية خاصة ويحتاج إلى دراسة متميزة.⁶

2- رقابة السلطة التنفيذية على المؤسسة العمومية (الرقابة الإدارية)

لا يوجد أي خلاف حول أهمية أن تتولى السلطة التنفيذية مسؤولية الرقابة على المؤسسات العمومية المختلفة، إلا أن الإشكال يتمثل في عدم وجود أية قواعد عامة و محددة لمعرفة مدى هذه الرقابة و أسلوبها⁷، سيما بعد الإصلاحات الاقتصادية و ما ترتب عنها من استقلالية المؤسسة العمومية الاقتصادية، و اتجاه نظامها القانوني إلى الأخذ بقواعد القانون التجاري بصفة عامة، مما فرض إعادة تنظيم جهاز الرقابة الإدارية المفروضة عليها، وإلغاء نظام الرقابة الوصائية الذي كان مبسوطاً على المؤسسات الاشتراكية ذات الطابع الاقتصادي والذي كان يتجاوز مفهوم الوصاية ليصل إلى فكرة السلطة الرئاسية.⁸

إضافة إلى ازدواجية السلطة التنفيذية التي جاء بها دستور 1989 وبعده 1996 المعدل ودستور 2020، هذه السلطة تتمثل في رئيس الجمهورية بمساعدة رئيس الحكومة الذي أصبح يسمى الوزير الأول في آخر تعديل دستوري⁹، لذلك سنتطرق على التوالي إلى:

¹ عبد المعطي عساف، المرجع السابق، ص 155

² المادة 158 من دستور 2020

³ المادة 157 من دستور 2020

⁴ المواد من 160 إلى 162 من دستور 2020

⁵ المادة 137 من دستور 2020

⁶ نص المادة 159 من دستور 2020 "يمكن كل غرفة من البرلمان، في إطار اختصاصاتها، أن تنشئ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا ذات مصلحة عامة "

⁷ عبد المعطي عساف، المرجع السابق، ص 158

⁸ علي زغود، المرجع السابق، ص 410

⁹ تجب الإشارة أن الدستور الحالي 1996 قد تعرض إلى تعديلين بموجب: القانون رقم: 02-03 المؤرخ في: 10 أبريل 2002 (الجريدة الرسمية، العدد: 25، المؤرخة في: 14 أبريل 2002، ص13، (وبموجب القانون رقم: 08-19 المؤرخ في: 15 نوفمبر 2008 (الجريدة الرسمية، العدد: 63، المؤرخة في: 16 نوفمبر 2008، ص04)

1-2-1 رئيس الجمهورية: يضطلع رئيس الجمهورية بقيادة السلطة التنفيذية بماله من سلطة سامية¹ في ممارسة السلطة التنظيمية²، و التعيين في الوظائف العليا³ و يظهر ذلك فيما يصدره من مراسيم رئاسية. وعلى الرغم من أن رئيس الجمهورية منذ صدور دستور 1989 و بعده دستور 1996 المعدل لم يعد يضطلع بالوظيفة (السلطة التنفيذية) كما كان مقررا في دستور 1976⁴، إلا أن أهم مظاهر علاقته بالمؤسسات العمومية تتمثل فيما يلي⁵:

1-2-1-1 الإنشاء: إن إنشاء المؤسسات العمومية (الهيئات العمومية) الوطنية هو من اختصاص السلطة التنفيذية⁶ التي يمثلها رئيس الجمهورية بمساعدة الوزير الأول و لا يوجد معيار يستعمل للتمييز بين المؤسسات التي تنشأ بمرسوم رئاسي، و بين تلك التي تنشأ بمرسوم تنفيذي أي من طرف الوزير الأول. لكن يمكن القول إن المؤسسات العمومية ذات الأهمية الوطنية القصوى هي التي تنشأ بمرسوم رئاسي⁷.

1-2-2 التعيين: بما له من سلطة التعيين في الوظائف العليا للدولة، فإن رئيس الجمهورية مخول بتعيين كافة الإطارات السامية للدولة، ومن بينها رؤساء و مديرو المؤسسات العمومية الوطنية (الهيئات العمومية) سيما بعد صدور المرسوم الرئاسي رقم: 99-256 المؤرخ في: 27 أكتوبر 1999 يتعلق بالتعيين في الوظائف المدنية و العسكرية للدولة، الذي أعاد احتكار رئيس الجمهورية اختصاص التعيين في الوظائف المدنية بعد أن كان يشاركه فيها رئيس الحكومة وفقا للمادة 85 من الدستور، أما بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية فإنها تخضع لقواعد القانون التجاري سواء من حيث إنشائها أو تعيين مسيريه.

2-2-1 الوزير الأول (رئيس الحكومة): يعتبر الوزير الأول مسؤولا عن تنفيذ السياسة الحكومية، ويسهر على تنفيذ القوانين والأنظمة، ويعين في الوظائف العليا للدولة، كما يسهر على إدارة المرافق العامة⁸. أما أهم مظاهر علاقة الوزير الأول (رئيس الحكومة) بالمؤسسات العمومية فتتمثل فيما يلي:

1-2-2-1 الإنشاء: باستثناء المؤسسات العمومية (الهيئات العمومية) ذات الأهمية الوطنية القصوى، فإن المؤسسات العمومية (الهيئات العمومية) الوطنية يتم إنشاؤها بموجب مرسوم تنفيذي من طرف الوزير الأول (رئيس الحكومة)، أما بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية فإنه بالرغم من الأخذ بأساليب القانون التجاري في إنشائها فإن المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تكون الدولة هي المساهم الوحيد في رأس مالها تنشأ بقرار من مجلس مساهمات الدولة هذا الأخير الذي يرأسه رئيس الحكومة.

¹ المادة 86 من دستور 2020

² المادة 91 من دستور 2020

³ المادة 92 من دستور 2020

⁴ المادة 104 و 114 من دستور 1976

⁵ علي زغدود، المرجع السابق، ص 431

⁶ بمفهوم المخالفة للمادة: 122 من الدستور

⁷ ناصر لباد، المرجع السابق، ص 145

⁸ المادة 112 من دستور 2020

2-2-2-2 التعيين: يتمتع الوزير الأول (رئيس الحكومة) في إطار صلاحياته الدستورية بالتعيين في وظائف الدولة بعد موافقة رئيس الجمهورية طبقاً للمادة 112 فقرة 06 من دستور 2020.

وقد كان رئيس الحكومة يقوم بتعيين رؤساء ومديري المؤسسات العمومية (الهيئات العمومية) الوطنية إلا أنه بعد صدور المرسوم الرئاسي رقم: 99-256 المؤرخ في 27 أكتوبر 1999 المتعلق بالتعيين في الوظائف المدنية والعسكرية للدولة، أصبح تعيين رؤساء المؤسسات العمومية الوطنية من اختصاص رئيس الجمهورية دون إشراك الوزير الأول (رئيس الحكومة).¹

2-3-2 الوزير: يتمتع الوزير بالازدواجية الوظيفية حيث له صفتان: الصفة السياسية باعتباره عضواً في الحكومة مسؤول عن تنفيذ السياسة الحكومية، و الصفة الإدارية باعتباره سلطة إدارية مركزية²، و بالتالي يمارس نشاطاً إدارياً واسعاً باعتباره الممثل القانوني للدولة³، أما علاقة الوزير بالمؤسسات العمومية فيجب التمييز بين:

2-3-1-1 علاقة الوزير بالمؤسسات العمومية (الهيئات العمومية): يمارس الوزير الوصي (المختص) رقابة وصائية على أجهزة وأعمال المؤسسات العمومية (الهيئات العمومية)، كما يمارس الوزير المكلف بالمالية رقابة مالية على المؤسسات العمومية (الهيئات العمومية).

2-3-1-1-1 رقابة الوزير الوصي (المختص): إن النص المنشئ للمؤسسة العمومية هو الذي يحدد الوزير الوصي عليها فيضطلع بسلطة الرقابة الوصائية على أجهزة و أعمال المؤسسات التابعة لوزارته.

أ- الرقابة على أجهزة المؤسسة العمومية (الهيئة العمومية): تتمثل هذه الرقابة في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وإنهاء مهامهم ومثل هذا الحق يمثل مدخلاً واسعاً يتمكن الوزير من خلاله فرض هيمنة قوية على إدارة المؤسسات العمومية.⁴

- اقتراح تعيين مدير المؤسسة الوطنية الذي يتم بمقتضى مرسوم رئاسي.

ب- الرقابة على أعمال المؤسسة العمومية (الهيئة العمومية): تتمثل أهم مظاهر وصور الرقابة الوصائية التي يمارسها الوزير المختص على أعمال المؤسسة العمومية فيما يلي:

- التصديق: إن مداولات مجلس إدارة المؤسسة العمومية لا يمكن تنفيذها إلا بعد التصديق عليها من قبل سلطة الوصاية، أي أن طابعها التنفيذي متعلق بموافقة الوزير الوصي.⁵

فبعض المداولات ذات الأهمية البالغة، مثل الميزانية، اقتناء العقارات أو بيعها أو تأجيرها وقبول الهبات والوصايا لا تكون نافذة إلا بعد الموافقة الصريحة لجهة الوصاية.⁶

¹ المادة 08 من الأمر رقم: 04-01

² عمار عوابدي، القانون الإداري، المرجع السابق، ص 225

³ André DE LAUBADERE, Traité de droit administratif, Tome 01, 15ème édition, Librairie, Général, de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1999, p, 81

⁴ عبد المعطي عساف، المرجع السابق، ص 116

⁵ أحمد محيو، المرجع السابق، ص 118.

⁶ أنظر مثلاً المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-419 المذكور سابقاً، المتضمنة المصادقة على مداولات مجلس إدارة، المدرسة الوطنية للإدارة

أما بقية المداوولات فإن السلطة الوصية مقيدة بإبداء رأيها بالموافقة أو الاعتراض خلال المدة المحددة قانوناً، وفي حالة سكوتها فإن ذلك يعني الموافقة الضمنية¹

- إلغاء مداوولات و أعمال المؤسسات العمومية غير الشرعية، وكذا سلطة تنسيق و تمويل أعمال المؤسسات العمومية².

- طلب أية معلومات أو بيانات عن المؤسسة العمومية و سير عملياتها و طلب إعداد أية تقارير دورية أو خاصة حول ذلك.

- إصدار التوجيهات والأوامر الأساسية التي تبدو لازمة من أجل الحفاظ على السياسة العامة للحكومة والمصالح المترتبة عليها، ومحاسبتها والعمل على تحقيقها بالشكل المطلوب.³

2-3-1-2 رقابة الوزير المكلف بالمالية: يلعب الوزير المكلف بالمالية دوراً هاماً لأنه يمارس رقابة مزدوجة فهو يشارك غالباً في الوصاية الإدارية لأن كثيراً من الأعمال لها متطلبات مالية.⁴

يقوم الوزير المكلف بالمالية بمتابعة عملية الصرف والإنفاق وفي تحديد النظم والأساليب المحاسبية التي تتعلق بمسك الدفاتر و إعداد الحسابات الختامية و موازين المراجعة⁵، بواسطة مفوض حسابات يعهد إليه مسك محاسبة و تداول الأموال بالمؤسسة العمومية، ويسمى هذا المفوض، العون المحاسب بالنسبة للمؤسسات التي تطبق قواعد المحاسبة العامة، وهي المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي، أما بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والتي تطبق أحكام النظام المحاسبي المالي حالياً (المخطط الوطني للمحاسبة سابقاً) فيمسك محاسبتها محافظ أو محافظي الحسابات يتم تعيينهم من بين المهنيين المسجلين بهذه الصفة في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، و في حالة غياب أحكام قانونية أساسية في الميدان، يشترك في التعيين وزير المالية و الوزير الوصي.⁶

كما يمارس مراقبة مالية بعدية على النفقات التي يلتزم بها من الاعتمادات المخصصة للبحث العلمي والتطوير التكنولوجي، على المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي.⁷

¹ Olivier DUCRIP, Luc SAIDJ, op.cit, p: 55

² عمار عوابدي، القانون الإداري، المرجع السابق، ص 316

³ عبد المعطي عساف، المرجع نفسه، ص 167

⁴ أحمد محيو، المرجع السابق، ص 496

⁵ عبد المعطي عساف، المرجع السابق، ص 163

⁶ أنظر المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية المستقلة، ج ر عدد: 74، المؤرخة في:

01 ديسمبر 1996، ص 13

⁷ طبقاً للمرسوم التنفيذي رقم: 99-258 المؤرخ في: 16 نوفمبر 1999 يحدد كيفية ممارسة المراقبة المالية البعدية على المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني والمؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي وهيئات البحث الأخرى ج ر عدد: 82، المؤرخة في: 21 نوفمبر 1999، ص 14

2-3-2 رقابة الوزير على المؤسسة العمومية الاقتصادية بعد إلغاء الأمر رقم: 75-76 المؤرخ في: 21 نوفمبر 1975 الذي يحدد العلاقات الرئيسية بين المؤسسة الاشتراكية وسلطة الوصاية و الإدارات الأخرى¹ .
وبذلك انقضت كل مظاهر الهيمنة والرقابة الوصائية التي كانت تخضع لها المؤسسات الاشتراكية ذات الطابع الاقتصادي² .

وبموجب الأمر رقم: 01-04 أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية تأخذ شكل شركات رؤوس الأموال وتخضع للأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري من حيث الإنشاء والتنظيم والسير³.
وبالتالي أصبح نظامها الإداري قائما على عدم تدخل الوصاية في إدارتها وتسييرها وتعيين عمالها، وكذا ازاحة القيود المتعلقة بمصادر تمويلها وانسحاب الخزينة العمومية من هذا المجال⁴.
إلا أن الوزير المكلف بالمساهمات وتنسيق الإصلاحات يتكفل بمهمتين أساسيتين هما: مهمة استشارية من جهة ومهمة تنفيذية من جهة أخرى.

فبالنسبة للمهمة الاستشارية يقترح عناصر السياسة الوطنية في مجال المساهمات وتنسيق الإصلاحات وتحديد ميادين الشراكة والمساهمات والاستثمار.

أما بشأن المهمة التنفيذية يسهر الوزير على تطبيق التدابير المتخذة من قبل الحكومة في مجالات المساهمات والخصوصية، ويتخذ الإجراءات المناسبة لتأمين تنفيذها كما يعمل على ترقية برامج الشراكة الصناعية والمالية والتجارية والمساهمة فيها مع كل شخص طبيعي أو معنوي بهدف بعث النشاطات الاقتصادية⁵.
بالنسبة لتسيير رؤوس الأموال التجارية المملوكة للدولة تتولى الوزارة تحضير أشغال مجلس مساهمات الدولة، ومتابعة تنفيذ توصياته وتقديم التقارير حول سير المساهمات كما يقوم بتقييم الوضعية الاقتصادية والمالية للمؤسسات⁶.

كما تدخل في صلاحياته مسألة تحديد الإطار الملائم لمساعدة المستثمرين وتشجيع تنظيم لقاءات المسيرين والصناعيين ورجال الأعمال والمهنيين في مختلف فروع النشاطات وذلك على المستوى الوطني والدولي⁷.
إن تكليف الوزير بمجموع الصلاحيات المذكورة يوحي بعودة الإدارة بطريقة غير مباشرة إلى تسيير الاقتصاد⁸.

¹ وذلك بموجب المادة 46 من القانون رقم: 88-04

² محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 271

³ المادة 05 من الأمر رقم: 01-04

⁴ نواره بولحبال، المرجع السابق، ص 31.

⁵ المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم: 2000-322 المؤرخ في: 25 أكتوبر 2000 يحدد صلاحيات وزير المساهمة وتنسيق الإصلاحات، ج ر عدد: 63، المؤرخة

في: 25 أكتوبر 2000، ص 03

⁶ المادة 03، 04 من المرسوم التنفيذي رقم: 2000-322

⁷ المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم: 2000-322

⁸ نواره بولحبال، المرجع السابق، ص 155

3- رقابة السلطة القضائية على المؤسسة العمومية

نظرا لما يكتنف رقابة السلطتين التشريعية والتنفيذية من قصور ونقص، فإنه يكون من الضروري والمجدي تكملتها برقابة قضائية ذلك أن القضاء هو الجهة المؤهلة لحماية مبدأ المشروعية.¹ فالرقابة القضائية هي الوسيلة الأكثر فعالية لمراقبة أعمال الإدارة العامة²، وهي مقارنة بالرقابة الإدارية رقابة خارجية، مما جعلها أكثر حيادا لكونها مستقلة كما تنص المادة 138 من الدستور. ونظرا لتعدد أشكال المؤسسات العمومية واختلاف طبيعتها القانونية وكذا نشاطاتها، وجب تناول رقابة السلطة القضائية عليها من خلال التطرق إلى الجهة القضائية المختصة ثم الوسائل المعتمدة في الرقابة القضائية.

3-1 الجهة القضائية المختصة:

في ظل قانون الإجراءات المدنية السابق ميز المشرع في مجال المنازعات بين المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية الاقتصادية فطبقا للمادة 07 منه فإن كل منازعة تكون المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري طرفا فيها يتولى النظر فيها القضاء البات في المادة الإدارية، وهذا خلافا لمنازعات المؤسسات العمومية الاقتصادية التي حظر المشرع في مرحلة معينة عرضها على المحاكم وعقد الاختصاص للفصل فيها إلى هيئات التحكيم الإجباري³ على غرار ما هو سائد في الأنظمة الاشتراكية⁴.

أما بعد الإصلاحات الاقتصادية سنة 1988 و صدور القانون 88-04 المعدل و المتمم للقانون التجاري أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية تخضع للقانون التجاري و ألغي نظام التحكيم الإجباري⁵، و بالتالي فالجهة القضائية المختصة للفصل في منازعاتها هي جهة القضاء العادي و هذا بمفهوم المخالفة للمادة 07 من قانون الإجراءات المدنية السابق غير أن القانون رقم: 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وضع استثناء على الحكم الوارد في مفهوم المخالفة للمادة 07 عندما نص على اختصاص الغرفة الإدارية بجزء من منازعات المؤسسة العمومية الاقتصادية، حيث نصت المادة 56 منه على أن " المنازعات المتعلقة ببعض النشاطات التي تمارسها المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع للقواعد المطبقة على الإدارة " و هذا يعني أن الاختصاص بها يعود للغرفة الإدارية.

إن هذه المجالات هي مجالات "السلطة العامة" التي تأخذ شكل ترخيص وإجازات وعقود إدارية أخرى فالمشرع هنا يجمع بين معيارين اثنين: المعيار العضوي من جهة لأن التصرف تم باسم الدولة ولحسابها ومعيار التمييز بين أعمال السلطة وأعمال التسيير من جهة أخرى فالمؤسسات هنا تظهر كسلطة عامة وليس كتاجر عمومي.

¹ محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 293

² رشيد خلوي، قانون المنازعات الإدارية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 21

³ وذلك بموجب الأمر رقم: 75-44 المؤرخ في: 17 جوان 1975 المتعلق بالتحكيم الإجباري لبعض الهيئات، ج ر عدد: 53، المؤرخة في: 04 جويلية 1975، ص 742

⁴ محمد الصغير بعلي، النظام القانوني للمؤسسة العمومية الاقتصادية، المرجع السابق، ص 297

⁵ طبقا للمادة 46 من القانون رقم 88-04

كما نصت المادة 45 من نفس القانون على خضوع المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري للقواعد المطبقة على الإدارة في علاقاتها مع الدولة وعلى اعتبارها تاجرة في علاقاتها مع الغير وخضوعها لقواعد القانون التجاري.

وبطبيعة الحال فإن من بين القواعد المطبقة على الإدارة هي قواعد الاختصاص، وقواعد سير المرافق العامة بانتظام واطراد وغيرها من قواعد القانون الإداري.

إن المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري تخضع بموجب هذه النصوص على سبيل الاستثناء لاختصاص القضاء البات في المادة الإدارية كلما تعلق الأمر بالمنازعات الخاصة بعلاقة هذه المؤسسات بالدولة أو بينها وبين الأفراد لسبب الإخلال بقواعد سير المرافق العامة.¹

وبعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية² نصت المادة 800 منه على الولاية العامة للمحاكم الإدارية بالنظر في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها بموجب حكم قابل للاستئناف، وبالتالي فقد كرست المعيار العضوي كما كان سابقا طبقا للمادة 07 من قانون الإجراءات المدنية.

أما بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكذا المؤسسات العمومية الاقتصادية فيختص بالفصل في منازعاتها القضاء العادي وهذا بمفهوم المخالفة للمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3-2 الوسائل المعتمدة في الرقابة القضائية: تتمثل وسائل الرقابة القضائية على المؤسسات العمومية فيما يأتي:

أ - الدعوى القضائية : ضمانا واحتراما لمبدأ المشروعية فانه يمكن أن ترفع دعوى أمام القضاء ضد أي مؤسسة عمومية أمام الجهة القضائية المختصة كما سبق الذكر. وهذه الوسيلة من أهم وسائل الرقابة القضائية على المؤسسات العمومية.

ب- التحكيم تنص المادة 1006 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " يمكن لكل شخص اللجوء إلى التحكيم في الحقوق التي له مطلق التصرف فيها، لا يجوز التحكيم في المسائل المتعلقة بالنظام العام أو حالة الأشخاص و أهليتهم. ولا يجوز للأشخاص المعنوية العامة أن تطلب التحكيم ماعدا في علاقاتها الاقتصادية الدولية أو في إطار الصفقات العمومية " وبالتالي يمكن القول أن المؤسسات العمومية الاقتصادية يمكنها أن تطلب التحكيم لأنها ليست من أشخاص القانون العام أما بالنسبة لباقي المؤسسات العمومية (الهيئات العمومية) فلا يمكنها اللجوء إلى التحكيم ماعدا في علاقاتها الاقتصادية الدولية أو في إطار الصفقات العمومية وهذا لكونها أشخاص معنوية عامة.

¹ مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، (نظرية الاختصاص)، الطبعة الثالثة، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005، ص 372

² القانون رقم: 08-09 مؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21 المؤرخة في 23 أبريل سنة 2008، ص 75

المطلب الثاني: الرقابة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

أولاً: الرقابة التي يكون الهدف منها هو التحقق من مدى إنجاز الأهداف المسطرة والكشف عن معوقات تحقيقها، حتى وإن اختلفت طبيعة الأجهزة القائمة بالرقابة الإدارية أو حتى وإن اختلفت وسائل الرقابة، فإن الهدف من الرقابة الإدارية يبقى واحد ألا وهو منع الخلل أو علاجه.

ضمن هذه النوع من الرقابة نجد الرقابة المالية التي تعد هامة جدا بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري خصوصا أن أموالها تسير بواسطة إجراءات المحاسبة العمومية.

كما يمكن الإشارة أيضا إلى أن صدور القانون رقم 07-23¹ المؤرخ في 21 جوان 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي جاء ليلغي القانون السابق رقم 90-21، حيث جاء في المادة الأولى من القانون رقم 07-23 السابق ذكره أن الهدف من هذا القانون هو تحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية: للدولة والجماعات المحلية وللمؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسة العمومية للصحة، وكذا للأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر سنة 2018 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم.

وقد حدد القانون 07-23 زيادة على ما سبق التزامات ومسؤوليات الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانيات والعمليات المالية للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.

كما حدد قواعد تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الممتلكات وعمليات الخزينة ونظام المحاسبة والرقابة المتعلقة بها.

فيما يخص النقطة الأخيرة المتعلقة بالرقابة فقد حصرها القانون 07-23 في: الرقابة الإدارية، والرقابة القضائية، والرقابة البرلمانية.

تشمل الرقابة الإدارية: الرقابة الداخلية والرقابة السلمية والرقابة النظامية والرقابة الميزانية.

الرقابة الداخلية تشمل مجمل الإجراءات والطرق التي تسمح لمسؤول مصلحة بالتأكد من سيرها الحسن، لاسيما التحكم الجيد في المخاطر.

أما الرقابة السلمية هي رقابة الإدارة على مصالحها.

أما الرقابة النظامية فهي الرقابة التي تمارسها المفتشيات والهيئات الرقابية المؤهلة صراحة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما.

يمارس الرقابة الميزانية مراقب ميزانياتي (مراقب مالي سابقا) تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، هدفها الرقابة المسبقة على نفقات الآمرين بالصرف.

الرقابة القضائية تتم من طرف مجلس المحاسبة.

الرقابة البرلمانية حيث يقوم البرلمان بمراقبة تنفيذ الاعتمادات المالية التي صادق عليها من خلال قوانين المالية.

¹ قانون رقم 07-23 ممضي في 21 يونيو 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ج رعدد 42 مؤرخة في 25 يونيو 2023، الصفحة 4

ملاحظة: في انتظار صدور النصوص التطبيقية للقانون 23-07 تبقى النصوص التنظيمية المتخذة تطبيقاً لأحكام القانون رقم 90-21 سارية المفعول.

ثانياً: الرقابة المالية: تشمل الرقابة السابقة واللاحقة لأموال المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والتي يمارسها كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي والأمر بالصرف.

أهداف الرقابة المالية: للرقابة المالية عدة أهداف منها:

- **أهداف إدارية وتنظيمية:** من الناحية الإدارية تهدف الرقابة المالية إلى محاربة البيروقراطية والتباطؤ الإداري. والتأكد من أن أنظمة العمل تؤدي على أكبر نفع ممكن بأقل النفقات الممكنة، وتصحيح القرارات الإدارية مما يؤدي إلى حسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط والتنفيذ والمتابعة.

- **أهداف مالية:** تتمثل في العمل على المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة والإهمال والتقصير في تحصيلها وغير ذلك من أوجه سوء الاستعمال بالإضافة إلى التأكد من استثمارها في أفضل الاستخدامات التي تحقق النفع العام وعدم الإسراف في صرفها وإنفاقها ومنع صرفها على المجالات التي تشجع مصالح خاصة فقط.¹

- **أهداف قانونية:** تتمثل في التأكد من مطابقة مختلف التصرفات المالية للقوانين والأنظمة والتعليمات والتوجيهات بحيث يتم:

- التحقق من أن جميع الإيرادات العامة قد دخلت في ذمتها وفقاً للقوانين واللوائح والأنظمة السارية،

- التحقق من أن النفقات العامة قد تمت وفقاً لما هو مقرر،

- مراجعة القوانين واللوائح والأنظمة المالية للتأكد من مدى ملاءمتها للتطورات التي تحدث واقتراح إجراءات التعديلات التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة،

- الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات،

- العمل على ترشيد النفقات،

- التأكد من أن القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية ممسوكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة،

- متابعة الخطط الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات والتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسة الموضوعية،

- التنبؤ بالأخطاء والانحرافات قبل وقوعها وتحديد المسؤول عنها.

- **الهدف الاجتماعي للرقابة:** يتمثل في منع الفساد الإداري والاجتماعي بمختلف صوره وأنواعه مثل الرشوة السرقة والإهمال والتقصير، وكلها عوامل تساهم في إهدار المال العام والحد من النمو الاقتصادي، كما يكون له انعكاساً على الرفاه الاجتماعي، حيث أن عوامل مثل الظلم الاجتماعي والفقر والعنف غالباً ما يكون مرتبطاً بالفساد.²

وسائل الرقابة المالية: وتعتمد الرقابة المالية على وسائل في عملها وأهم هذه الوسائل هي:¹

¹ عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية - دراسة تحليلية نقدية، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2015، ص 48

² راجي بوعبد الله، الرقابة المالية كأداة لترشيد الإنفاق العام (حالة نفقات قطاع الصحة بولاية تيسمسيلت)، المجلد 3 العدد 1، 10 جوان 2016، مجلة البحوث الإدارية والاقتصادية، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي، تيسمسيلت، الجزائر، ص 126

- **النظم والتعليمات واللوائح:** تعتبر النظم والقواعد المالية التي تحددها القوانين واللوائح والتعليمات المعتمدة من أهم وسائل الرقابة المالية حيث يتطلب الأمر الالتزام بها وأي خروج عنها يعتبر مخالفة مالية تستوجب التحري، كقانون المحاسبة العمومية وقوانين الرقابة على الميزانية.

- **التقارير:** تعتبر التقارير وسيلة من وسائل الرقابة، وإن كانت هذه التقارير تختلف بطبيعة الحال وفقا لمعايير مختلفة كثيرة مثل موضوعها والجهة الموجهة لها ودوريتها ... الخ

- **الميزانية:** تعتبر هي القاعدة الأساسية المستخدمة في الرقابة عن طريق مقارنة أي تصرف مالي مع ما هو مخصص في الاعتمادات الواردة بالميزانية، والتأكد من مطابقة التصرفات المالية مع الأهداف المعبر عنها في خطة الميزانية وتحديد الانحرافات وبحث أسباب حدوثها.

- **المراجعة والفحص:** المراجعة والفحص هما أسلوب واحد يعني مجموعة الإجراءات التي يتخذها المراجع سواء كان فردا أو جهازا لم يشترك في العمليات التنفيذية بهدف فحص الحسابات والدفاتر والمستندات وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والتعليمات.

- **الملاحظة والملاحظة:** إن الملاحظة والملاحظة تسمح بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات عن الأداء وبشتى الوسائل العادية والإلكترونية لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها.

- **الشكاوى والتحري:** يمكن للكثير من الأطراف ملاحظة أعمال غير متناسبة مع الأهداف المحددة مما يسمح ذلك بتقديم الشكاوى كتبذير المال العام أو نهبه أو استغلال النفوذ. وتستدعي هذه الشكاوى القيام بعمليات، والتأكد من مصداقية الشكاوى.

- **الحوافز والجزاءات:** تعتبر أسلوبا غير مباشر من أساليب الرقابة، فلا يمكن أن تكون الرقابة سيفاً مسلطاً على رقاب الأفراد تهدف فقط لتصيد الأخطاء وإنزال العقاب عليهم، وإنما يجب تحفيزهم حتى يتم الحصول منهم على أقصى درجة من التعاون والمحافظة على المال العام.

1- الرقابة السابقة على الأموال العمومية:

وهي الرقابة التي تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الأموال العمومية، أي لا يمكن لأي جهة عمومية أن تدفع مبلغ مالي قبل الحصول على الموافقة من الجهة المختصة، وتمارس هذه الرقابة من طرف موظفين تابعين لوزارة المالية، وتكمن أهمية الرقابة المالية الممارسة قبل صرف النفقات العمومية في السماح للتصدي للمخالفة المالية منذ بدايتها وضمان الفعالية في ترشيد النفقات، ولقد أوكل المشرع الجزائري مهمة هذه الرقابة لمجموعة من الأجهزة والهيئات المراقب المالي ولجنة الصفقات العمومية.

كما أنها رقابة وقائية تتمثل في منع وقوع الأخطاء والانحرافات وتسمى بالرقابة الوقائية المانعة التي تستهدف مشروعية التصرف المالي، وهي رقابة تمارس على النفقات دون الإيرادات.²

¹ عبد القادر موفق، المرجع السابق، ص 34

² محمد خيم العكام، الرقابة المالية، الجامعة الافتراضية السورية، <https://pedia.svuonline.org>، ص 24

1-1 رقابة المراقب المالي (المراقب الميزانياتي حالياً)

تعتبر رقابة المراقب المالي أول درجة رقابة في صرف الأموال العمومية، وهي رقابة مشروعية دون أن تتجاوزها لتصبح رقابة ملائمة.

هو هيئة رقابية على مستوى الولاية تخضع لسلطة وزير المالية مكلفة بالرقابة القبلية على تنفيذ النفقات العمومية. فالمراقب المالي هو شخص تابع لوزارة المالية، يتم تعيينه من قبل الإدارة العمومية نفسها، فقبل تنفيذ أية نفقة يجب أن تخضع لرقابة المراقب المالي عن طريق التأشيرة ويعد هذا الإجراء إلزامي وشرط أساسي لقبول أية نفقة. ويتجلى مجال تدخل المراقب المالي في تطبيق الرقابة السابقة للنفقات من خلال نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 374-09 التي جاء في محتواها أن رقابة النفقات التي يلتزم بها على ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقمة وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وميزانيات الولايات، وميزانيات البلديات، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة.¹

وعند استقراء المادة 9 من المرسوم التنفيذي 374-09 يتبين لنا أن الصلاحيات الأساسية للمراقبين الماليين تتمثل في الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات العمومية الخاضعة وذلك من خلال فحص بطاقات الالتزام وسندات الإثبات المرفقة بها والمقدمة إليهم من قبل الآمرين بالصرف.

ويجب على المراقب المالي أن يدرس ويفحص ملفات الالتزام التي يقدمها الأمر بالصرف في أجل أقصاه 10 أيام²، كما يحدد تاريخ اختتام الالتزام بالنفقات يوم 20 ديسمبر من السنة التي يتم فيها، ويمكن تمديد هذا التاريخ في حالة الضرورة القصوى، ومن بين قرارات الالتزام بالنفقة الخاضعة لتأشيرة المراقب المالي القبلية حسب المادة 5 و6 من المرسوم التنفيذي 374-09 وهي:³

- مشاريع قرارات التعيين والترسيم والقرارات المتعلقة بالمسار المهني للموظفين وكذا ومرتبات المستخدمين.
- مشاريع الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية 12/31 من كل سنة.
- مشاريع الجداول الأصلية الأولية تعد عند فتح الاعتمادات وكذا الجداول المعدلة.
- مشاريع الصفقات العمومية والملاحق.
- القرارات المتعلقة بتسديد المصاريف والتكاليف الملحقمة الثابتة بموجب فواتير نهائية.
- كل التزام مدعم بسندات الطلب والفاتورات الشكلية والكشوف او مشاريع العقود.
- الالتزامات بنفقات التسيير والتجهيز أو الاستثمار.

¹ المرسوم التنفيذي 374-09 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج ر عدد 67، الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2009، ص03

² المرسوم التنفيذي رقم 374-09، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، سبق ذكره، ص 05

³ المرسوم التنفيذي رقم 374-09، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، سبق ذكره، ص 04

كما أن العناصر التي تخضع لرقابة المراقب المالي حسب المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلقة بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها تمثل فيما يلي:¹

- صحة الصفة بالنسبة للأمر بالصرف، وكذا التحقق فيما إذا كان فيه تكليف أو تفويض، مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات الجاري العمل بها.

- وجود اعتمادات كافية لتغطية الالتزام.

- التخصيص القانوني للنفقة وذلك بالتدقيق في الفصل والمادة والفقرة.

- تطابق جميع الوثائق الخاصة بالالتزام مع مبلغ الالتزام.

- التأكد من وجود التأشيرات والترخيصات والآراء المسبقة.

ومن بين الأعمال التي تخضع أيضا لرقابة المراقب المالي:

- نفقات المستخدمين يقوم بإعدادها مكتب الأجور بالتنسيق مع مكتب الميزانية والمحاسبة، أما الالتزامات الخاصة بنفقات التسيير الأخرى الموجودة في العنوان الثاني من نفقات الميزانية فتشرف على إعدادها المديرية الفرعية للمالية وبالضبط مكتب الميزانية والمحاسبة ويجب أن يتضمن كشف الالتزام المعلومات والبيانات التالية:

- طبعة النفقة بالتفصيل من حيث العنوان والباب والمادة ومبلغ النفقة.

- تحديد تفاصيل الارتباط (طبيعة الارتباط والمبلغ).

- تحديد مبلغ الكشف بالحروف.

وبعد إعداد هذه الالتزامات يؤثر عليها الأمر بالصرف ويرسلها إلى المراقب المالي للتأشير عليها مرفقة بالوثائق الثبوتية وهنا نميز بين حالتين:

منح التأشيرة: بعد قيام المراقب المالي بالتأكد من وجود العناصر السابق ذكرها فان توافرت أشر بالموافقة على السجل أو الوثيقة المثبت للالتزام بالنفقة.

رفض التأشيرة: يمكن للمراقب رفض التأشيرة على الالتزامات الغير نظامية والغير مطابقة للإجراءات المعمول بها، وهذا إما بصفة مؤقتة أو نهائية، حيث يتعين تعليل الرفض وتقديم التبريرات القانونية اللازمة.

بالنسبة للرفض المؤقت: يهدف إلى طلب تصحيح الأخطاء الجارية وهو يتم في الحالات التالية:

- عند وجود التزام مشوب بعدم النظامية يمكن تصحيحه.

- غياب أو عدم كفاية وثائق الإثبات المتوفرة.

- إهمال وصف الوثائق الأساسية الملحق.

بالنسبة للرفض النهائي: هو يكون في الحالات التالية:

- عدم مطابقة الالتزام بالنفقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلقة بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج ر عدد 82، الصادرة بتاريخ 14 نوفمبر 1992، ص 2102

- عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية إلا إذا تعلق الأمر بنفقات الدولة.

- عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المقدمة له من خلال الرض المؤقت.

التغاضي (تجاوز الرض): حسب نص المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، فإن الرض النهائي للالتزام بالنفقة يفتح الباب أمام الأمر بالصرف لتجاوزه لكن على مسؤوليته، وهذا بواسطة قرار معلل، ويجب إعلام وزير المالية بذلك. يرسل ملف التغاضي فوراً إلى الوزير المعني أو الوالي المعني وذلك حسب الحالة، حيث يتم إرفاق الإلتزام بقرار تجاوز الرض وإرسالهما إلى المراقب المالي الذي يضع تأشيرة تضمن معلومات ورقم وتاريخ التجاوز، ويتم إرسال نسخة من ذلك إلى وزير المالية وكل هيئات الرقابة المؤهلة.

غير أن نص المادة 19 من المرسوم التنفيذي 92-414 نصت على أنه التغاضي لا يجوز في حالة الرض النهائي التي تتمثل فيما يلي:¹ صفة الأمر بالصرف، عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها، انعدام التأشيرات الأخرى المسبقة المنصوص عليها في تنظيم المعمول به، انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام، التخصيص الغير القانوني للالتزام سواء يتجاوز الاعتمادات وتغيرها.

وبعد قيام المراقب المالي بالتأكد من صحة وسلامة مشاريع قرارات الالتزامات يمنح المراقب المالي التأشيرة بالكيفية التالية:

- وضع ختم وإمضاء المراقب المالي على بطاقة الالتزام أو القرار أو المقرر.

- وضع الختم على الوثائق الثبوتية.

- منح رقم وتاريخ بطاقة الالتزام أو القرار أو المقرر.

يعتبر المراقب المالي مسؤول شخصياً أمام هيئات المراقبة التابعة لوزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية إذا يعتبر هذا الأخير مسؤول عن التأشيرات غير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانوناً لتحقيق ومراقبة نشاط المراقب المالي، وفي حالة التحقق من وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية المالية تخصص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات حالية على المراقب المالي المعني وفقاً للبند 07 من المادة 88 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة

غير أن المراقبين الماليين مسؤولين شخصياً على منح التأشيرات أو رفضها لا يمكن أن يؤدي إلى تخليصهم من احترام وتطبيق أوامر وتوجيهات مسؤوليهم السلميين وتبعاً لذلك يمكنهم التذرع أمام مجلس المحاسبة بالأوامر الكتابية الصادرة إليهم من هؤلاء المسؤولين من أجل إعفائهم من مسؤولية المخالفات المعين ارتكابهم من قبلهم بسبب تطبيق هذه الأوامر، حيث تحل مسؤولية رؤسائهم السلميين.²

إن رقابة المراقب المالي تهدف للحيلولة دون التجاوزات بشتى أنواعها وكذا تطابق العمليات الواردة على النفقات مع القوانين والتنظيمات السارية المفعول.

¹ المرسوم التنفيذي رقم: 92-414، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، سبق ذكره، ص 2103

² المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم: 92-414، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، سبق ذكره، ص 2104

كما اعتبرت الرقابة المالية هي رقابة وقائية تمكن من اكتشاف الخطأ قبل وقوعه والسعي مباشرة إلى تصحيحه وتداركه في الحين، كما تعمل هذه الرقابة على لفت انتباه الأمر بالصرف في حالة خطئه عن حسن أو سوء نية. والملاحظ أن رقابة المراقب المالي تقتصر على الجانب الشكلي للنفقة دون أن تتعدي إلى رقابة الملائمة. ضف إلى ذلك يعتبر حق التغاضي الممنوح للأمر بالصرف من بين الحدود التي تحد من فعالية الرقابة التي يقوم بها المراقب المالي.

1-2- رقابة الآمر بالصرف والمحاسبون العموميون

المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له صفة القانونية بسم الدولة أو الجماعات المحلية والهيئات العمومية، عمليات الإيرادات والنفقات وحيازة وتداول الأموال والقيم.

المحاسبة العمومية هي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة أغراض المؤسسات غير الاقتصادية أي المؤسسات ذات الطابع الإداري، هذا وتعود وصاية المحاسبة العمومية إلى الدولة أو هيئاتها القاعدية

ويطلق على المحاسبة العمومية ويسمى البعض بالمحاسبة الموازناتية باعتبارها تبنى على الموازنة بين الإيرادات والنفقات، وتبرز أهمية المحاسبة العمومية عند تنفيذ الميزانية، ويمكن تعريف المحاسبة العمومية على أنها جملة من القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف¹، وهو ما جاء في القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية هم الآمر بالصرف والمحاسبون العموميون، وهذا بالرغم من الدور الذي يلعبه المراقب المالي.

وعلى هذا الأساس وجب التطرق في هاته النقطة إلى الأمرين بالصرف وكذا أعوان المحاسبة العمومية.²

1-2-1 الآمر بالصرف

بالرجوع إلى نص المادة 23 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية التي عرفت الأمر بالصرف على أنه كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المذكورة في المواد 16، 17، 19، 20، 21.³

الأمر بالصرف هو كل شخص مكلف بصرف الميزانية⁴

الأمر بالصرف قد يكون رئيسي أو ابتدائي أو ثانوي.

الآمر بالصرف الرئيسيون: هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين، أو يأمرن بإيرادات ضد الدائنين،

والآمر بالصرف الرئيسيون هم حسب نص المادة 26 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة،

- الوزراء،

¹ خلف الله بن يوسف، قويدر معاش، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير الدولية للقطاع العام، المجلد 10 عدد 01، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 01 جانفي 2016، ص 276

² أحمد وقاد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة المدرسة الوطنية للإدارة، 2006/2005، ص 09

³ المادة 23 من القانون 21-90، المتعلق بالمحاسبة العمومية، ص 1133

⁴ Salem D E, relation ordonnateur /contrôleur financier et comptable payeur, séminaire, management des organisations publique, école national de management et de l'administration de la sante, année 2012, p 16

- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية،

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلدية،

- المسؤولون المعينون قانونا على مستوى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري،¹

الآمرون بالصرف الثانويون: وهم الذين يصدرن أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر بالإيرادات ضد المدينين، ومنهم مسؤولون بصفقتهم رؤساء المصالح غير الممركزة على عمليات تنفيذ الميزانية. وعالية فالأمر بالصرف الثانوي مسؤول عن تنفيذ العمليات بالنسبة لميزانية الدولة بصفته رئيس مصلحة إدارية غير ممركة.

وما هو جدير بالملاحظة أن هناك أيضا الأمر بالصرف الوحيد يخص عمليات ذات طابع وطني، وهناك الأمر بالصرف بالتفويض.²

1-2-2 المحاسبون العموميون

عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي المشرع الجزائر المحاسب العمومي عن طريق تعداد المهام المنوطة به، وذلك حسب المادة 33 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانونيا للقيام بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات،

- ضمان حراسة الأموال، أو السندات، أو القيم، أو الأشياء، أو المكلف بها وحفظها،

- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات، والعائدات والموارد العمومية.

- حركة حسابات الموجودات.³

وبناء على ما تم ذكره يتضح أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا واضحا للمحاسب العمومي وإنما يستشف من خلال المهام الموكلة له.

ونصت المادة 34 من القانون 21/90 على أن المحاسبون العموميون يتم تعيينهم من قبل الوزير المكلف بالمالية.⁴

وهناك المحاسبون الرئيسيون والثانويون:

المحاسبون الرئيسيون: نصت المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 المحدد

لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها، ومحتواها⁵، هم:

*العون المحاسبي المركزي للخزينة: ويقوم بما يلي:

- تركيز حسابات المحاسبين الرئيسيين الآخرين،

¹ المادة 26 من القانون 21-90، المتعلق بالمحاسبة العمومية، ص 1134

² أحمد وقاد، سبق ذكره، ص 11

³ المادة 33 من القانون 21-90، المتعلق بالمحاسبة العمومية، ص 1134

⁴ المادة 34 من القانون 21-90، المتعلق بالمحاسبة العمومية، ص 1134

⁵ المرسوم التنفيذي: رقم 313-91، المؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق ل 1991/09/07، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون

العموميون وكيفيةها ومحتواها، ج ر عدد 43، المؤرخ في 09 ربيع الأول 1412

- متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي،
- تنفيذ العمليات الخاصة بالحسابين الخاصين بالخزينة،
- وهو المحاسب الوحيد الذي لا يملك صندوقاً.
- * أمين الخزينة المركزي: هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي مثل ميزانية الوزارات، مهمته إنجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير والتجهيز العمومي للدولة.
- * أمين الخزينة الرئيسي: يتكفل بعمليات الخزينة وكذا نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، أي يتولى تنفيذ النفقات التي تدخل في إطار حسابات التخصص الخاص وحسابات التسبيقات، كما يتكفل بمعاشرات المجاهدين.
- * أمين خزينة الولاية: وهم مكلفون بما يلي:
 - تركيز العمليات المالية التي يجريها المحاسبون الثانويون التابعين له،
 - تنفيذ عمليات الإيرادات لميزانية الدولة على المستوى المحلي، وينوب عن أمين الخزينة الرئيسي فيما يتعلق بالحسابات الخاصة بالخزينة وتوزيع المعاشات على مستوى الولاية،
 - تنفيذ ميزانية الولاية والمؤسسات ذات الطابع الإداري،
 - تداول الأموال والقيم والسندات وحرسها،
- المحاسبون الثانويون: باستقراء المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91 التي نصت على أصناف المحاسبين الثانويين هم:
 - قابض الضرائب،
 - قابض الجمارك،
 - محافظ الرهون، أصبح يسمى المحافظ العقاري،
 - أمين خزينة البلدية،
 - أمين خزينة المراكز الاستشفائية والمؤسسات المتخصصة،
 - أمين القطاعات الصحية.
- وتتجلى رقابة المحاسب العمومي بعد إعداد الالتزامات والتأشير عليها من قبل الأمر بالصرف والمراقب المالي، يقوم الأمر بالصرف بإصدار حوالة بالدفع متضمنة جميع المعلومات والبيانات التالية:¹
 - بيانات تعريفية: اسم المؤسسة، السنة المالية، رقم الحوالة، رقم الكشف، الرقم التسلسلي.
 - صفة المحاسب العمومي وحسابه البريدي الجاري.
 - الجهة المستفيدة (الدائن) وحسابها البنكي أو البريدي.
 - المستندات المثبتة للنفقة.

¹ القانون رقم: 90-21، المتعلق بالمحاسبة العمومية، سبق ذكره

- الإسناد القانوني للنفقة (تحديد العنوان، الباب، المادة).
- مبلغ الحوالة بالأرقام والحروف.
- بعد إصدار الأمر بالصرف لحوالة الدفع يقوم بإرسالها الى المحاسب العمومي مفروقة بجميع الوثائق الثبوتية اللازمة حسب طبيعة النفقة، وهنا نميز بين حالتين كالآتي:
- أ. **نفقات المستخدمين:** في هذه الحالة تكون الوثائق الثبوتية كالتالي:
 - كشف الالتزام.
 - مصفوفة الأجور للمستخدمين.
 - الكشوفات التفصيلية الشهرية الخاصة بحساب مرتبات وتعويضات كل سلك.
- ب. **نفقات التسيير الأخرى:** في هذه الحالة تكون الوثائق الثبوتية كالتالي:
 - كشف الالتزام.
 - نسخة من اتفاقيات العقود بين المؤسسة الاستشفائية والمتعامل المتعاقد.
 - التقارير التقديمية لكيفية إبرام العقود.
 - سندات الطلب.
 - الفواتير.
- وفي هذا الإطار تتجلى إجراءات رقابية المحاسب العمومي على عملية الدفع قبل صرف النفقة، حيث يقوم بالتحقيق من مشروعية الحوالة حسابيا والتأكد من الوثائق الثبوتية مع توفر الشروط القانونية المنصوص عليها في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.¹
- ويجب على المحاسب العمومي قبل قبول النفقة التأكد من:²
 - توفر الاعتمادات المالية المفتوحة من قبل الأمر بالصرف،
 - الطابع الإبرائي للدفع،
 - مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات سارية المفعول.
- وتظهر رقابة المحاسب العمومي في النتائج التالية:**
- قبول الدفع:** عندما تتوفر كل الشروط القانونية والتنظيمية ويتأكد من سلامة الوثائق يؤشر المحاسب على الأمر بالدفع (الحوالة) في المكان المخصص للتأشير، لتتم بعدها عملية الدفع ويحول مبلغ الحوالة للحساب المخصص لها والذي تحدده الجهة المستفيدة.
- رفض الدفع:** أي قيام المحاسب برفض دفع مبلغ الحوالة، ويكون الرفض إما مؤقت أو نهائي وذلك بسبب وجود أخطاء وانحرافات، والرفض يكون بطريقة تدريجية أي أن المحاسب العمومي يصدر الرفض المؤقت ويطلب من الأمر

¹ المادة 58، القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الصفحة 1136

² محمد أمين شامخ، ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية واقع وأفاق، دراسة حالة المؤسسة العمومية بن سلمان، ولاية المدية، مذكرة تخرج متصرف رئيسي لمصالح الصحة، المدرسة الوطنية للمناجنت وإدارة الصحة، 2013/2012، ص 56

بالصرف بتصحيح الأخطاء، فإن لم يلتزم هذا الأخير بتصحيحها يصدر الرفض النهائي، ويرسل المحاسب العمومي إشعار بالرفض إلى الأمر بالصرف متضمن ما يلي:

- نوع الرفض إن كان مؤقت أو نهائي.
 - موضوع النفقة المتمثل في تحديد السنة المالية، رقم بطاقة الالتزام وتاريخها، المبلغ، طبيعة العملية والإسناد الميزانياتي.
 - المرجع الذي استند عليه المحاسب العمومي في منح الرفض والمعلل بأسباب محددة.
- يكون المحاسب العمومي مسؤولاً شخصياً عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المشار إليها في المادتين 35 و36 من قانون 21/90 والمتعلق بالحاسبة العمومية، ولا تقوم هذه المسؤولية إلا بقرار من وزير المالية بقرار من مجلس المحاسبة.¹ وما يؤكد أهمية وظيفة المحاسب العمومي على نفقات الأمر بالصرف هو التناهي بين وظيفة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والذي يتجلى من خلال نص المادة 55 من لقانون 21/90 المتعلق بالحاسبة العمومية.² يضاف إلى ذلك نص المادة 56 التي جاء في مضمونها أنه لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين معينين لديهم.³

وتتجلى مسؤولية المحاسب العمومي من خلال المرسوم التنفيذي 312/91⁴ فإنه يقع على المحاسب العمومي مسؤولية تكاد تكون خاصة، لأن كل الأخطاء التي تقع تحت إشرافه تكون ملزمة بالتعويض من ماله الخاص. وعليه فإن مهمة المحاسب العمومي هي مهمة صعبة للغاية وذلك لتعلقها بتسيير أموال عمومية تتطلب الدقة والحذر. وللإشارة فإن الجهة التي يمكنها تحريك مسؤولية المحاسب العمومي تتمثل في طرفين وهما الوزير المكلف بالمالية وكذا مجلس المحاسبة.

أما فيما يخص حدود رقابته فإن رقابته تعتبر بالغة الأهمية فهو يعمل على التأكد من شرعية الأمر بالصرف ومدي مطابقتها للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.

أما في حالة رفض قبول صرف النفقة فإن القانون قد خول للأمر بالصرف وسيلة أخرى تمكنه من تمرير النفقة رغم رفض المحاسب العمومي وهو ما يعرف بالتسخير المكتوب الذي نصت عليه المادة 47 من قانون المحاسبة العمومية. وهذا التسخير المكتوب يبرأ ذمة المحاسب العمومي من المسؤولية الشخصية، وما هو جدير بالملاحظة أنه يمكن للمحاسب العمومي حتى وإن كان هناك أمر بالتسخير رفض صرف النفقة، غير أن رفضه يجب أن يبرر بأحد الأسباب التالية:

- عدم توفر الاعتمادات المالية المخصصة للنفقة الملتزم بها من قبل الدائن المستحق للنفقة.
- عدم توفر أموال في الخزينة لسد هاته النفقة.

¹ المادة 38 القانون رقم: 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية، ص 1135

² المادة 55 من القانون رقم: 90-21، المتعلق بالحاسبة العمومية، ص 1136

³ المادة 56 من القانون رقم: 90-21، المتعلق بالحاسبة العمومية، ص 1136

⁴ المرسوم التنفيذي رقم: 91-312، المؤرخ في 1991/09/07، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، ج ر عدد 43، المؤرخ في 09 ربيع الأول 1412

- انعدام اثبات الخدمة الملتزم بها من قبل الدائن المستحقة للنفقة
- طابع النفقة غير الإبرائي، أي أن النفقة المقررة في أمر الدفع لا تبرئ الهيئة الادارية من الدين الذي هو على عاتقها.
- انعدام التأشير الخاصة بالمراقب المالي ولجنة الصفقات.

1-3 رقابة الصفقات العمومية

تعتبر الصفقات العمومية التي تشمل كل عقود الإشغال والخدمات والتموينات، نوع من الرقابة السابقة على صرف الأموال العمومية ويتجلى ذلك من خلال تأسيس لجنة أو لجان لمراقبة الصفقات العمومية تقوم بالموافقة على الصفقات والتأشير عليها قبل البدء في تنفيذه، على اعتبار أن المؤسسات الصحية هي مؤسسات ذات طابع إداري يسري عليها المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16/09/2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام¹، الذي تم إلغاؤه وتعويضه بالقانون رقم 23-12² المؤرخ في 05 أوت سنة 2023 الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالصفقات العمومية.

يمكن إجمال الرقابة الداخلية على الصفقات العمومية للمؤسسات الصحية في لجنة فتح الأظرفة تقييم العروض، وفقا لما جاء في نص المادة 159 من المرسوم الرئاسي رقم 15/247،³ أما الرقابة الخارجية فتتجلى في مطابقة الصفقات العمومية للتشريع والتنظيم المعمول به.⁴

1-3-1 الرقابة الداخلية: تحدث المصلحة المتعاقدة، في إطار الرقابة الداخلية، لجنة دائمة واحدة أو أكثر مكلفة بفتح الأظرفة وتحليل العروض والبدائل والأسعار الاختيارية، عند الاقتضاء، تدعى في صلب النص لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض، وتمثل مهام هذه اللجنة فيما يلي:

فتح الأظرفة: حيث تقوم بالإجراءات التالية:⁵

- تثبت صحة تسجيل العروض على سجل خاص. تعد قائمة المتعهدين حسب ترتيب تاريخ وصول أظرفة عروضهم مع توضيح محتوى ومبالغ المقترحات والتخفيضات المحتملة.
- تعد وصفا مفصلا للوثائق التي يتكون منها كل عرض.
- تحرر المحضر أثناء انعقاد الجلسة الذي يوقعه جميع أعضاء اللجنة الحاضرين، والذي يجب أن يتضمن التحفظات المحتملة المقدمة من قبل أعضاء اللجنة.

- دعوة المتعهدين، عند الاقتضاء، كتابيا، إلى استكمال عروضهم التقنية بالوثائق الناقصة

تقييم العروض: كخطوة ثانية تقوم اللجنة بتحليل وتقييم العروض ليتم بعد ذلك إقصاء العروض الغير مطابقة لموضوع الصفقة ولتحتوي دفتر الشروط، وتعمل على تحليل العروض الباقية على مرحلتين، وذلك بالاعتماد على المعايير

¹ المرسوم الرئاسي رقم: 15-247، المؤرخ في 02 ذي الحجة عام 1436 الموافق ل 16/09/2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، عدد 50، 2015/09/20، ص 05

² قانون رقم 23-12، سبق ذكره

³ المادة 159 من المرسوم الرئاسي رقم: 15-247، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ص، 39

⁴ المادة 163 من المرسوم الرئاسي رقم: 15-247، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ص، 39

⁵ المادة 160 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ص 39

والمنهجية المنصوص عليها في دفتر الشروط، وتقوم في مرحلة أولى حيث بالترتيب التقني للعروض مع إقصاء العروض التي لم تحصل على العلامة الدنيا اللازمة المنصوص عليها في دفتر الشروط.

1-3-2 الرقابة الخارجية:

تقوم بالرقابة الخارجية للصفقات العمومية لجان تعمل على تقديم المساعدة للمصلحة المتعاقدة في مجال تحضير الصفقات العمومية حسب التشريع الساري المفعول.

هذا ونميز نوعين من الرقابة الخارجية هم:

الرقابة على دفتر الشروط: حيث يتم التأكد مما يلي:

- مدى مطابقة دفتر الشروط للنصوص القانونية كقانون الصفقات العمومية والتعليمات.

- مدى تناسق أحكامه وخاصة التناقضات المحتملة بين بنوده.

- مدى الشفافية في الإجراءات التي يوفرها، خاصة الآجال والعدالة بين المتنافسين.

وتحتتم هذه الرقابة إما بالتحفظ على دفتر الشروط، وهو ما يتطلب إجراء التعديلات الضرورية عليه، وإما قبوله الذي يترجم بمنحه تأشيرة دفتر الشروط التي تعتبر شرطا لا بد منه لإتمام المراحل اللاحقة.

من خلال ما سبق يتضح لنا أنه وباعتبار الصفقات العمومية تتعلق بمبلغ معتبر فإن الرقابة عليها أشد، حيث أن الرقابة التي فرضها المشرع متعددة ومستمرة في كل مراحل الصفقة، بداية من تسجيلها في الميزانية إلى غاية الانتهاء من تنفيذها.¹

ولعل أهم أنواع الرقابة هي الرقابة الخارجية التي تمارس من طرف هيئات خارجة عن المصلحة المتعاقدة وتسمى لجان الصفقات.

والملاحظ أن المرسوم الرئاسي 247/15 المتضمن قانون الصفقات قد ألغى اللجان الوطنية وكذا اللجان الوزارية، والهدف من ذلك هو القضاء على مركزية الرقابة على الصفقات من جهة والتخفيف من حدة البيروقراطية من جهة أخرى.²

2- الرقابة اللاحقة على الأموال العمومية:

وتتمثل في رقابة مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية على أموال المؤسسات العمومية، ورقابة الوظيف العمومي على مقررات تسيير مستخدميها.

2-1- رقابة مجلس المحاسبة

مجلس المحاسبة هيئة دستورية حديثة النشأة أقره دستور 1976 كهيئة عليا للرقابة المالية، وكهيئة قضائية بموجب القانون رقم 80-305، وعليه فهو هيئة إدارية وقضائية يخضع في نشاطه لسلطة رئيس الجمهورية¹، مجلس المحاسبة تم

¹ المواد 165 - 178 المرسوم الرئاسي رقم 15-247، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ص 40 - 42

² راجعي بوعبد الله، المرجع السابق، ص 129، 128

³ نوار أمجوج، مجلس المحاسبة، نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، شهادة الماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، كلية الحقوق، فرع المؤسسات السياسية والإدارية، 2007/2006، ص 13، 10

تنظيمه بموجب الأمر 02/10 المؤرخ في 2010/08/28 المعدل والمتمم للأمر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 ويعتبر مجلس المحاسبة هيئة العليا للرقابة البعدية لصرف الأموال العمومية.² ومن مهام مجلس المحاسبة ما يلي:³

- يدقق في شروط استعمال الهيئات للموارد والوسائل والأموال، وقيم تسييرها.
 - التأكد من مطابقة عمليات الهيئات المالية للقوانين السارية المفعول.
 - يسهر مجلس المحاسبة على الانضباط في تسيير الميزانية والمالية.
 - ويقوم مجلس المحاسبة بممارسة الرقابة عن طريق ما يلي:⁴
 - الاطلاع على كل الوثائق التي من شأنها تسهيل عملية الرقابة.
 - الاستماع إلى أي عون من الهيئات الخاضعة للرقابة.
 - إجراء كل التحريات الضرورية من أجل الاطلاع على المسائل المنجزة.
- كما يمكن لمجلس المحاسبة أن يطلب من السلطات السلمية الأجهزة الرقابة الخارجية المؤهلة لرقابة الهيئات الخاضعة لرقابته.⁵

تهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي توصل إليها إلى تشجيع الاستعمال المنظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، ضف إلى ذلك تطوير شفافية تسيير المالية العمومية. ضف إلى ذلك اختصاص مجلس المحاسبة في الوقاية من الفساد ومكافحته وكذا مكافحة الغش والممارسات غير الشرعية التي تمس أموال الدولة. وعليه فإن مهمته لم تعد تقتصر على مجرد المراقبة البسيطة للحسابات وحسن سيرها بل أصبح أداؤه هامة في مكافحة جرائم الفساد والتلاعب بالمال العام.

إذا فمجلس المحاسبة هو هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة، يعمل بتفويض من الدولة وفقا لأحكام الدستور، وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

2-2- رقابة المفتشية العامة للمالية

المفتشية العامة للمالية هي جهاز دائم للرقابة المنشأة بالمرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1400 الموافق لأول مارس سنة 1980، تابع للوزير المكلف بالمالية، ويضبط برنامجها السنوي بقرار من الوزير المكلف بالمالية حسب الأهداف وتبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات أو المؤسسات المؤهلة، وطبقا للمرسوم رقم

¹ نور الدين سعيدي، مساهمة الرقابة المالية في ضبط نفقات الجماعات المحلية في الجزائر، دراسة حالة بلديات باتنة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم المالية، 2021/2020، ص 170

² الأمر رقم 95-20، المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق ل 17 يوليو 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، عدد 39، 25 صفر 1416، ص 03

³ المادة 02 و 06 من الأمر 95-20، المتعلق بمجلس المحاسبة، ص - ص: 04-03

⁴ المادة 55 من الأمر 95-20، المتعلق بمجلس المحاسبة، ص 09

⁵ المادة 57 من الأمر 95-20، المتعلق بمجلس المحاسبة، ص 10

08 - 272 المؤرخ في 06 / 09 / 2008 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية¹ تمارس رقابة المفتشية

العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وتمارس الرقابة أيضا على:²

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري،
 - هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية،
 - كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني.
- كما تراقب المفتشية العامة للمالية استعمال الموارد التي جمعتها الهيئات أو الجمعيات مهما كانت أنظمتها القانونية، بمناسبة حملات تضامنية، والتي تطلب الهبة العمومية خصوصا من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية والرياضية .
- يمكن أيضا أن تمارس رقابتها على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان.
- يمكن أيضا أن تقوم تدخلات المفتشية العامة للمالية على ما يأتي:³

- تقييم أداءات أنظمة الميزانية،
- التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي،
- التدقيق أو الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي،
- تقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الامتيازية، مهما كان نظامها.

يمكن أيضا للمفتشية العامة للمالية أن تقوم بتقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية وكذا النتائج المتعلقة بها، وبهذه الصفة، تكلف خصوصا بما يأتي:

- القيام بالدراسات والتحليل المالي والاقتصادية من أجل تقدير فاعلية وفعالية إدارة وتسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى،
- إجراء دراسات مقارنة وتطويرية لمجموعات قطاعات أو ما بين القطاعات،
- تقييم تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية وكذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي، وذلك من ناحية تناسقها وتكيفها مع الأهداف المحددة،
- تحديد مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف المحددة، والتعرف على نقائص التسيير وعوائقه، وتحليل أسباب ذلك.

¹ مرسوم تنفيذي رقم 272-08 ممضي في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية عدد 50 مؤرخة في 07 سبتمبر 2008، الصفحة 8

² المادة 2 من المرسوم التنفيذي 272-08

³ المادة 4 من المرسوم التنفيذي 272-08

تتمثل تدخلات المفتشية العامة للمالية في مهام الرقابة أو التدقيق أو التقييم أو التحقيق أو الخبرة والتي تقوم، حسب الحالة، خصوصاً على ما يأتي¹:

- سير الرقابة الداخلية وفعالية هياكل التدقيق الداخلي،
 - شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي،
 - التسيير المالي والمحاسبي وتسيير الأملاك،
 - إبرام الصفقات والطلبات العمومية وتنفيذها،
 - دقة المحاسبات وصدقها وانتظامها،
 - مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف،
 - شروط تعبئة الموارد المالية،
 - تسيير اعتمادات الميزانية واستعمال وسائل السير،
 - شروط منح واستعمال المساعدات والإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات العمومية،
 - تطابق النفقات المسددة مع الأهداف المتبعة بطلب الهبة العمومية.
- من أجل تنفيذ التدخلات المذكورة أعلاه، تقوم المفتشية العامة للمالية بما يأتي²:
- رقابة تسيير الصناديق، وفحص الأموال والقيم والسندات والموجودات من أي نوع والتي يحوزها المسيريون أو المحاسبون،
 - التحصل على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصهم، بما في ذلك التقارير التي تعدها أية هيئة رقابية وأية خبرة خارجية،
 - تقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي،
 - القيام، في الأماكن، بأي بحث وإجراء أي تحقيق، بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في المحاسبات،
 - الاطلاع على السجلات والمعطيات أيّا كان شكلها،
 - التيقن من صحة المستندات المقدمة وصدق المعطيات والمعلومات الأخرى المبلغة،
 - القيام في عين المكان بأي فحص، بغرض التيقن من صحة وتام التقييد المحاسبي لأعمال التسيير ذات التأثير المالي، وعند الاقتضاء، معاينة حقيقة الخدمة المنجزة.

¹ المادة 5 من المرسوم التنفيذي 272-08

² المادة 6 من المرسوم التنفيذي 272-08

ملاحظة: تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي أجراها المحاسبون العموميون ومحاسبو الهيئات المذكورة أعلاه، غير أنه لا يمكن مراجعة الحسابات التي تمت تصفيتها نهائياً طبقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

عند انتهاء مهام الرقابة، يعد تقرير أساسي يبرز المعايينات والتقديرات حول التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة أو الهيئة المراقبة وكذا حول فاعلية التسيير بصفة عامة . يتضمن هذا التقرير اقتراحات التدابير التي من شأنها أن تحسن تنظيم وتسيير وكذا نتائج المؤسسات والهيئات المراقبة . ويمكن أن يتضمن التقرير أيضاً كل اقتراح كفيل بتحسين الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكمها.

2-3- رقابة الوظيف العمومي

تخضع المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لرقابة الوظيف العمومي على تسيير الموارد البشرية طبقاً للأمر رقم 03-06 المؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو سنة 2006، الذي يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، حيث يصدر المرسوم رقم 95-126 المؤرخ في 29 أبريل 1995 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 66-145 المؤرخ في 02 جوان 1966 والمتعلق بتحرير بعض القرارات ذات الطابع التنظيمي أو الفردي التي تهم وضعية الموظفين ونشرها، والذي بموجبه ألزمت المؤسسات والإدارات العمومية بإعداد مخطط سنوي لتسيير الموارد البشرية الذي يعد أداة للتسيير التقديري للموارد البشرية وهو عبارة عن وثيقة تسجل عليها كل العمليات المتعلقة بالتوظيف، الترقية، التكوين، الإحالة على التقاعد خلال السنة المالية، حيث تخضع كل هذه العمليات إلى رقابة لاحقة من طرف هيئات المديرية العامة للوظيفة العمومية.

المطلب الثالث: الرقابة الإدارية بالمؤسسات العمومية للصحة

باعتبار المؤسسات العمومية للصحة ذات الطابع الإداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتعتمد في تسييرها المالي على قوانين المالية العامة والمحاسبة العمومية فإنها تخضع للرقابة المالية التي ينفذها الأعوان والأجهزة العمومية التي وضعتها الدولة.¹

1- الرقابة السابقة على أموال المؤسسات الصحية

تتضمن الرقابة السابقة على أموال المؤسسات الصحية التي يتدخل فيها كما سبق التطرق إليه في النظام القانوني للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كل من المراقب المالي والأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وتتم هذه الرقابة عبر المراحل التالية:

1-1 المرحلة الإدارية التي يشترك في أدائها كل من الأمر بالصرف والمراقب المالي وتمثل في: مرحلة الالتزام التي بموجبها يتم إثبات نشوء الدين، مرحلة التصفية التي تعتبر القاعدة الأساسية فيها هي أداء الخدمة أي أن التحقق من وجود الدين هو إثبات أداء الخدمة من طرف الدائن، مرحلة الأمر بالدفع فهي قرار إداري بموجبه يعطي الأمر

¹ المادة 02 من المرسوم التنفيذي: رقم 92-414 المؤرخ في 1419 جمادى الأولى عام 1413 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، العدد 82، الصادرة بتاريخ 15 نوفمبر 1992، ص 2101

بالصرف إلى المحاسب العمومي المختص أمر بدفع النفقة المصفاة، وهاته المرحلة من اختصاص الأمر بالصرف دون غيره.

أ الالتزام: يعرف الالتزام بالنفقة، بأنه التصرف الذي بمقتضاه تنشئ هيئة عمومية ما أو تثبت عليها التزاما ينتج عنه عبء وبمفهوم المادة 19 من قانون المحاسبة العمومية 90-21¹ "الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين". فحسب مصدر هذا الدين، يمكن أن نفرق بين الإلتزام الإرادي والالتزام اللاإرادي.

الإلتزام الإرادي يتمثل في التصرف القانوني الذي تقوم به الهيئة العمومية، لإنشاء التزاما إليها مثل طلب شراء جهاز إعلام آلي، أو توظيف مستخدم، أما الإلتزام اللاإرادي فهو إثبات نشوء دين خارج عن إرادة الهيئة العمومية، مثل تعويض الضرر الناشئ عن قيام المسؤولية المدنية للهيئات العمومية: تورط سيارة إدارية في حادث مرور، خطأ إداري لموظف عمومي... فالإلتزام بالنفقة هنا مصدره الفعل المادي لحادث المرور، أو خطأ الموظف المتسبب في ضرر الغير. وبناء على ذلك يمكن القول أن الإلتزام "كتصرف قانوني أو فعل مادي" هو مصدر النفقات، قبل أن يكون إجراء لتنفيذها، و هو ما يميز بين الإلتزام القانوني و الإلتزام المحاسبي، يكون سابقا عن الإلتزام القانوني في حالة التصرف الإرادي للهيئات العمومية "الإلتزام الإرادي" بحيث يتم أولا التحقق من مطابقة النفقة المزمع إجرائها للترخيص الميزانياتي "وجود الباب الذي تحسم منه النفقة، كفاية الاعتمادات المخصصة (...)" و إتباع الإجراءات المقررة قانونا للإلتزام بها "مثل المصادقة على صفقة عمومية، تأشيرة المراقب المالي، تأشيرة مصلحة التوظيف العمومي" قبل أن يصبح الإلتزام القانوني بها قابلا للتنفيذ، أما في حالة الإلتزام اللاإرادي، فمن البديهي أن يكون الإلتزام المحاسبي تاليا للإلتزام القانوني، لأن نشوء الدين خارج إرادة الهيئة العمومية المعنية، يجعلها أمام الأمر الواقع، و هو الإلتزام بتسديد ذلك الدين.

والتمييز بين الإلتزام القانوني والمحاسبي، يدعوا إلى ملاحظة أن الأول لا يقوم به الآمرون بالصرف فحسب، بل يمكن أن يكون مجرد تطبيق لأحكام، كتعويضات، علاوات، منح، تنفيذ القرارات للسلطة العمومية، بينما الثاني لا يمكن أن يقوم بها الا الآمرون بالصرف.

ب التصفية: هي التحقق من وجود الدين، و ضبط مبلغ النفقة، تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة وهي قاعدة أداء الخدمة و قاعدة الحق المكتسب، أي انه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها "الهيئات العمومية لا تدفع مسبقا، باستثناء حالات قليلة جدا، و مقررة قانونا مثل "التسبيقات على الصفقات العمومية" تتمثل التصفية في الإقرار الخطي الذي يضعه الأمر بالصرف على سند إثبات النفقة "فاتورة، وضعية أشغال" و هو بصدد الأمر بدفعها، شاهدا بذلك على تمام أداء الخدمة موضوع النفقة، و صحة مبلغ هذه الأخيرة، و هذا الإقرار هو الذي يعتد به قانونا، و من هنا يظهر أساس المسؤولية العامة للآمرين بالصرف، عن تنفيذ النفقات، حيث أنهم بحكم المادة 31 من قانون المحاسبة العمومية 90-21 "مسؤولون على الإثباتات الكتابية التي يسلمونها"، هذا لا يعني أن الأمر بالصرف هو الذي يتأكد بنفسه من واقعية أداء الخدمة، و إنما يتم التأكد من المصالح التابعة له و المختصة في القيام

¹ قانون رقم 90-21 ممضي في 15 أوت 1990، سبق ذكره

بمختلف العمليات المادية لإثبات أداء الخدمة، و حساب مبلغ النفقة القابل للتسديد و التصديق على ذلك كتابيا، من خلال وضع التأشيرات من طرف جميع الأعوان الذين يقومون بمراجعة الوثائق، كما يمكن و يحق دائما للأمر بالصرف، أن يراجع بنفسه العمليات المادية و الحسابية الخاصة بتصفية النفقة إن أمكن ذلك .

ج الأمر بالصرف: هو عبارة عن قرار إداري يعطى بموجبه الأمر إلى المحاسب العمومي المخصص لدفع النفقة المصفاة، وهذا يعطي قوة تنفيذية، حيث تظهر السلطة التقديرية للأمر بالصرف بصفته مديرا أو مسيرا قبل كل شيء، حيث يستطيع أن يرفض أو يعلق الأمر بدفع النفقة إذا قدر إن ذلك هو الأنسب.

والأمر بالصرف هو اختصاص مطلق للأمر بالصرف، فلا يمكن للأعوان الذين تحت سلطته القيام بها إلا عن طريق تفويض رسمي بالتوقيع، وتحت مسؤوليته، فالقاعدة أن الأحكام والقرارات القضائية الصادرة ضد الهيئات العمومية تنفذ من طرف الأمر بالصرف لهذه الهيئات، عن طريق الأمر بدفعها، غير انه في حالة الرفض بعد مرور شهرين من إجراء التنفيذ القضائي، يمكن طلب تسديد حقوقهم مباشرة من طرف أمين الخزينة.

فالجدير بالملاحظة انه يمكن في بعض الحالات الاستثنائية للسلطات الإدارية العليا، أن تحل محل الأمر بالصرف بعض النفقات بدلهم، إذا رفض هؤلاء القيام بذلك، كما هو الحال بالنسبة لرفض رئيس البلدية لصرف نفقة لازمة، يتخذ الوالي قرار يقوم مقام حوالة الأمر بالصرف الرئيسي.

كما يمكن أن يحل الأمر بالصرف الرئيسي محل الأمر بالصرف الثانوي التابع له، هناك أيضا فئة هامة جدا من النفقات العمومية القابلة للدفع بدون الأمر بالصرف، وهي مرتبات الموظفين وملحقاتها.

بالنسبة لشكل الأمر بالصرف، فهو يتمثل في الأمر بالدفع بالنسبة للآمرين بالصرف الرئيسيين، بينما تخصص تسمية حوالات الدفع بالنسبة للآمرين بالصرف الثانويين، المفوضة لهم الاعتمادات من الأمرين الرئيسيين، ولكن جرت العادة على إطلاق عبارة حوالة الدفع، أيضا على الأوامر بالدفع التي يصدرها رؤساء البلديات أو الولاة.

وفيما يخص آجال قفل الأمر بالصرف " إصدار أوامر وحوالات الدفع " هي يوم 12/25 من السنة المعنية، بالنسبة للدولة والمؤسسات ذات الطابع الإداري، وبيوم 03/15 من السنة الموالية بالنسبة للجماعات المحلية.

1-2 المرحلة المحاسبية تعتبر الخطوة الأخيرة لتنفيذ النفقات العمومية وهي مرحلة من اختصاص المحاسب العمومي. د الدفع: هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، ويمثل المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية، حيث إن أوامر أو حوالات الدفع التي يصدرها الآمرين بالصرف، ترسل إلى المحاسبين العموميين من اجل دفع مبالغها.

1-3 رقابة الصفقات العمومية على اعتبار أن المؤسسات الصحية هي مؤسسات ذات طابع إداري فهي تخضع للمرسوم الرئاسي رقم 247/15 المؤرخ في 2015/09/16 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام.¹

¹ المرسوم الرئاسي رقم: 15-247، المؤرخ في 02 ذي الحجة عام 1436 الموافق ل 2015/09/16، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام،

ملاحظة: تم إلغاء المرسوم الرئاسي رقم 247/15 وتعويضه بالقانون رقم 23-12 المؤرخ في 05 أوت سنة 2023 الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالصفقات العمومية.¹

يمكن إجمال الرقابة الداخلية على الصفقات العمومية للمؤسسات الصحية في لجنة فتح الأظرفة تقييم العروض، وفقا لما جاء في نص المادة 159 من المرسوم الرئاسي رقم 247/15،² أما الرقابة الخارجية فتتجلى في مطابقة الصفقات العمومية للتشريع والتنظيم المعمول به.³

2- الرقابة اللاحقة على نفقات المؤسسات العمومية للصحة

بعد عملية صرف النفقات وخروج الأموال العمومية من خزانة الدولة لصالح الجهات المستفيدة، هناك تقارير وحسابات يقوم بإعدادها مدير المؤسسة العمومية للصحة بصفته الأمر بالصرف، ويرسلها إلى الهيئات الوصية (مدير الصحة، وزارة الصحة) ليتم إرسالها إلى وزارة المالية ومجلس المحاسبة بهدف التحقيق فيها والتأكد من صحتها وخلوها من الأخطاء والمخالفات، وهذه الحسابات هي الوضعية المالية والحساب الإداري.

2-1 رقابة مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية للمؤسسات العمومية للصحة

تخضع المؤسسات العمومية للصحة لرقابة أجهزة تدقيق خارجية من أهمها مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، وأهم ما يراقبه هذان الجهازان الوضعية المالية والحساب الإداري اللذان تنجزهما هاتان المؤسسات.

أ) الوضعية المالية

تعريف الوضعية المالية: هي عبارة عن كشف مالي يعد نهاية كل شهر على مستوى مكتب الميزانية والمحاسبة يخص عملية تنفيذ الميزانية بما فيها تنفيذ النفقات ويؤشر عليه كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، فهي جدول تعدادي مالي يضم البيانات التالية:⁴

- طبيعة النفقات حسب مدونة الميزانية (العنوان، الباب، المادة).
 - مبلغ الاعتمادات الممنوحة.
 - تحويلات الاعتمادات المالية بين مواد وأبواب وعناوين النفقات.
 - مبلغ الالتزام.
 - التصفية والأمر بالدفع.
 - المبلغ المدفوع من طرف المحاسب العمومي.
- ويتم إنجاز الوضعية المالية بالاعتماد على السجلات التالية:
- سجل الحوالات الذي فيه كل الحوالات المنجزة بحيث ترقيم وتؤرخ وتحدد اتجاه الحوالة وطبيعتها ومبلغها.

¹ قانون رقم 23-12، سبق ذكره

² المادة 159 من المرسوم الرئاسي رقم: 15-247، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ص، 39

³ المادة 163 من المرسوم الرئاسي رقم: 15-247، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ص، 39

⁴ الأمر 95-20، المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر، العدد 39، الصادرة بتاريخ 23 جويلية 1995

- سجل النفقات الذي يسجل فيه بالتفصيل كل عمليات الالتزام بدقة (طبيعتها، المبلغ، التاريخ)، وعمليات التصفية (المتعامل، نوع النفقة، المبلغ) وعمليات الأمر بالصرف التاريخ، الرقم، المبلغ) وعمليات الدفع المبالغ المدفوعة فعلا من قبل المحاسب العمومي).

أهمية الوضعية المالية: تتمثل الوضعية المالية في إبراز ومتابعة نسب تقدم استهلاك الاعتمادات المالية المخصصة لنفقات التسيير للمؤسسة العمومية الاستشفائية والتي بواسطتها يمكن للمدير أو وزاري المالية والصحة متابعة تطور حجم نفقات التسيير الأخرى، بالإضافة إلى:

- تسهيل قراءة الميزانية وسهولة ملاحظة إمكانية إجراء التحويلات بين الاعتمادات.

- المعرفة الدقيقة لمدى تنفيذ النفقات شهريا وسهولة رقابتها.

- تساعد في اتخاذ القرارات وحل المشاكل بسهولة.

- معرفة النسب الحقيقية لاستهلاك الاعتمادات الممنوحة.

- تساعد على اكتشاف الأخطاء المرتكبة عند تنفيذ النفقات.

ب) الحساب الإداري

تعريف الحساب الإداري عبارة عن كشف مالي يعد في آخر السنة المالية من طرف الأمر بالصرف، والذي يعبر عن نتيجة السنة المالية من خلال النفقات التي صرفت والإيرادات الفعلية التي تم تحصيلها، ويتم إعداده على مستوى مكتب الميزانية والمحاسبة في نهاية كل سنة بالاعتماد على الوضعية المالية للمؤسسات الصحية في كل شهر ويوضح فيه مجمل العمليات الخاصة بالميزانية (النفقات والإيرادات) المنجزة خلال السنة بما فيها التحويلات، وبعد إنجازه يؤشر عليه الأمر بالصرف.

ويرضه على مجلس الإدارة لمناقشته والمصادقة عليه من طرف رئيس مجلس الإدارة، ثم يرسل إلى مجلس المحاسبة قبل تاريخ 30 جوان من السنة المالية المقبلة، حيث يتم مقارنة الحساب الإداري المنجز من طرف مدراء المؤسسات الصحية (الأمر بالصرف) وحساب التسيير المنجز من طرف أمين الخزينة (المحاسب العمومي) لاكتشاف الانحرافات والأخطاء إن وجدت.¹

المضمون: يحتوي الحساب الإداري على ملخص في جداول ويقسم إلى قسمين وملخص كما يلي:

قسم خاص بجانب الإيرادات يوضح فيه: طبيعة الإيرادات مقسمة حسب مدونة الميزانية إلى عناوين وأبواب ومواد، مجموع المبالغ المتحصل عليها تبعا للميزانية الأولية والمكملة والتراخيص الخاصة، الإيرادات المحقة فعلا خلال الدورة أو السنة والملاحظات.

وقسم خاص بجانب النفقات يوضح فيه: طبيعة النفقات، الاعتمادات المفتوحة تبعا للميزانية الأولية والمكملة والتراخيص الخاصة، النفقات المدفوعة أو المثبتة إلى غاية 31/12 من السنة المالية، مجموع النفقات المدفوعة بتاريخ 31/03 تاريخ انتهاء نشاط السنة المالية، الباقي المؤجل للدفع في السنة المالية القبلية والملاحظات.

¹ الأمر 95-20، المتعلق بمجلس المحاسبة

وهناك الملخص توضح فيها مجموعة إيرادات ونفقات السنة المالية حسب العنوان، وتحديد النتيجة النهائية للسنة المالية المقفلة أي الرصيد والفائض في إيرادات السنة المالية إن وجد وذلك من خلال مقارنة الإيرادات مع إجمالي النفقات. **أهمية الحساب الإداري:** تكمن أهمية الحساب الإداري في تسهيل إجراءات الرقابة المالية البعديّة على الأموال العمومية من خلال ما يلي:

- يعبر عن نتيجة السنة المالية من خلال تسجيل الفائض أو العجز في ميزانية المؤسسة.
- لا يقدم المعلومات الضرورية بخصوص صرف النفقات وتحصيل.
- ويقدم المعلومات الضرورية بخصوص صرف النفقات وتحصيل الإيرادات.
- لا يمكن من اكتشاف الأخطاء والمخالفات بخصوص توزيع الاعتمادات المالية.
- لا يعتبر أداة من أدوات تحقيق الشفافية في مراقبة تسيير الأموال العمومية.
- لا يعتبر بمثابة أداة رقابة على المال العام أمام الهيئات المختصة مثل مجلس المحاسبة، بحيث إذا كان التحقيق إيجابياً فهو بمثابة تبرئة لذمة الأمر بالصرف أما إذا كان التحقيق سلبياً فهو بمثابة إدانة للأمر بالصرف الناتج عن سوء التدبير المالي له.

2-2 رقابة الوظيف العمومي على تسيير الموارد البشرية

تتم الرقابة على تسيير الموارد البشرية في المؤسسات العمومية للصحة الخاضعة للأمر رقم 06-03 مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو سنة 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للتوظيف العمومية، بواسطة إعداد مخطط سنوي لتسيير الموارد البشرية حيث يصدر المرسوم رقم 95-126 المؤرخ في 29 أبريل 1995 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 66-145 المؤرخ في 02 جوان 1966 والمتعلق بتحرير بعض القرارات ذات الطابع التنظيمي أو الفردي التي تهم وضعية الموظفين ونشرها، والذي بموجبه ألزمت المؤسسات والإدارات العمومية بإعداد مخطط سنوي لتسيير الموارد البشرية الذي يعد أداة للتسيير التقديري للموارد البشرية وهو عبارة عن وثيقة تسجل عليها كل العمليات المتعلقة بالتوظيف، الترقية، التكوين، الإحالة على التقاعد خلال السنة المالية، حيث تخضع كل هذه العمليات إلى رقابة لاحقة من طرف هيئات المديرية العامة للتوظيف العمومية.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن أنواع الرقابة المالية على المؤسسات العمومية للصحة لا يعني استقلالية كل نوع منها عن الآخر بل هي مترابطة ومتكاملة، وهي إما أن تكون:

- **سابقة** لعملية صرف الأموال العمومية وتتمثل في مرحلة الالتزام التي بموجبها يتم إثبات نشوء الدين، تليها مرحلة التصفية التي تعتبر القاعدة الأساسية فيها هي أداء الخدمة أي أن التحقق من وجود الدين هو إثبات أداء الخدمة من طرف الدائن، وتسمى هاته المرحلة بالمرحلة الإدارية التي يشترك في أدائها كل من الأمر بالصرف والمراقب المالي، أما مرحلة الأمر بالدفع فهي قرار إداري بموجبه يعطي الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي المختص أمر بدفع النفقة المصفاة، وهاته المرحلة من اختصاص الأمر بالصرف دون غيره، لتأتي المرحلة الأخيرة وهي مرحلة الدفع أو دفع الدين

وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، كما تعتبر الخطوة الأخيرة لتنفيذ النفقات العمومية وهي مرحلة من اختصاص المحاسب العمومي.

للإشارة فإنه وطبقا للقانون 11/18 المتعلق بالصحة وعند استقراء نص المادة 302 التي جاء في مضمونها ما يلي:

أن المؤسسات الصحية تخضع في مجال التسيير المالي والمحاسبي إلى:

- المحاسبة العمومية بالنسبة لنفقات المستخدمين.

- النظام المحاسبي المالي بالنسبة للنفقات الأخرى.

- يسند مسك محاسبة المؤسسة إلى عون محاسب يعينه الوزير المكلف بالمالية.¹

كما ميزت المادة 303 من قانون الصحة الجديد بين خضوع نفقات المؤسسات الصحية المتعلقة بالمستخدمين المسيرين للرقابة المالية المسبقة، والرقابة البعدية للمراقب المالي بالنسبة لنفقات الأخرى.²

يضاف إلى ما تم ذكره نص المادة 304 التي جاء في مضمونها أن التدقيق في حسابات المؤسسات الصحية والتصديق عليها من صلاحيات محافظ حسابات يعينه الوزير المكلف بالمالية بالاشتراك مع الوزير المكلف بالصحة.³

كما تتم الرقابة المسبقة على عقودها أو صفقاتها عن طريق لجان الصفقات العمومية الداخلية منها أو الخارجية وذلك طبقا لقانون الصفقات العمومية.

- **لاحقة** تتمثل في رقابة مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية على تقارير وحسابات هذه المؤسسات والمتمثلة أساسا في الحساب الإداري والوضعية المالية.

كما تقوم مفتشيات الوظيف العمومية بالرقابة اللاحقة على مقررات تسيير الموارد البشرية لهذه المؤسسات لاعتبارها تخضع للأمر 03-06 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

المبحث الثالث: ماهية المؤسسة العمومية للصحة

المؤسسة العمومية للصحة هي إحدى أنواع المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، تاريخيا مر قطاع الصحة في الجزائر بعدة مراحل أو محطات نوجزها فيما يلي:

- منذ سنة 1973 بدأت النصوص القانونية المنظمة لقطاع الصحة تصدر تبعا كان أولها القرار السياسي الذي تم اتخاذه والمتمثل في صدور الأمر 65-73 المؤرخ في 28 ديسمبر 1973 الذي أسس لمجانبة الطب وإقرار وحدة النظام الوطني للصحة، أي أن الدولة تتكفل بضمان تغطية صحية لجميع فئات الشعب وذلك على حساب خزينة الدولة.

¹ المادة 302 من القانون 11/18، المتعلق بالصحة، ص 30

² المادة 303 من القانون 11/18، المتعلق بالصحة، ص 30

³ المادة 304 من القانون 11/18، المتعلق بالصحة، ص 30

⁴ الأمر 65-73 ماضي في 28 ديسمبر 1973، يتضمن تأسيس الطب المجاني في القطاعات الصحية، ج رعد 1 مؤرخة في 01 يناير 1974، الصفحة 2

- بداية من سنة 1984 بذلت الدولة جهود جبارة من أجل إعادة تشكيل الشبكة العمومية للعلاج حيث أصبحت مكونة من: القطاع الصحي، القطاع الصحي الفرعي، المستشفيات المتخصصة، المراكز الاستشفائية الجامعية. وما ميز هاته المرحلة هو صدور قانون الصحة 85-05¹ وإنشاء المدرسة الوطنية للصحة العمومية سنة 1989 التي أسندت إليها مهمة إدخال مفاهيم وتقنيات حديثة في إدارة الخدمات الصحية وتحسين جودتها من خلال القيام بدورات تكوينية للموظفين المسيرين على حد سواء.

- بداية من سنة 2007 عرف قطاع الصحة تغيرا جوهريا كان أساسه المرسوم التنفيذي 07-140² المؤرخ في 2007/05/19 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية. أي ما كان يسمى القطاع الصحي تم تقسيمه إلى نوعين جديدين هما المؤسسات العمومية للصحة الجوارية التي أسندت لها مهام الوقاية والمؤسسات العمومية الاستشفائية التي أسندت لها مهام العلاج والاستشفاء، مع الإبقاء على المؤسسات المتخصصة وكذا المراكز الاستشفائية الجامعية.

- ليتم تعديل قانون الصحة 85-05 بموجب القانون 18-11³ الذي لم يتم تطبيقه لحد الآن، حيث أبقى على المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات المتخصصة، أما على مستوى القاعدة فقد استحدث ما يسمى بالمقاطعات الصحية التي تضم وحدات استشفائية وأخرى صحية.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية للصحة

تعتبر المؤسسات العمومية للصحة وخصوصا المستشفيات من المؤسسات ذات التركيبة المعقدة والتي تعتمد في تقديم خدمات على مهام وإجراءات متعددة ومتداخلة، وتقوم على مهارات متخصصة ومتنوعة، وتضم مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تغطي جميع أوجه النشاط الطبي والإداري؛ وتتفاعل وتتكامل معا من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وأداء رسالتها، مما يتطلب الارتفاع بمستويات الأداء لأقصى حد ممكن، والوصول إلى الجودة المطلوبة.

لقد وجدت المؤسسات العمومية للصحة لتقديم مختلف الخدمات اللازمة لعلاج الأفراد من الأمراض أو للوقاية منها، فتتكفل المراكز الصحية والمستشفيات العمومية بتقديم الرعاية الصحية بشكل مباشر، أما المؤسسات العمومية للصحة الأخرى فتتكفل بتقديم الخدمات المساندة والداعمة لهذه المراكز والمستشفيات وبالتالي فهي تساهم بصفة غير مباشرة بتقديم الرعاية الصحية.

أولا: مفاهيم عامة حول المؤسسات العمومية للصحة:

1- تعريف المؤسسات العمومية للصحة: يقصد بها كل: "مؤسسة تقدم الرعاية الصحية بشكل مباشر مثل: المستشفيات والمراكز الصحية والعيادات والمراكز التخصصية..." أو بشكل غير مباشر مثل: الإدارات الصحية ذات الخدمات المساندة،

¹ قانون الصحة 85-05 ماضي في 16 فبراير 1985، يتعلق بحماية الصحة وترقيتها، ج رعد 8 المؤرخة في 17 فبراير 1985، الصفحة 176

² المرسوم التنفيذي 07-140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007 والمتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها المعدل والمتمم

³ القانون 18-11 ماضي في 02 يوليو 2018، يتعلق بالصحة، ج رعد 46 المؤرخة في 29 يوليو 2018، الصفحة 3

المختبرات، والصيانة الطبية...¹، كما تعرف أنها "مجموعة من المتخصصين والمهن الطبية وغير الطبية والمدخلات المادية التي تنظم في نمط معين في خدمة المرضى الحاليين والمرقبين وإشباع حاجاتهم واستمرارها في تقديم خدماتها".² ويعتبر المستشفى أهم المؤسسات العمومية للصحة حيث تعرفه منظمة الصحة العالمية (OMS) على أنه: "جزء أساسي من تنظيم اجتماعي وطبي تتلخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان، علاجية كانت أو وقائية وتمتد خدمات عيادته الخارجية إلى الأسرة في بيئتها المنزلية، كما أنها مركز لتدريب العاملين الصحيين وللقيام ببحوث اجتماعية حيوية".³

2- وظائف المؤسسات العمومية للصحة: تضطلع إدارة المؤسسات العمومية للصحة في النظرية العلمية الإدارية وفي السياسات والبرامج والقوانين المتعلقة بالنظام الصحي في الدولة الجزائرية بعدة وظائف أهمها:⁴

- ضمان توفير مستوى صحي أمثل للفرد والمواطن في حدود السياسة العامة للصحة في الدولة، وفي حدود الإمكانيات المادية والمالية والعلمية والبشرية والتكنولوجية المتاحة.

- تقديم خدمات طبية ذات نوعية جيدة بصورة مستمرة وفي إطار مبادئ العدالة والمساواة والآنية والحياد والاستمرارية والانتظام.

- العمل على تخفيض معدلات الوفيات ومعدلات حدوث الأمراض وحالات العجز في المجتمع.
- تقديم خدمات الرعاية الصحية الأولية وخدمات رعاية الحوامل وخدمات الولادة وخدمات الرعاية الطبية للأطفال.
- إعداد وتطبيق برامج الصحة العامة للمجتمع والتي تتمحور حول مسح وتقصي الأمراض السارية ومسح المجموعات البشرية المعرضة للإصابة بأمراض معينة وبرامج التطعيم للوقاية من أمراض محددة، وكذا تنفيذ برامج تنظيم الأسرة.
- ضمان تكوين متخصص ذي مستوى عال لمهني الصحة،
- ضمان تكوين متواصل لمهني الصحة في مختلف ميادين الصحة،
- تطوير البرامج المتعلقة بالعمل الصحي وترقية الصحة العمومية، والتنسيق بينها داخل القطاع وبين القطاعات،
- توفير الإعلام الخاص بالصحة قصد حماية صحة السكان،
- تموين المؤسسات العمومية للصحة بالمنتجات الصيدلانية والمستلزمات الطبية،
- مهمة تسجيل المواد الصيدلانية والمستلزمات الطبية والمصادقة عليها ومراقبتها،
- ضمان نشاط تصنيع المواد الصيدلانية و/أو المستلزمات الطبية،
- رقمنة المؤسسات العمومية للصحة.

3- مهام المؤسسات العمومية للصحة: حدد لها المشرع الجزائري مجموعة من المهام حسب نوع كل مؤسسة عمومية للصحة وذلك طبقا لقانون إنشائها، سيتم التطرق إليها لاحقا بالتفصيل في المطلب الثاني: أنواع المؤسسات العمومية للصحة.

¹ عبد العزيز بن حبيب الله نياز، جودة الرعاية الصحية: الأسس النظرية والتطبيق العملي، وزارة الصحة، الرياض، 2005، ص362.

² فريد النجار، إدارة المستشفيات وشركات الأدوية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص205.

³ ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص7.

⁴ فريد نصير، "المستشفى العام ومفهوم الرعاية الصحية"، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، المجلد الثامن، العدد الثاني، 1984، ص73.

ثانيا: مكونات المؤسسات العمومية للصحة والخدمة الصحية:

1- مكونات نظام المؤسسات العمومية للصحة: يتكون من:

- المدخلات: تشتمل على العناصر المطلوبة لقيام المؤسسة الصحية بمختلف الوظائف، وهي العنصر الإنساني المتمثل في الأطباء والممرضين والإداريين والموظفين الآخرين كعمال المساندة وخدمات الدعم واللوجيستيك، والعنصر المادي من موارد طبيعية وإمكانات مالية وتجهيزات ومعدات مساندة وأدوية، وأخيرا عنصر المعلومات سواء عن البيئة الداخلية للمؤسسة الصحية أو البيئة الخارجية لها، بالإضافة إلى مختلف الجوانب المساعدة في تحقيق أهداف المؤسسة الصحية كالنظم والإجراءات والقوانين واللوائح المعتمدة.

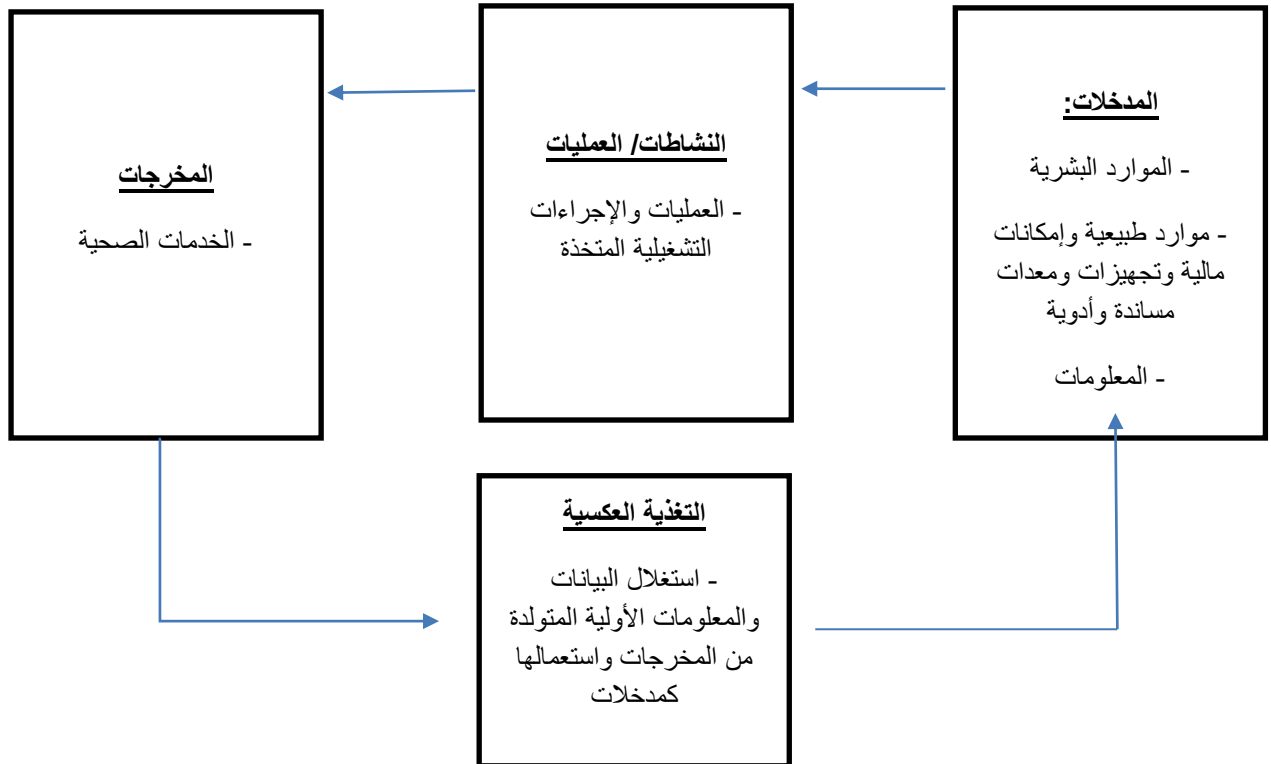
- النشاطات/ العمليات: وهي تمثل المرحلة التي يتم فيها تحويل المدخلات إلى مخرجات، وتشمل العمليات والإجراءات التشغيلية المتخذة.

- المخرجات: وتتمثل في الخدمات الصحية من معلومة صحية و تشخيص، مرافقة، علاج، تطبيب ومعرفة النتائج المحققة عن أداء مختلف الأنشطة، وقياس درجتها ونوعيتها ومستواها.

- التغذية العكسية: وتعتبر عن البيانات والمعلومات الأولية المتولدة من المخرجات، وتحويلها إلى معلومات مفصلة عن مختلف أوجه نتائج الرعاية الصحية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات المناسبة، والتعرف على مختلف مواطن القصور الحاصل في مدخلات المؤسسة الصحية أو في أدائها، وذلك لضمان الارتقاء بمستويات الخدمات الصحية.

يمكن تلخيص مكونات نظام المؤسسات العمومية للصحة في الشكل التالي:

الشكل رقم: 3-1 مكونات المؤسسات العمومية للصحة



المصدر: من إعداد الباحث

2- الخدمة الصحية: تعتبر الخدمة الصحية أهم مخرجات المؤسسات العمومية للصحة وهي مجموع ما يتلقاه المريض من معلومة صحية وتشخيص ووقاية وعلاج واستشفاء، وهي علم وفن وقاية وحماية المرضى وتمديد حياتهم وتحسين صحتهم النفسية والشخصية عن طريق وسائل تدخل جماعية ل: تنظيف المحيط، محاربة الأوبئة، تعليم النظافة، تنظيم المصالح الطبية والتمريضية، تسهيل الاستفادة من العلاج والمعالجة الوقائية.

ويمكن تقسيم الخدمات الصحية على الغالب إلى قسمين:

- الخدمات الصحية الوقائية: أو ما يمكن أن تطلق عليه بالخدمات الصحية البيئية حيث ترتبط تلك الفئات بالحماية من الأمراض المعدية والأوبئة والحماية من التدهور الصحي الناتج من سلوك الأفراد والمشروعات التي تمارس أنشطة، ويرتبط هذا النوع من الخدمات الصحية بصحة الفرد بصورة غير مباشرة وتتمثل في خدمات التطعيم ضد الأمراض الوبائية وخدمات رعاية الأمومة والطفولة.

- الخدمات الصحية العلاجية: تمثل الخدمات الصحية المرتبطة بصحة الفرد بصورة مباشرة، وتشمل خدمات التشخيص وخدمات العلاج سواء تم ذلك بالعلاج الدوائي المباشر داخل المنزل أو تم من خلال خدمات صحية مساندة تحتاج رعاية سريرية داخل المستشفيات، بالإضافة إلى خدمات الرعاية الصحية حتى يتم الشفاء، وهذه الخدمات هي خدمات صحية علاجية تهدف إلى تخليص الفرد من إصابته أو تخفيف معاناة الفرد من آلام المرض، وكغيرها من الخدمات تتمتع بمجموعة من الخصائص نميزها عن المنتجات الأخرى باللاملموسة أي عدم إمكانية لمسها، تتزامن إنتاجها مع استهلاكها.

ثالثا: خصائص المؤسسات العمومية للصحة:

تتميز المؤسسات العمومية للصحة بخصوصيات معينة تختلف عن غيرها من المؤسسات الأخرى، بحيث لها أهداف ومهام محددة وخاصة بها، من بينها:

- كونها من المنظمات الفنية الاجتماعية المعقدة نظرا لاشتغالها على عدد كبير من العاملين، ولتعدد الاختصاصات الدقيقة في أقسامها المختلفة، ولتنوع أساليب التكنولوجيا المستخدمة في التشخيص والعلاج فضلا عن الضغوط السياسية والاقتصادية والطلبات المتزايدة للمتفاعلين وطبيعة العمل فيه التي لا تحتمل التأجيل لأن الجزء الأكبر منه يحمل صفة الاستعجال أو الطوارئ وقليل ما يتحمل أي خطأ.¹
- تعتبر بمثابة نظام إنساني فني فمدخلاته إنسانية ومخرجاته خدمية شخصية وكل الأعمال فيه تتم بوسائل تستخدم الموارد المكانية والتسهيلات الفنية بصورة مثلى، فلا يمكن توحيد نشاطاته أو برمجتها لاختلاف احتياجات المرضى ومتطلباتهم الصحية، فضلا عن عدم إمكانية قياس ناتج حجم العمل به بدقة في أي وقت من الأوقات نظرا لاختلاف المشكلات الصحية التي تواجهها²، وتتجلى صعوبة قياس وتقييم المخرجات في:³

¹ حسان محمد نذير حرساني، إدارة المستشفيات، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1990، ص 51

² حسان محمد نذير حرساني، مرجع سبق ذكره، ص 52

³ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000، ص - ص: 32

- صعوبة الاعتماد على المقاييس الكمية كالزمن للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها، فقد يستغرق إجراء عملية جراحية زمنا مساوي لزمنا إجراء فحص طبي على أحد الأمراض مع اختلاف أهمية كل من الخدمتين.
- صعوبة الاعتماد على تكلفة الخدمة للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها، حيث تتفاوت تكلفة عنصر العمل المدفوعة للأطباء مقابل تقديم نفس الخدمات الطبية نظرا لتفاوت خبرة ومهارة كل منهم.
- صعوبة الاعتماد على سعر تقديم الخدمات للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها، حيث تسعير الخدمات الطبية من خلال مجموعة من العوامل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، بحيث قد لا يكون السعر معبرا عن القيمة الاقتصادية الحقيقية للخدمة.
- تتميز بنظام خدمة مستمر ولمدة 24 ساعة يوميا، مما يؤدي إلى العديد من المشكلات المتصلة بالجدولة والتكاليف والرقابة¹.
- يتميز نشاطها بكونه نشاط خدمي.
- تعتمد الأنشطة المؤداة فيها على بعضها البعض (متراصة)، مما يتطلب درجة عالية من التنسيق فيما بين المجموعات المهنية المختلفة المتباينة في اتجاهاتها وتخصصاتها ومستوياتها الاقتصادية والاجتماعية².
- ازدواج خطوط السلطة وهي تتمثل في³:
 - الخط الأول: خط السلطة الوظيفية الرسمية ممثلا بالجهاز الإداري.
 - الخط الثاني: خط سلطة المعرفة ممثلا بالجهاز الطبي.
- يتميز الطلب على الخدمات الطبية أو خدمات المؤسسات العمومية للصحة بالتغير فهو يتأثر بالعوامل الموسمية والجغرافية، كما يتأثر بالعوامل السياسية والظروف الاجتماعية.
- تتصف المؤسسات العمومية للصحة بتحديد الوظائف التي تسعى إلى تحقيقها في وقت واحد، مثل تحقيق رعاية طبية جيدة والتدريب والتعليم والبحوث، وهذا ما يجعلها تعتمد على العمل الجماعي أكثر والذي يعد من أهم خصائصها.
- وجود رقابة إدارية معقدة على المجموعة المحددة لمستوى الإنفاق وهم الأطباء نظرا لصعوبة تنميط أعمالهم أو السيطرة على مراكز الإنفاق التي يعملون بها⁴.
- يتميز نشاطها بخاصية عدم قابلية وحدات المنتج للتخزين، نظرا لأن نشاطاتها خدمية بالدرجة الأولى، كما أن نسبة استثماراتها في معادنها وأصولها الثابتة تشكل نسبة عالية للغاية من إجمالي الاستثمارات في نشاطاتها.
- من خلال ما سبق فإن المؤسسات العمومية للصحة تعتبر كنظام مفتوح مكون من مجموعة من النظم الفرعية، تقسم بدورها إلى أقسام تتفاعل فيما بينها من أجل تحقيق أهداف محددة وتسعى من خلال مجموعة من النشاطات والوظائف،

¹ فريد راغب نجار، إدارة المستشفيات والمنظمات الصحية والطبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981، ص 41

² فوزي مذكور، تسويق الخدمات الصحية، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر الجديدة، 1998، ص 18

³ فوزي مذكور، مرجع سبق ذكره، ص 18

⁴ فوزي مذكور، مرجع سبق ذكره، ص 18

سواء كانت طبية وقائية وعلاجية أو شبه طبية أو مساعدة، فهي تختلف حسب نوع المؤسسات العمومية للصحة ودرجتها وحجمها.

وبصفة عامة فإنها تقدم خدمات علاجية وخدمات تعليمية وكذا خدمات بحثية وأخرى وقائية خاصة بالتأهيل المهني.

كل هذه الخصائص تميزها عن باقي المؤسسات والمنظمات الأخرى وهو ما يضيف عليها طابعا مميزا لا بد أن يؤخذ بعين الاعتبار عند محاولة تطبيق أو إدخال أي نظام للمعلومات سواء محاسبي أو غيره، يمكنها أو يزودها بالأدوات والوسائل الكفيلة التي تؤدي إلى التحكم الجيد في تسييرها.

المطلب الثاني: أنواع المؤسسات العمومية للصحة

يتميز التنظيم الإداري الصحي في الجزائر بكونه تدريجي هرمي ابتداء من الإدارة المركزية أو ما يطلق عليه الهيئات المركزية¹، ومن ضمن هاته المؤسسات المركزية ما هي ذات طابع إداري ومنها ما هي ذات طابع اقتصادي وتجاري، وكذلك لامركزي محلي متمثل في مديرية الصحة على مستوى كل ولاية، والمؤسسات الصحية الاستشفائية وغير الاستشفائية، وعليه فإن التنظيم الإداري للمؤسسات العمومية للصحة في الجزائر يكون على مستويين:

مستوى مركزي وطني: يتمثل في الوزارة الوصية يضاف لها مؤسسات التكوين على رأسها المعهد الوطني البيداغوجي للتكوين شبه الطبي وكذا المدرسة الوطنية للمناجمت وإدارة الصحة والمركز الوطني لعلم السموم، وهي مؤسسات عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي تخضع إلى القانون الإداري، إلى جانب ذلك توجد مؤسسات عمومية ذات طبيعة تقنية طبية تعمل في ميدان الصيدلية ومخابر التحاليل والبيولوجيا ونقل الدم منتجة للخدمات الصحية ولها طابع اقتصادي وتجاري مثل: معهد باستور والصيدلية المركزية للمستشفيات والوكالة الوطنية للمواد الصيدلانية والمخبر الوطني لمراقبة المنتوجات الصيدلانية والمؤسسات الصيدلانية والوكالة الوطنية للدم.

مستوى لامركزي محلي: تتصدرها مديرية الصحة على مستوى كل ولاية، و معاهد التكوين شبه الطبي، والمؤسسات العمومية للصحة التي تتنوع بتنوع المهام الموكلة لها إلا أنها تكمل بعضها البعض، حيث كلفت المراكز الاستشفائية الجامعية بمهام التشخيص والكشف والعلاج والبحث، أما المؤسسات المتخصصة فهي لا تقدم سوى نوع معين من الخدمات الصحية، في حين أن المؤسسات العمومية الاستشفائية تتكون من هيكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي، أما المؤسسات العمومية للصحة الجوية أسند لها مهام تتمثل في الوقاية والعلاج القاعدي، كما تم استحداث أنواع أخرى من المستشفيات كالمؤسسة الاستشفائية الجامعية (وحيدة على مستوى الوطن توجد بولاية وهران)، ومؤسسات استشفائية (خمسة (05) مستشفيات)، ومؤسسات استشفائية لطب العيون (أربعة (04) مستشفيات)، والمستشفيات المختلطة (مدنية عسكرية).

¹ رضا عمر شنتير، النظام القانوني للصحة العمومية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، 2012/2013، ص18

أما التنظيم الإداري الصحي أو المنظومة الوطنية للصحة وحسب ما جاء في القانون رقم 11/18 المتعلق بالصحة الذي من خلاله أبقى على المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات الاستشفائية المتخصصة، واستحدث ما يعرف بالمقاطعات الصحية، بالإضافة إلى مؤسسات الإعانة الطبية المستعجلة.

سنركز في هذا المطلب على المؤسسات العمومية للصحة التي تقدم خدمات صحية من تشخيص وكشف وعلاج واستشفاء ووقاية، والتي هي خاضعة لنظام المحاسبة العمومية، أي أن نفقاتها وإيراداتها خاضعة لتأشيرة المراقب الميزانياتي (المالي سابقا) وصرفها خاضع للمحاسب العمومي، وتسيير مستخدميها خاضع لقانون الوظيفة العمومية، بالإضافة إلى أن عقودها تتم وفقا لقانون الصفقات العمومية.

أ- المؤسسات ذات الطابع الجامعي (المراكز الاستشفائية الجامعية CHU)

نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-467¹ المؤرخ في 02 ديسمبر 1997م والذي يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيورها على أنها: "المركز الاستشفائي الجامعي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ويتم إنشاؤها بموجب مرسوم تنفيذي بناء على اقتراح مشترك بين الوزير المكلف بالصحة والوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي بحيث يمارس الوزير المكلف بالصحة الوصايا الإدارية على المركز الاستشفائي الجامعي ويمارس الوزير المكلف بالتعليم العالي الوصاية البيداغوجية"، بذلك يكون المركز الاستشفائي الجامعي هيئة عامة خاضعة لقواعد القانون العام للإدارة العمومية، كما يتضح لنا من خلال هاته المادة أن المراكز الاستشفائية الجامعية تخضع لوصايتين الأولى إدارية والثانية بيداغوجية، أي أن الوصاية تكون من طرف وزارة الصحة ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي.²

مهام المراكز الاستشفائية الجامعية: يكلف المركز الاستشفائي الجامعي بمهام التشخيص والكشف والعلاج والوقاية والتكوين والدراسة والبحث وذلك بالتعاون مع مؤسسة التعليم والتكوين العالي في علوم الطب المعنية وهو ما نصت عليه المادة 03 من المرسوم 97-467 السالف الذكر.

ضف إلى ذلك أن المركز الاستشفائي الجامعي يكلف بمهام أساسية عددها المادة الرابعة من المرسوم 97-467 المحدد لقواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيورها وهي تتمثل في:³

1- ميدان الصحة

- ضمان نشاطات التشخيص والعلاج والاستشفاء والاستعجالات الطبية والجراحية والوقاية إلى جانب كل نشاط يساهم في حماية وترقية صحة السكان،

¹ المرسوم التنفيذي 97-467 المؤرخ في 02 ديسمبر 1997، الذي يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيم سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 81، الصادر في 10 ديسمبر 1997، ص 29

² علي سعودي، النظام القانوني للمؤسسات العمومية الإستشفائية في الجزائر، شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة، كلية الحقوق، 2016/2017، بحث منشور https://www.hopital-dz.com/upload/07-2017/article/SAOUDI_ALI.pdf، تاريخ زيارة الموقع 2023/06/06 ص 11

³ المرسوم التنفيذي 97-467، الذي يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيم سيرها، سبق ذكره، ص 13

- تطبيق البرامج الوطنية والجهوية والمحلية للصحة،

- المساهمة في إعداد معايير التجهيزات الصحية العلمية والتربوية للمؤسسات الصحية،

- المساهمة في حماية المحيط وترقيته في الميادين المتعلقة بالوقاية والنظافة والصحة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية،

إلى جانب المهام المنصوص عليها في الفقرات المذكورة أعلاه، يضمن المركز الاستشفائي الجامعي لصالح السكان القاطنين بالقرب منه الذين لا تغطيهم القطاعات الصحية المجاورة.

2. في ميدان التكوين.

- ضمان تكوين التدرج وما بعد التدرج في علوم الطب بالتعاون مع مؤسسة التعليم العالي في علوم الطب والمشاركة في إعداد وتطبيق البرامج المتعلقة به،

- المساهمة في تكوين مستخدمي الصحة وإعادة تأهيلهم وتحسين مستواهم.

3 - في ميدان البحث

- القيام في إطار التنظيم المعمول به بكل أعمال الدراسة والبحث في ميدان علوم الصحة،

- تنظيم مؤتمرات وندوات وأيام دراسية وتظاهرات أخرى تقنية وعلمية من أجل ترقية نشاطات العلاج والتكوين والبحث في علوم الصحة.

ب- المؤسسات الاستشفائية المتخصصة EHS

وهي عبارة عن مستشفى لا يقدم للمرضى إلا نوع معين من الخدمات، وحتى الخدمات الضرورية البسيطة ليست في قائمة الخدمات والمصالح التي يقوم بها المستشفى المتخصص، وعلى سبيل المثال أنواع التخصصات:

- المستشفى المختص في أمراض القلب،

- المستشفى المختص في الأمراض العقلية،

- المستشفى المختص في التأهيل الحركي،

- المستشفى المختص في الأمراض العصبية،

- المستشفى المختص في الحروق.

طبقاً للمادتين 02 و 03 من المرسوم التنفيذي 97-465¹ المؤرخ في 02 سبتمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتتكون من هيكل واحد أو عدة هياكل متعددة ومتخصصة للتكفل بمرض معين.

وترتب هاته المؤسسات إلى ثلاث أصناف وذلك من خلال قرار مشترك بين الوزير المكلف بالصحة والوزير المكلف بالمالية وكذا السلطة المكلفة بالوظائف العمومي:²

- المؤسسات الإستشفائية المتخصصة صنف أ

¹ المادة 02 و 03 من المرسوم تنفيذي 97-465 المؤرخ في 02 سبتمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، ج ر العدد 81 ص12 سنة 1997

² قرار وزاري مشترك مؤرخ 17 سبتمبر 1998 يحدد معايير تصنيف القطاعات الصحية والمؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتصنيفها، ج ر العدد 04 ص12 سنة 1999

- المؤسسات الإستشفائية المتخصصة صنف ب

- المؤسسات الإستشفائية المتخصصة صنف ج

ت- المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية

أنشئت المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية بديلا عن القطاعات الصحية المنظمة بالمرسوم التنفيذي رقم 97-466 المؤرخ في 12/02/1997 المحدد لقواعد إنشاء القطاعات الصحية وتنظيمها وسيرها، الذي تم إلغاؤه بموجب أحكام المادة 35 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19/05/2007 المتضمن إنشاء وتنظيم وسير المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية.

1- المؤسسات العمومية الاستشفائية EPH

حسب نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 07-140 فإن المؤسسة العمومية الاستشفائية هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية الوالي.¹

تتكون هذه المؤسسة من هيكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي تغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات، كما تحدد المشتريات المادية للمؤسسة العمومية الاستشفائية بقرار من الوزير المكلف بالصحة.

ويسير المؤسسة العمومية مجلس إدارة ويديرها مدير، وتزودان بهيئة استشارية تدعى المجلس الطبي²، غير أن ما يمكن ملاحظته هو أن القضاء الإداري لم يطبق محتوى هذا المرسوم فيما يتعلق بالتسمية القانونية الصحيحة لهاته المؤسسات، حيث يتضح من خلال فحصنا للعديد من القرارات القضائية لمجلس الدولة سيما تلك الصادرة بعد 19 ماي 2007 حين فصله في العديد من القضايا أبقى على التسمية القديمة المتمثلة في القطاع الصحي.

مهام المؤسسات الاستشفائية العمومية: حددت المادة 04 من المرسوم التنفيذي 07-140 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها مهام المؤسسات العمومية الاستشفائية والتي تتمثل فيما يلي:

- ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء،

- تطبيق البرامج الوطنية للصحة،

- ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية،

- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتحديد معارفهم.

ويمكن أيضا استخدام المؤسسات العمومية الاستشفائية للتكوين الطبي وشبه الطبي، وكذا التكوين في التسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين (أنظر نص المادة 05 من المرسوم 07-140 السالف الذكر).

¹ المرسوم التنفيذي 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007، الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 33، الصادرة في 20 مايو 2007، ص 10

² أنظر المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140، الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها

2- المؤسسات العمومية للصحة الجوارية EPSP

حسب نص المادة 06 من المرسوم التنفيذي 140-07 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها فإن المؤسسة العمومية للصحة الجوارية هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية الوالي¹، و تتكون المؤسسة العمومية للصحة الجوارية من مجموعة عيادات متعددة الخدمات وقاعات العلاج تغطي مجموعة من السكان، كما تحدد المشتريات المادية للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية والحيز الجغرافي الصحي الذي يغطي مجموعة من السكان بقرار من الوزير المكلف بالصحة².

مهام المؤسسات العمومية للصحة الجوارية: وتمثل فيما يلي:

- الوقاية والعلاج القاعدي،

- تشخيص المرض،

- العلاج الجوارى،

- الفحوص الخاصة بالطب العام والطب المتخصص القاعدي،

- الأنشطة المرتبطة بالصحة الاجتماعية والتخطيط العائلي،

- تنفيذ البرامج الوطنية للصحة والسكان.

وتكلف على الخصوص بالمساهمة في ترقية وحماية البيئة في المجالات المرتبطة بحفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار

والآفات الاجتماعية، وأيضا المساهمة في تحسين مستوى مستخدمي الصحة وتحديد معارفهم³.

ويمكن أيضا استخدام المؤسسات العمومية الاستشفائية للتكوين الطبي وشبه الطبي، وكذا التكوين في التسيير الاستشفائي

على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين⁴.

المطلب الثالث: النظام القانوني للمؤسسات العمومية للصحة

يختلف النظام القانوني للمؤسسات العمومية للصحة باختلاف أنواعها، حيث تتمتع المؤسسات العمومية للصحة ذات الطابع الإداري والتي هي محل دراستنا بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتخضع للقانون الإداري، كما أنها تنشأ بموجب مرسوم تنفيذي وتوضع تحت الوصاية، وأهم هذه المؤسسات المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات الاستشفائية المتخصصة، وكذلك المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية، أما فيما يخص تسييرها إداريا فإن مجلس الإدارة والمدير يقومان بتسييرها وإدارتها، كما أن لها مجلسا علميا وطبيا دورهما استشاري، أما من الناحية المالية فإنها تسيير حسب قواعد المحاسبة العمومية، أما تسيير الموارد البشرية فيتم وفقا لقانون الوظيفة العمومية، ووفقا لها تتم وفقا لقانون الصفقات العمومية .

¹ أنظر المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 140-07، الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية لصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها

² أنظر المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 140-07، الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية لصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها

³ المادة 04 و 08 من المرسوم التنفيذي رقم 140-07، الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية لصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها

⁴ المادة 09 من المرسوم 140/07 السالف الذكر

أما المؤسسات العمومية للصحة الأخرى والتي منها ماهي ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وأخرى ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع أيضا بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، فتسييرها إداريا يتم مثل ما هو معمول به في المؤسسات العمومية للصحة ذات الطابع الإداري، أما تسييرها من الناحية المالية فيتم حسب الشكل التجاري طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

سنركز في هذا المطلب على النظام القانوني للمؤسسات العمومية للصحة ذات الطابع الإداري والتي هي محل دراستنا، وهذا تبعا للتدرج الهرمي للمنظومة الصحية في الجزائر انطلاقا من المراكز الاستشفائية الجامعية في قمة الهرم وصولا إلى المؤسسات العمومية للصحة الجوارية في قاعدة الهرم.

1- المؤسسات ذات الطابع الجامعي.

نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-467 المؤرخ في 02 ديسمبر 1997م والذي يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسييرها على أنها: "المركز الاستشفائي الجامعي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ويتم إنشاؤها بموجب مرسوم تنفيذي بناء على اقتراح مشترك بين الوزير المكلف بالصحة والوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي بحيث يمارس الوزير المكلف بالصحة الوصايا الإدارية على المركز الاستشفائي الجامعي ويمارس الوزير المكلف بالتعليم العالي الوصاية البيداغوجية"¹ بذلك يكون المركز الاستشفائي الجامعي هيئة عامة خاضعة لقواعد القانون العام للإدارة العمومية، كما يتضح لنا من خلال هاته المادة أن المراكز الإستشفائية الجامعية تخضع لوصايتين الأولى إدارية والثانية بيداغوجية أي أن الوصاية تكون من طرف وزارة الصحة ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي.²

ويدير المركز الاستشفائي الجامعي مجلس إدارة ويسيره مدير عام يمثلته بتلك الصفة أمام الجهات القضائية ويزود بجهاز استشاري يسمى "المجلس العلمي"، وبالرجوع إلى التطبيقات القضائية يتضح لنا أن مجلس الدولة وفي أغلب قراراته لم يساير التشريع فيما يتعلق بالتسمية القانونية الصحيحة لهذه المراكز حيث غالبا ما يطلق عليها تسمية المستشفى الجامعي، والتي لا وجود لها في الخريطة الصحية.

أولاً: مجلس الإدارة: نصت المادة 13 من المرسوم التنفيذي 97-467 المحدد لقواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسييرها على أن مجلس الإدارة في المركز الاستشفائي الجامعي يضم 13 عضواً، ونصت المادة 14 على أن مدة عضوية مجلس الإدارة هي ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، ويتم تعيين الأعضاء بقرار من وزير الصحة باقتراح من السلطات التابعة لها.

يتداول مجلس الإدارة المركز الاستشفائي الجامعي حسب نص المادة 16 من المرسوم 97-467 في عدة مسائل نذكر منها:

1 المرسوم التنفيذي 97-467 المؤرخ في 02 ديسمبر 1997، الذي يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيم سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 81، الصادر في 10 ديسمبر 1997، ص 29

2 علي سعودي، النظام القانوني للمؤسسات العمومية الإستشفائية في الجزائر، شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة، كلية الحقوق، 2016/2017، بحث منشور <https://www.hopital.dz.com>، تاريخ زيارة الموقع 2022/03/10 ص 11

- مشروع ميزانية المؤسسة،

- الحسابات التقديرية،

- الحساب الإداري،

- مشاريع الاستثمار.

يجتمع مجلس الإدارة وجوبا في دورة عادية مرة كل ستة (06) أشهر ويمكن أن يجتمع في دورة طارئة باستدعاء من رئيسه أو بطلب من ثلثي 2/3 من أعضائه طبقا للمادة 17 من المرسوم 467-97.

وما هو جدير بالذكر أن مداوات المجلس لا تصح إلا بحضور أغلبية أعضائه طبقا للمادة 18 من المرسوم التنفيذي 97-467 المحدد لقواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها، كما نصت المادة 18 منه على أن قرارات المجلس تتخذ بأغلبية الأعضاء الحاضرين.

ثانيا: المدير العام: يعين المدير العام للمركز الاستشفائي الجامعي بمرسوم تنفيذي وباقتراح من الوزير الصحة وهو ما نصت عليه المادة 20 من المرسوم التنفيذي 97-467 المحدد لقواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها.

يسهر المدير العام حسب نص المادة 22 من المرسوم 97-467 المحدد لقواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها على تمثيل المركز الاستشفائي الجامعي أمام العدالة وكذا في جميع أعمال الحياة المدنية، وهو الأمر بالصرف فيما يخص نفقات المركز الاستشفائي الجامعي، يقوم كذلك بتنفيذ مداوات المجلس وكذا إبرام جميع العقود والصفقات والاتفاقيات في إطار التنظيم المعمول به.

للإشارة أن المدير العام للمركز الاستشفائي الجامعي يساعده في تأدية مهامه أمين عام ومديرين وعند الضرورة مديرو الوحدات الذين يتم تعيينهم بقرار من وزير الصحة باقتراح من مدير المركز الاستشفائي الجامعي وهو ما نصت عليه المادة 21 من المرسوم التنفيذي 97-467 المحدد لقواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها.

ثالثا: المجلس العلمي: نصت المادة 24 من المرسوم التنفيذي 97-467 المحدد لقواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها على أن المجلس العلمي يتكون من:¹

- رؤساء المصالح،

- مدير مؤسسة التكوين العالي المعنية أو ممثلة،

- عضوان إلى ثلاثة أعضاء يعينهم المدير العام للمركز الاستشفائي الجامعي من بين المجموعة العلمية للمؤسسة،

- أستاذ محاضر وأستاذ معيد ينتخبهما زملائهما لمدة ثلاثة سنوات،

- موظف شبه طبي يعينه المدير ويتمتع بأعلى رتبة في سلك شبه الطبي،

وينتخب المجلس العلمي رئيسا من ضمن أعضائه تكون مدة الرئاسة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.²

للملاحظة أن قابلية التجديد في رئاسة المجلس العلمي غير محددة.

1 المرسوم التنفيذي: 467/97، الذي يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيم سيرها، ص 32 - 35.

2 المرسوم التنفيذي: 467/97، الذي يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيم سيرها، ص 36.

حددت المادة 23 من المرسوم التنفيذي 97-467 المحدد لقواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها مهام المجلس العلمي على مستوى المركز الاستشفائي الجامعي منها:

- إقامة علاقة بين المصالح الطبية،
 - برامج التظاهرات العلمية والتقنية،
 - إنشاء المؤسسات الطبية أو إلغائها،
 - الاتفاقيات الخاصة بالتكوين والبحث في العلوم الطبية،
- ونصت المادة 25 من نفس المرسوم التنفيذي السالف الذكر على أن المجلس العلمي يجتمع في دورة عادية مرة كل شهرين باستدعاء من رئيسه أو المدير العام للمركز الاستشفائي الجامعي، كما يمكن للمجلس العلمي أن يجتمع في الظروف الطارئة بطلب من الرئيس أو أغلبية الأعضاء أو بطلب من المدير العام.¹
- وما هو جدير بالذكر أنه وطبقا لنص المادة 27 من المرسوم التنفيذي رقم 97-467 المحدد لقواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها فإن المدير العام للمركز الاستشفائي الجامعي تساعد لجنة استشارية في أداء مهامه وهي تتكون من المدير العام رئيسا، إضافة إلى رئيس المجلس العلمي، ثلاثة إلى سبعة رؤساء المصالح يعينهم المجلس العلمي (أنظر المادة 28 من المرسوم التنفيذي 97-467 السالف الذكر).

تكلف اللجنة الاستشارية خصوصا بتنفيذ وتطبيق توصيات واقتراحات المجلس العلمي، وتجتمع اللجنة مرة كل شهر حسب نص المادة 30 من المرسوم التنفيذي 97-467 المحدد لقواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها.

2- المؤسسات الاستشفائية المتخصصة

وهي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتتكون من هيكل واحد أو عدة هياكل متعددة و متخصصة للتكفل بمرض معين²، و ترتب هاته المؤسسات إلى ثلاث أصناف و ذلك من خلال قرار مشترك بين الوزير المكلف بالصحة و الوزير المكلف بالمالية و كذا السلطة المكلفة بالتوظيف العمومي³

تتكفل هاته المؤسسات كل حسب تخصصه بالمهام الآتية:

- تنفيذ نشاطات الوقاية والتشخيص والعلاج وإعادة التكييف الطبي والاستشفاء.
 - تطبيق البرنامج الوطنية والجهوية وكذا المحلية للصحة.
 - المساهمة في إعادة تأهيل مستخدمي مصالح الصحة وتحسين مستواهم .
- هذا ويدير المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مجلس إدارة ويسيرها مدير وتزود بجهاز استشاري يسمى المجلس الطبي¹

¹ المرسوم التنفيذي: 97/467 الذي يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيم سيرها، ص 36

² المادة 02 و 03 من المرسوم تنفيذي 97-465 المؤرخ في 02 سبتمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية عدد 81 مؤرخة في 10 ديسمبر 1997، الصفحة 12

³ قرار وزاري مشترك مؤرخ 17 سبتمبر 1998 يحدد معايير تصنيف القطاعات الصحية والمؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتصنيفها، الجريدة الرسمية عدد 4 المؤرخة في 20 يناير 1999، الصفحة 12

3- المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية

سيتم التفصيل في النظام القانوني لهذا النوع من المؤسسات لاعتباره محل دراسة حالتنا، وبالتالي سنعرج على نظامها القانوني من عدة نواحي، من ناحية تسييرها الإداري، ثم الرقابة الإدارية عليها، والرقابة على صفقاتها وعلى تسيير مواردها البشرية. وما هو جدير بالملاحظة أن المشرع قد حدد معايير تصنيف المؤسسات الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية ضمن القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2012/01/15 إلى ما يلي:²

- مؤسسات عمومية استشفائية صنف أ، صنف ب، صنف ج.

- مؤسسات عمومية للصحة الجوارية صنف أ، صنف ب، صنف ج، صنف د.

3-1 المؤسسات العمومية الاستشفائية

حسب نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 140-07 فإن المؤسسة العمومية الاستشفائية هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية الوالي.³ تتكون هذه المؤسسة من هيكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي تغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات، كما تحدد المشتملات المادية للمؤسسة العمومية الاستشفائية بقرار من الوزير المكلف بالصحة.

3-2 المؤسسات العمومية للصحة الجوارية

حسب نص المادة 06 من المرسوم التنفيذي 140-07 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها فإن المؤسسة العمومية للصحة الجوارية هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية الوالي⁴، و تتكون المؤسسة العمومية للصحة الجوارية من مجموعة عيادات متعددة الخدمات وقاعات العلاج تغطي مجموعة من السكان، كما تحدد المشتملات المادية للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية والحيز الجغرافي الصحي الذي يغطي مجموعة من السكان بقرار من الوزير المكلف بالصحة⁵.

التسيير الإداري:

يسير المؤسسة العمومية الاستشفائية وكذا المؤسسة العمومية للصحة الجوارية مجلس إدارة ويديرها مدير، وتزودان بهيئة استشارية تدعى المجلس الطبي⁶، غير أن ما يمكن ملاحظته هو أن القضاء الإداري لم يطبق محتوى هذا المرسوم فيما يتعلق بالتسمية القانونية الصحيحة لهاته المؤسسات، حيث يتضح من خلال فحصنا للعديد من القرارات القضائية لمجلس الدولة

¹ مرسوم تنفيذي رقم، 465/97، المؤرخ في 02 شعبان عام 1418 الموافق ل 1997/12/02، يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، عدد 81، 10 شعبان 1418، ص 14

² القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 صفر عام 1433 الموافق ل 2012/01/15، يحدد معايير تصنيف المؤسسات الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتصنيفها، ج ر ج، عدد 20، 2012/04/04

³ المرسوم التنفيذي 140-07 المؤرخ في 19 ماي 2007، الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 33، الصادرة في 20 مايو 2007، ص 10

⁴ أنظر المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 140-07، الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية لصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها

⁵ أنظر المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 140-07، الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية لصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها

⁶ المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 140-07، الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية لصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها

سيما تلك الصادرة بعد 19 ماي 2007 حين فصله في العديد من القضايا أبقي على التسمية القديمة المتمثلة في القطاع الصحي.

1 - المدير: يتم تعيين المدير سواء في المؤسسات الاستشفائية العمومية أو المؤسسات العمومية للصحة الجوارية بقرار من الوزير المكلف بالصحة وهذا طبقا للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2012/01/15 المتضمن تصنيف المؤسسات العمومية الاستشفائية وشروط الالتحاق بالمناصب العليا التابعة لها والزيادة الاستدلالية المرتبطة بها¹، ويلحق بالمدير مكتب التنظيم العام ومكتب الاتصال.

يساعد المدير أربعة (04) مدراء فرعيين وهم: ²

المدير الفرعي للمالية والوسائل، المدير الفرعي للموارد البشرية، المدير الفرعي للمصالح الصحية، المدير الفرعي لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة.

يتم تعيين المدراء الفرعيين سواء في المؤسسات الاستشفائية العمومية أو المؤسسات العمومية للصحة الجوارية بقرار من الوزير المكلف بالصحة وهذا طبقا للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2012/01/15 المتضمن تصنيف المؤسسات العمومية الاستشفائية وشروط الالتحاق بالمناصب العليا التابعة لها والزيادة الاستدلالية المرتبطة بها، وفي سنة 2020 أصدرت وزارة الصحة القرار رقم 31 المؤرخ 2020/11/30 هذا القرار تضمن تكليف سلطة التعيين في المناصب العليا الهيكلية والوظيفية للمدراء الفرعيين من طرف مدراء الصحة، باستثناء منصب مدير فرعي في المؤسسات الواقعة بمقر الولاية بالنسبة للمؤسسات الاستشفائية المتخصصة والمؤسسات العمومية الاستشفائية.³

غير أن القرار رقم 42 مؤرخ في 2020-12-23 يعدل ويتمم القرار رقم 31 المؤرخ في 2020-11-30 يتضمن تكليف بسلطة التعيين في المناصب العليا الوظيفية والهيكلية لمديري الصحة والسكان التابعين لوزارة الصحة، السكان وإصلاح المستشفيات على أن نواب المدير يتم تعيينهم بدون استثناء من طرف مدير الصحة.⁴

غير أن القرار الصادر من وزارة الصحة اصطدم عند تنفيذه بعدم قيام الوزارة الوصية بتعديل القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2012/01/15 المتضمن تصنيف المؤسسات العمومية الاستشفائية وشروط الالتحاق بالمناصب العليا التابعة لها والزيادة الاستدلالية المرتبطة بها وهو ما يظهر من خلال المراسلة رقم 16648 الصادرة عن الوظيفة العمومية التي أجازت إمكانية تفويض السيد الوزير سلطة التعيين والتسيير الإداري لرؤساء المصالح الخارجية التابعة له (مدراء الصحة للولايات)، مع

¹ القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 صفر عام 1433 الموافق ل 2012/01/15، المتضمن تصنيف المؤسسات العمومية الاستشفائية وشروط الالتحاق بالمناصب العليا التابعة لها وكذا الزيادة الاستدلالية المرتبطة بها، ج ر عدد 20، 2012/04/04

² القرار الوزاري المشترك: المؤرخ في 2009/12/20، الذي يحدد التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية، ج ر العدد 15 بتاريخ 7 مارس 2010 الصفحة 20

³ القرار رقم 31 المؤرخ في 2020/11/30، المتضمن تكليف سلطة التعيين في المناصب العليا الهيكلية والوظيفية لمدراء الصحة التابعين لوزارة الصحة، وزارة الصحة الجزائرية

⁴ القرار رقم: 42 المؤرخ في 2020/12/23، المعدل والمتمم للقرار رقم 31 المؤرخ في 2020/11/30، المتضمن تكليف سلطة التعيين في المناصب العليا الهيكلية

والوظيفية لمدراء الصحة التابعين لوزارة الصحة، وزارة الصحة الجزائرية

التنبيه بضرورة تكييف الإطار التنظيمي الذي يحدد معايير تصنيف المؤسسات الصحية، وكذا شروط الالتحاق بالمناصب العليا التابعة لها.¹

2- مجلس الإدارة: يضم مجلس الإدارة حسب نص المادة 11 من المرسوم التنفيذي 07-140 على ما يلي:

- ممثل عن الوالي رئيسا، ممثل عن إدارة 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 جمعيات مرتفقي الصحة، ممثل عن العمال ينتخب في جمعية عامة، رئيس المجلس الطبي، يحضر مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية ومدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية اجتماع مجلس الإدارة برأي استشاري ويتولى أمانتها حسب نص المادة 11 الفقرة 02.

يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد بقرار من الوالي باقتراح من السلطات الهيئات التابعة لها وهو ما نصت عليه المادة 12 من المرسوم 07-140.

وباستقراء المادة 14 من المرسوم التنفيذي 07-140 الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية لصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها يتضح لنا أن مجلس الإدارة سواء في المؤسسات العمومية الاستشفائية أو في المؤسسات العمومية للصحة الجوارية يتداول في مسائل عدة منها على الخصوص:

- مشروع ميزانية المؤسسة،
 - الحسابات التقديرية،
 - الحساب الإداري،
 - مشاريع الاستثمار،
- ويجتمع مجلس الإدارة في دورة عادية مرة كل ستة أشهر، وفي دورات غير عادية بناء على استدعاء من رئيسه أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضائه وهو ما نصت عليه المادة 15 من المرسوم التنفيذي 07-140.

وما هو جدير بالذكر أن مداولات مجلس الإدارة لا تصح إلا بحضور أغلبية أعضائه، وتتخذ قرارات المجلس بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس وهو ما نصت عليه المادة 17 من المرسوم التنفيذي 07-140 الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها.

3- المجلس الطبي: جاء في مضمون المادة 25 من المرسوم التنفيذي 07-140 أن المجلس الطبي يضم:

- مسؤولو المصالح الطبية،
- المسؤول عن الصيدلية،
- جراح أسنان،
- شبه طبي ينتخبه نظراؤه من أعلى رتبة في سلك شبه الطبيين،

¹ المراسلة رقم: 16648، المؤرخة في 2022/12/30، بخصوص تفويض الإمضاء على قرارات الخاصة بالتعيينات في المناصب العليا، المديرية العامة للوظيفة العمومية والإصلاح الإداري

ينتخب المجلس الطبي من بين أعضائه رئيسا ونائب رئيس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. يكلف المجلس الطبي حسب نص المادة 24 من المرسوم التنفيذي 07-140 بدراسة كل المسائل التي تهم المؤسسة وإبداء رأيه في عدة مسائل منها:

برامج الصحة والسكان، إنشاء هياكل صحية أو إلغائها، برنامج التظاهرات العلمية والتقنية. ملاحظة: غير أنه ومن خلال استقراء قانون الصحة الجديد 11/18 المؤرخ في 2018/06/02 وخاصة نص المادة 297 منه والتي جاء في مضمونها أن المؤسسات العمومية للصحة هي مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص وذات طابع صحي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

أول ما يمكن ملاحظته أن المؤسسات الصحية طبقا لقانون الصحة الجديد 11/18 بقيت تتصف بالعمومية وكذا تتمتع بالشخصية المعنوية وما ينجر عنها، وكذا الاستقلال المالي، أما الاختلاف فيظهر من خلال التسيير الخاص.

وتتمثل مهام المؤسسات الصحية في ضمان وتطوير وترقية نشاطات الصحة، وكذا ضمان نشاطات التكوين والبحث في مجال الصحة، وكذا تطوير كل النشاطات الثانوية ذات الصلة بمهامها عن طريق الاتفاقيات.¹

وتتولى المنظومة الوطنية للصحة طبقا لنص المادة 266 من القانون 11/18 التكفل بالأحواض السكانية على كامل التراب الوطني، مع الأخذ في الحسبان تسلسل العلاج.²

وقد تم تقسيم المنظومة الصحية وفقا لما جاء في نص المادة 298 من القانون 11/18 إلى المؤسسات العمومية الصحية ما يلي: المراكز الاستشفائية الجامعية، المؤسسات الاستشفائية المتخصصة، المقاطعات الصحية، مؤسسة الإعانة الطبية المستعجلة.

وما يستشف من هاته المادة أن المشرع في قانون الصحة الجديد الذي لم يتم تطبيقه إلى حد هاته الساعة أبقى على المراكز الاستشفائية الجامعية، وكذا المؤسسات الاستشفائية المتخصصة أما بخصوص المؤسسات العمومية الاستشفائية وكذا المؤسسات العمومية للصحة الجوارية فقد تم إلغائها واستبدالها بما يعرف بالمقاطعات الصحية، ولعل الهدف من وراء هذا الدمج هو القدرة على التحكم في تسيير الموارد البشرية على مستوى القاعدة وخاصة الممارسين المتخصصين إضافة إلى فشل المنظومة الوطنية للصحة، كما تم استحداث قانون الصحة الجديد 11/18 مؤسسات الإعانات الطبية المستعجلة.

هذا ونصت المادة 229 من القانون 11/18 على أن أحكام القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية يسري على مستخدمي المؤسسات العمومية للصحة، أي أن المؤسسات العمومية سواء، المراكز الاستشفائية الجامعية، المؤسسات الاستشفائية المتخصصة، المقاطعات الصحية، مؤسسة الإعانة الطبية المستعجلة تخضع الأحكام القانون الإداري.³

¹ المادة 297 من القانون 11/18، المتعلق بقانون الصحة، ص 29

² المادة 266 من القانون 11/18، المتعلق بقانون الصحة، ص 27

³ المادة 229 من القانون 11/18، المتعلق بقانون الصحة، ص 30

خلاصة الفصل الثالث

المؤسسات العمومية ضرورية لضمان التنمية المستمرة باعتبارها الوسيلة المفضلة لإنتاج السلع والخدمات ذات الطابع العمومي، وكذلك تساهم في تراكم رأس المال، وتسري عليها قواعد القانون العام، وفي بعض الأحيان القانون الخاص وتعمل في خدمة الأمة والتنمية وفق الدور والمهام المنوطة بها.

المفهوم التقليدي للمؤسسة العمومية، يركز على أساس فكرة المرفق العام، فهي عبارة عن مرفق عام إداري تتمتع بالشخصية المعنوية وتخضع لقواعد القانون العام في تنظيمها وسيورها، أما المفهوم الحديث، فميز بين المرافق العامة الإدارية التي تتكفل بإدارتها المؤسسة العمومية الإدارية، والتي استمر نظامها القانوني في خضوعه كلياً لقواعد القانون العام، والمرافق العمومية الصناعية والتجارية التي تتكفل بإدارتها المؤسسة العمومية الصناعية والتجارية الخاضعة جزئياً للقانون العام والقانون الخاص.

أهم ما يميز المؤسسة العمومية عن بقية المنظمات هو كونها منظمة تنشئها الدولة وتخضع لمبدأ التخصص والاستقلالية في ممارسة نشاطها مع بقائها خاضعة لرقابة السلطة المركزية، كما تصنف حسب تقسيمين أساسيين هما: التقسيم الأول هو المؤسسات العمومية الاقتصادية، والتقسيم الثاني هو الهيئات العمومية الإدارية، فالمؤسسات العمومية الاقتصادية هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام، أغلبية رأس المال الاجتماعي مباشرة أو غير مباشرة، وهي تخضع للقانون العام، أما الهيئات العمومية فتتمثل في الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري التي تخضع للقواعد المطبقة على الإدارة، ولبدأ التخصص، والهيئات العمومية الصناعية والتجارية التي تختلف عن المؤسسات العمومية الاقتصادية من حيث أن الهيئات العمومية الصناعية والتجارية تتمكن من تمويل أعبائها الاستغلالية جزئياً أو كلياً عن طريق عائد بيع إنتاج تجاري يحقق طبق تعريفه، معدة مسبقاً ولدفع الشروط العامة الذي يحدد الأعباء والتقييدات وكذا عند الاقتضاء حقوق وواجبات المستعملين.

إضافة إلى أنواع أخرى من الهيئات العمومية كالهيئات العمومية ذات التسيير الخاص والهيئات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي ومراكز البحث والهيئات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني الهيئات الإدارية المستقلة. يكون تنظيم المؤسسة العمومية وتحديد هياكلها الأساسية عن طريق القانون أو التنظيم المنشئ لها، وفي العادة يحدد هذا المرسوم أو القانون الصلاحيات التي تبين مجال اختصاص المؤسسة العمومية، كما يحدد الهياكل الأساسية. رغم تعدد فئات المؤسسات العمومية وتنوع نشاطها إلا أنه يمكن حصر أجهزة تسييرها في جهازين أساسيين: الجهاز التداولي، الجهاز التنفيذي.

تصنف المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري إلى: المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، المؤسسات العمومية للصحة، المؤسسات العمومية الأخرى المماثلة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري بما فيها المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي فيما يتعلق بنفقات المستخدمين وقرارات التسيير المتعلقة بهم.

تعتبر المؤسسات العمومية للصحة وخصوصا المستشفيات من المؤسسات ذات التركيبة المعقدة والتي تعتمد في تقديم خدمات على مهام وإجراءات متعددة ومتداخلة، وتقوم على مهارات متخصصة ومتنوعة، وتضم مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تغطي جميع أوجه النشاط الطبي والإداري؛ وتتفاعل وتتكامل معا من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وأداء رسالتها، مما يتطلب الارتفاع بمستويات الأداء لأقصى حد ممكن، والوصول إلى الجودة المطلوبة.

يختلف النظام القانوني للمؤسسات العمومية للصحة باختلاف أنواعها، حيث تتمتع المؤسسات العمومية للصحة ذات الطابع الإداري بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتخضع للقانون الإداري، كما أنها تنشأ بموجب مرسوم تنفيذي وتوضع تحت الوصاية، أما فيما يخص تسييرها إداريا فإن مجلس الإدارة والمدير يقومان بتسييرها وإدارتها، كما أن لها مجلسان علمي أو طبي دورهما استشاري، أما من الناحية المالية فإنها تسير حسب قواعد المحاسبة العمومية، أما تسيير الموارد البشرية فيتم وفقا لقانون الوظيفة العمومية، وصفقاتها تتم وفقا لقانون الصفقات العمومية.

أما المؤسسات العمومية للصحة الأخرى والتي منها ماهي ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وأخرى ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع أيضا بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، أما فيما يخص تسييرها إداريا فيتم مثل ما هو معمول به في المؤسسات العمومية للصحة ذات الطابع الإداري، أما تسييرها من الناحية المالية فيتم حسب الشكل التجاري طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة
التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

تمهيد

باعتبار المؤسسات العمومية للصحة وخصوصا المؤسسات العمومية الاستشفائية من المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، سنسلط دراستنا التطبيقية على هاته المؤسسات، حيث سيتم محاولة اقتراح نموذج عملي لإدراج أو إدخال التدقيق الداخلي في هذا النوع من المؤسسات.

وعليه سيتم في هذا الفصل تقديم وتعريف المؤسسات العمومية الاستشفائية محل دراسة الحالة أولا، ثم الانطلاق بمحاولة لتطبيق مهنة التدقيق الداخلي على أنشطة وعمليات هذه المؤسسات بداية بتدقيق تنظيمها وهيكلها التنظيمي وهو ما يعرف بتدقيق أنظمة المؤسسة، ثم نتقل إلى تدقيق الموارد البشرية أو ما يسمى أيضا التدقيق الاجتماعي نظرا لأهمية الموارد البشرية في هذه المؤسسات، ثم يتم تدقيق نفقات هذه المؤسسات بداية من الصفقات العمومية إلى غاية آخر مرحلة لاستعمال هذه النفقات، كما سيتم تدقيق أنظمة معلوماتها، بالإضافة إلى كل ذلك سيتم التدقيق الداخلي أيضا على عمليات الصيانة بهذه المؤسسات، وكذلك تدقيق تسيير النفايات الاستشفائية وخطرها على البيئة والمجتمع.

المبحث الأول: قطاع الصحة بولاية الشلف

يتضمن هذا المبحث تقديم للمنظومة الصحية بولاية الشلف مع التركيز على المؤسسات القائمة عليها بداية من تقديم مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف ثم تقديم المؤسسات العمومية للصحة بالولاية وخصوصا المؤسسات العمومية الاستشفائية منها.

المطلب الأول: المنظومة الصحية بولاية الشلف ومؤسساتها

نحاول في هذا المطلب عرض تعريف المنظومة الصحية بولاية الشلف، إضافة إلى التعريف بمؤسساتها العمومية الصحية حيث توجد بولاية الشلف ثمانية (8) مؤسسات عمومية استشفائية (مستشفى الأخوات باج، مستشفى أولاد محمد، مستشفى الشرفة، مستشفى الشطية، مستشفى الصبحة، مستشفى زيغود يوسف بتنس، مستشفى أحمد بوراس بتنس، مستشفى عين مران) وستة (6) مؤسسات عمومية للصحة الجوارية (تنس، أولاد فارس، بوقادير، تاوقريت، وادي الفضة، بني حواء)، بالإضافة إلى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة للأمراض العقلية بتنس، وكذلك مجموعة من المؤسسات والعيادات الخاصة التي تعمل هي أيضا للتغطية الصحية بالولاية. وفيما يلي تتجلى الخريطة الصحية للمؤسسات العمومية الصحية بالولاية:

الشكل 4-1: الخريطة الصحية للمؤسسات العمومية الصحية بولاية الشلف



المصدر: مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف.

القطاع العمومي:

المؤسسات العمومية الاستشفائية: (08 مؤسسات استشفائية و 01 مؤسسة استشفائية متخصصة)

عدد الأسرة	المؤسسات
240	المؤسسة العمومية الاستشفائية الأخوات باج الشلف
186	المؤسسة العمومية الاستشفائية الشرفة الشلف
178	المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد الشلف
194	المؤسسة العمومية الاستشفائية الشطية
188	المؤسسة العمومية الاستشفائية الصبة
182	المؤسسة العمومية الاستشفائية زيغود يوسف تنس
103	المؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد بوراس تنس
60	المؤسسة العمومية الاستشفائية بعين مران
120	المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الأمراض العقلية بتنس
1451	المجموع

المصدر: مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف.

المؤسسات العمومية للصحة الجوارية (العيادات المتعددة الخدمات - قاعات العلاج)

المؤسسات	العيادات	قاعات العلاج
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية ببني حواء	05	34
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بتنس	05	32
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بأولاد فارس	16	51
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بتاوقريت	06	40
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بوادي الفضة	08	31
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية ببوقادير	07	36
المجموع	47	224

المصدر: مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف

القطاع الخاص:

المؤسسات	المؤسسات الاستشفائية الخاصة	قاعات العلاج
العدد	08	11

المصدر: مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف

تعداد المستخدمين الطبيين وشبه الطبيين بالولاية

فيما يخص المستخدمين الطبيين وشبه الطبيين والتغطية الصحية (الصحة العمومية + الخاص):

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

النسبة	العدد	
2440/1 ساكن	576	طبيب أخصائي للصحة العمومية + الخاص
1430/1 ساكن	983	طبيب عام للصحة العمومية + الخاص
901/1 ساكن	1559	المجموع 1
3789/1 ساكن	371	جراح أسنان للصحة العمومية + الخاص
3559/1 ساكن	395	صيدلي للصحة العمومية + الخاص
450/1 ساكن	3122	المرضى للصحة العمومية + الخاص
399/1 ساكن	3517	المجموع 2
276/1 ساكن	5076	المجموع العام

المصدر: مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف.

النسب الخاصة بالتغطية الصحية:

الأسرة: 0.97 سرير / 1000 ساكن

01 عيادة متعددة الخدمات / 29914 ساكن

01 قاعة علاج / 6277 ساكن

ملاحظة: بلغ عدد سكان ولاية الشلف 1405965 نسمة (تقديرات عدد سكان ولاية الشلف الى غاية 31

ديسمبر 2023، حيث تحتل المرتبة السادسة وطنيا من حيث عدد السكان).

فيما يخص المشاريع التنموية

استفاد قطاع الصحة من عدة مشاريع إنجاز منها:

مركز لمكافحة السرطان بالشلف (في طور الإنجاز).

العيادة متعددة الخدمات ببني حواء (ستدخل حيز الخدمة لاحقا)

الإستعجالات الطبية الجراحية ببوقادير (ستدخل حيز الخدمة لاحقا)

الإستعجالات الطبية الجراحية بوادي الفضة (ستدخل حيز الخدمة لاحقا)

العيادة متعددة الخدمات بالشطية (في طور الإنجاز).

العيادة متعددة الخدمات بتاوقريت (في طور الإنجاز).

المطلب الثاني: تقديم مديرية الصحة والسكان بولاية الشلف

أنشأت مديرية الصحة والسكان بولاية الشلف بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-261 المؤرخ في 14 جويلية

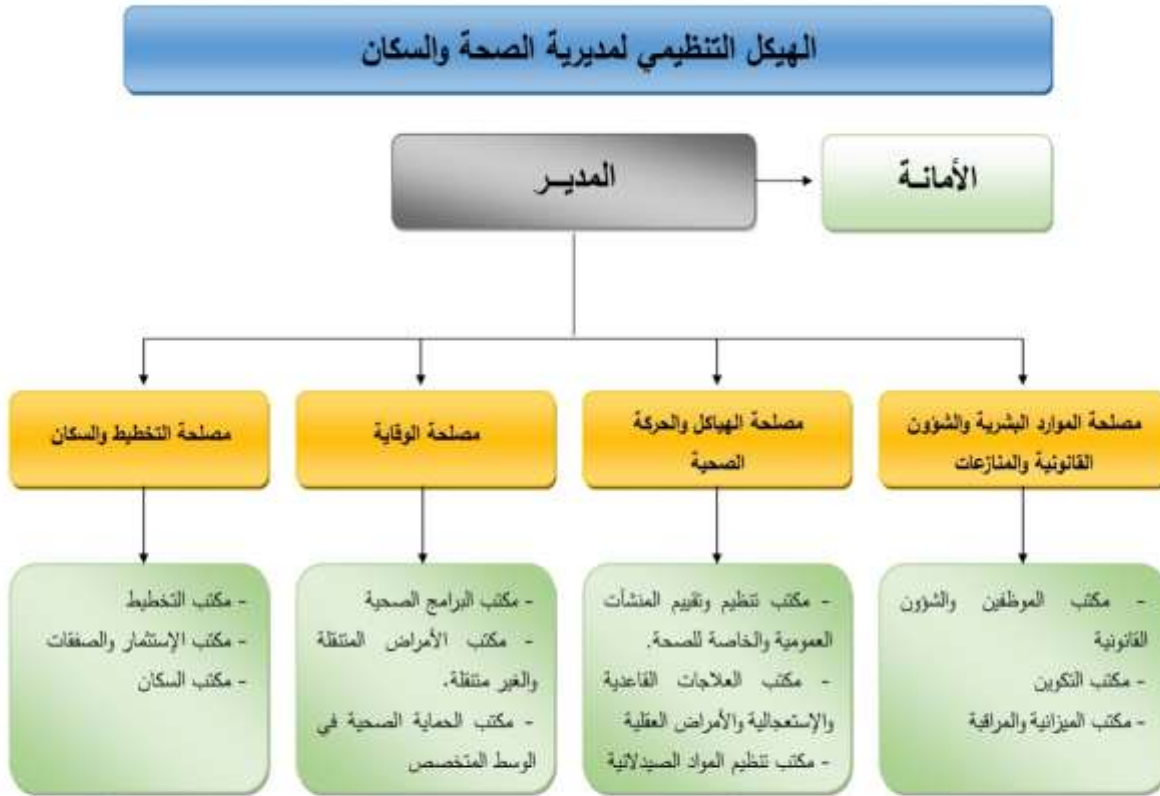
1997 الذي يحدد القواعد الخاصة بتنظيم مديريات الصحة والسكان الولائية وسيورها.

مهامها: تتمثل في:

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- تطور مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف وتضع حيز التنفيذ كل التدابير التي من شأنها أن تؤطر النشاطات الخاصة بالصحة والسكان، وبهذه الصفة تكلف بما يلي:
 - تسهر على تطبيق التشريع والتنظيم في جميع المجالات المتصلة بأنشطة الصحة والسكان.
 - تنشيط وتنسيق وتقوم تنفيذ البرامج الوطنية والمحلية للصحة، لاسيما في مجال الوقاية العامة وحماية الأمومة والطفولة والحماية الصحية في الأوساط الخاصة وكذلك في مجال التحكم في النمو الديموغرافي والتخطيط العائلي وترقية الصحة التناسلية.
 - تسهر على إحترام السلم التسلسلي للعلاج، لا سيما بتطوير كل النشاطات التي تهدف إلى ترقية العلاج القاعدي.
 - تطور كل عمل يهدف إلى الوقاية من إدمان المخدرات ومكافحتها وخصوصا في اتجاه الشباب
 - تسهر على التوزيع المتوازن للموارد البشرية والمادية والمالية دون المساس بالصلاحيات المخولة قانونا لرؤساء مؤسسات الصحة.
 - تشجع وتطور كل أنشطة الاتصال الاجتماعي لا سيما التوعية الصحية بالاتصال مع الجمعيات الاجتماعية المهنية والشركاء الآخرين المعنيين.
 - تسهر على وضع جهاز يختص بجمع المعلومات الصحية والوبائية والديموغرافية واستغلالها وتحليلها وتبليغها.
 - تنشيط الهياكل الصحية وتنسيقها وتقومها.
 - تسهر على وضع الإجراءات المتعلقة بحفظ المنشآت وتجهيزات الصحة وصيانتها حيز التنفيذ.
 - تتولى تأطير هياكل الصحة ومؤسساتها العمومية والخاصة وتفتيشها.
 - تعد الترخيصات المتعلقة بممارسة المهن الصحية وضمان مراقبتها.
 - تعد المخططات الاستعجالية بالاتصال مع السلطات المعنية والمشاركة في تنظيم الإسعافات وتنسيقها في حالة حدوث كوارث مهما كانت طبيعتها.
 - تدرس برامج الاستثمار وتتابعها في إطار التنظيمات والإجراءات المعمول بها.
 - تتابع وتقوم تنفيذ البرامج المقررة في ميدان التكوين وتحسين مستوى مستخدمي الصحة وتقومها.
 - تشرف وتسهر على السير الحسن للمسابقات والامتحانات المهنية.
- تنظيمها:** باستقراء المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 97-261 التي جاء في محتواها أن مديرية الصحة تتكون من 03 إلى 06 مصالح، كما تطرق القرار الوزاري المشترك: المؤرخ في 12/05/1998، المتضمن المخطط التنظيمي لمديرية الصحة والسكان في الولاية إلى تنظيم مصالح مديريات الصحة والسكان الولائية، فبالنسبة لمديرية الصحة والسكان لولاية الشلف فهي تضم أربعة مصالح وهي:
- مصلحة الموارد البشرية والشؤون القانونية، - مصلحة التخطيط والسكان،
 - مصلحة الهياكل والحركة الصحية، - مصلحة الوقاية.
- وتتضمن كل مصلحة مكاتب حسب ما هو وارد في الشكل التالي:

الشكل 4-2 الهيكل التنظيمي لمديرية الصحة والسكان



المصدر: مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف

المطلب الثالث: التعريف بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بولاية الشلف

تقديم المؤسسات محل دراسة حالة:

المؤسسات العمومية الاستشفائية هي مؤسسات عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية الوالي، أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007 والمتضمن إنشاء وسير المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوية المعدل والمتمم.

المهام: يقع على عاتق هذه المؤسسات مجموعة من النشاطات والمتمثلة في: التشخيص، العلاج، الاستشفاء، إعادة التأهيل الطبي تغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات، تطبيق البرامج الصحية، ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية، وضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة، وكذا ميدان للتكوين الطبي وشبه الطبي والتكوين في التسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين.

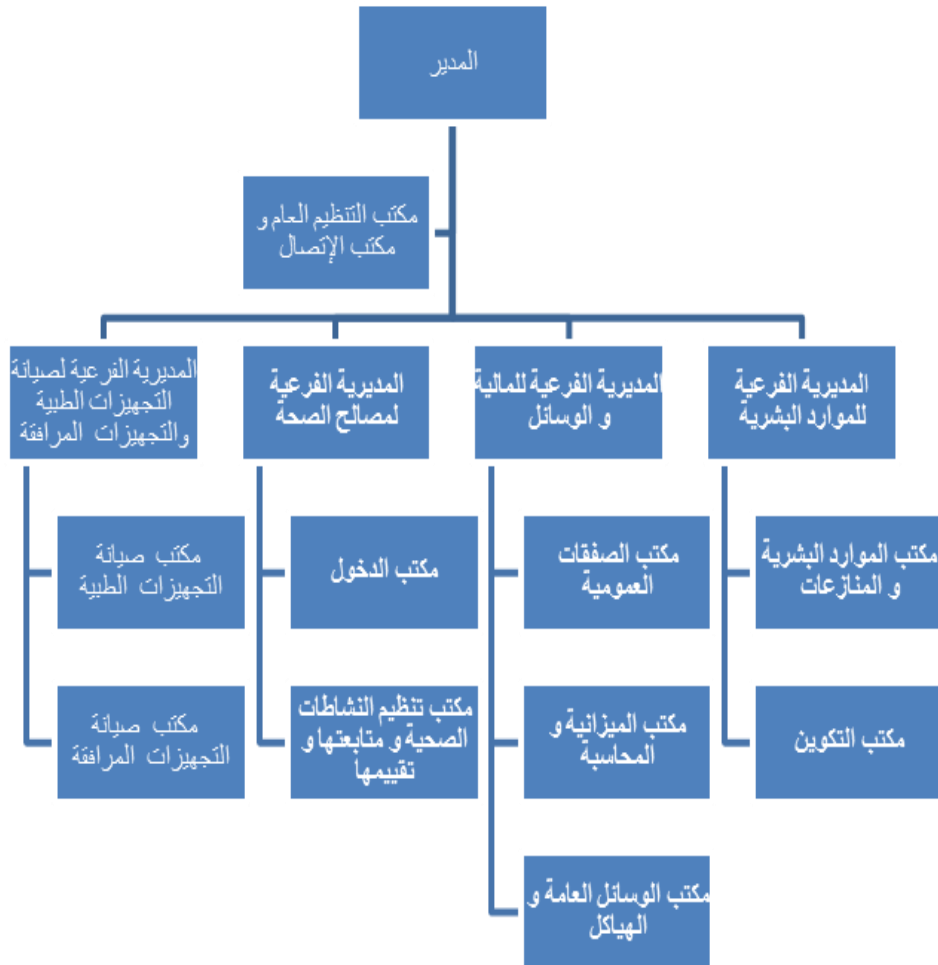
التنظيم والسير: يسير المؤسسة العمومية الاستشفائية مجلس إدارة ويديرها مدير يساعده في ذلك أربعة مدراء فرعيين، ومزودة بهيئة استشارية تدعى "المجلس الطبي".

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

يشمل التنظيم الداخلي للمؤسسة، الموضوعة تحت سلطة المدير، الذي يلحق به مكتب التنظيم العام ومكتب الاتصال ما يأتي:

- المديرية الفرعية للموارد البشرية.
 - المديرية الفرعية للمالية والوسائل.
 - المديرية الفرعية للمصالح الصحية.
 - المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة.
- وتضم كل مديرية فرعية مكاتب حسب ما هو وارد في الشكل التالي:

الشكل 3-4 التنظيم الداخلي للمؤسسة العمومية الاستشفائية



المصدر: من إعداد الطالب طبقا للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 20 ديسمبر 2009 والمحدد للتنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية.

مجلس الإدارة: يدير المؤسسة العمومية الاستشفائية مجلس إدارة، ويتكون من أعضاء معينين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد بقرار من الوالي، بناء على اقتراح السلطات والهيئات التابعة لها حيث يقوم المجلس بالاجتماع مرتين في العام على الأقل.

تشكيلة مجلس الإدارة: يضم ما يأتي:

- ممثل عن الوالي، رئيسا
 - ممثل عن إدارة المالية
 - ممثل عن التأمينات الاقتصادية
 - ممثل عن هيآت 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 نظراؤه
 - ممثل عن جمعيات مرتفقي الصحة
 - ممثل عن العمال ينتخب في جمعية عامة
 - رئيس المجلس الطبي
- ملاحظة: يحضر مدير المؤسسة مداولات مجلس الإدارة براي استشاري ويتولى أمانتها
- المهام: يتداول مجلس الادارة على الخصوص فيما يلي:
- مخطط تنمية المؤسسة على المديين القصير والمتوسط
 - مشروع ميزانية المؤسسة
 - الحسابات التقديرية
 - الحساب الاداري
 - مشاريع الاستثمار
 - مشاريع التنظيم الداخلي للمؤسسة
 - البرامج السنوية لحفظ البنايات والتجهيزات المرافقة وصيانتها
 - الاتفاقيات المتعلقة بالتكوين
 - العقود المتعلقة بتقديم العلاج المبرمة مع شركاء المؤسسة، لا سيما هيئات الضمان الاجتماعي والتأمينات الاقتصادية والتعاضديات والجماعات المحلية والمؤسسات والهيآت الاخرى.
 - مشروع جدول تعداد المستخدمين
 - النظام الداخلي للمؤسسة
 - اقتناء وتحويل ملكية المنقولات والعقارات وعقود الإيجار
 - قبول الهبات والوصايا أو رفضها
 - الصفقات والعقود والاتفاقيات والاتفاقات، طبقا للتنظيم المعمول به.
- المدير: المدير مسؤول عن حسن سير المؤسسة، وبهذه الصفة فهو:

- يمثل المؤسسة أمام العدالة وفي جميع أعمال الحياة المدنية.
 - الأمر بالصرف في المؤسسة.
 - يحضر مشاريع الميزانيات التقديرية ويعد حسابات المؤسسة.
 - يعد مشروع التنظيم الداخلي والنظام الداخلي للمؤسسة.
 - ينفذ مداوالات مجلس الإدارة.
 - يعد التقرير السنوي عن النشاط ويرسله إلى السلطة الوصية بعد موافقة مجلس الإدارة عليه.
 - يبرم كل العقود والصفقات والاتفاقيات والاتفاقات في إطار التنظيم المعمول به.
 - يمارس السلطة السلمية على المستخدمين الخاضعين لسلطته.
 - يعين جميع مستخدمي المؤسسة باستثناء المستخدمين الذين تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
 - يمكنه تفويض إمضائه تحت مسؤوليته لمساعديه الأقربين.
- المجلس الطبي:** يعتبر المجلس الطبي هيئة استشارية ويكلف بدراسة كل المسائل التي تهم المؤسسة وإبداء رأيه الطبي والتفني فيها واقتراح كل التدابير التي من شأنها تحسين تنظيم المؤسسة وسيرها ولا سيما فيما يلي:
- التنظيم و العلاقات الوظيفية بين المصالح الطبية
 - مشاريع البرامج المتعلقة بالتجهيزات الطبية و بناء المصالح الطبية و بناء المصالح الطبية و إعادة تهيئتها
 - برامج الصحة و السكان
 - برامج التظاهرات العلمية و التقنية
 - إنشاء هياكل طبية أو إلغائها
 - يمكن لمدير المؤسسة العمومية الاستشفائية إخطار المجلس الطبي بشأن كل مسألة ذات طابع طبي أو علمي أو تكويني.
- تشكيلة المجلس الطبي:
- مسؤولو المصالح الطبية
 - الصيدلي المسؤول عن الصيدلية
 - جراح اسنان
 - شبه طبي ينخبه نظرائه من أعلى رتبة في سلك شبه الطبيين
 - ممثل عن المستخدمين الاستشفائيين الجامعيين عند الاقتضاء.
 - ينتخب المجلس الطبي من بين أعضائه رئيسا و نائب رئيس لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد.
- يجتمع المجلس الطبي بناء على استدعاء من رئيسه في دورة عادية مرة واحدة كل شهرين؛ ويمكنه الاجتماع في دورة غير عادية بطلب إما من رئيسه وإما من أغلبية أعضائه وإما من مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية، ويجري في كل اجتماع محضر يقيد في سجل خاص.

ملاحظة: يعد المجلس الطبي نظامه الداخلي ويصادق عليه أثناء اجتماعه الأول.

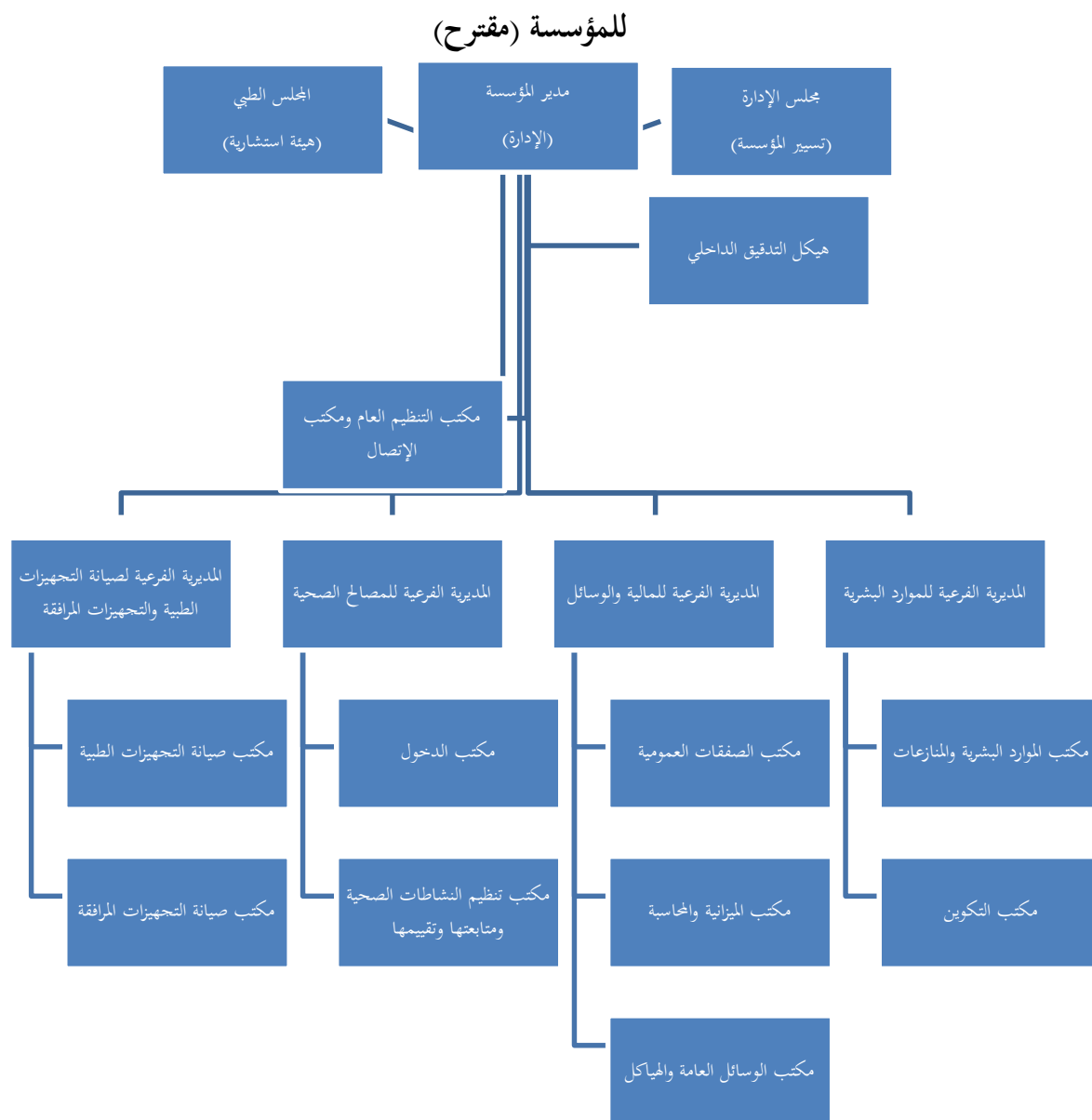
المبحث الثاني: نموذج مقترح للتدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الاستشفائية

انطلاقا لما نصت عليه المادة 325 من قانون الصحة 18-11 المؤرخ في 2 يوليو سنة 2018، التي أقرت بضرورة بل بوجوب قيام المؤسسات الصحية العمومية بتقييم داخلي لتسييرها ونشاطاتها وممارستها المهنية، ونتيجة هذه العملية هو إعداد تقرير تقييمي داخلي حسب المعايير والمناهج التي تحددها المصالح المختصة التابعة للوزارة المكلفة بالصحة، يساعد على إبداء الرأي فيما يخص تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة وإدارة المخاطر التي تتعرض لها. ونظرا لكون المؤسسات الصحية العمومية بالجزائر تعاني كثيرا من ضعف أنظمة الرقابة الداخلية بها، وكثرة المخاطر خصوصا في ظل الأزمات الأخيرة كجائحة كوفيد 19، يستلزم هذا استحداث وإنشاء هيكل للتدقيق الداخلي بهذه المؤسسات لتقديم توصيات واقتراحات بهذا الشأن، مع تحديد موضعه ضمن هيكل التنظيم الداخلي بالمؤسسة، وكذلك تشكيلته أي الافراد المكونة لهذا الهيكل، ثم أخيرا تحديد أنواع التدقيق الداخلي والمجالات الرئيسية لمهمة التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الاستشفائية.

المطلب الأول: إنشاء هيكل التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الاستشفائية

يعتبر إنشاء هيكل للتدقيق الداخلي بالمؤسسة النواة الأولى للقيام بمهمة التدقيق الداخلي، هذا الهيكل يجب أن يتمتع باستقلالية تامة، وكاقتراح يجب أن يدرج ضمن الهيكل التنظيمي الداخلي بالمؤسسة ويتبع إداريا مباشرة لمدير المؤسسة ووظيفيا للجنة التدقيق التي استحدثتها هو أكثر من ضروري، وتدرج ضمن هيكل التسيير بالمؤسسة وتتبع فنيا لمجلس الإدارة حسب الشكل أدناه، هذا الموقع أو الموضع يمكن الهيكل من أداء مهامه بشكل حر وإبداء رأيه حول نشاطات وأعمال المديرات الفرعية والمكاتب الملحقة بالمدير دون أي سلطة وضغوطات من أي مدير فرعي أو رئيس مكتب.

الشكل 4-4 موضع هيكل التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي الداخلي وهيكل التسيير والاستشارة



المصدر: مقترح من إعداد الباحث تكملة للهيكل التنظيمي الداخلي للمؤسسة المنجز طبقا للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 20 ديسمبر 2009 والمحدد للتنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية.

المطلب الثاني: تشكيلة هيكل التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الاستشفائية

قصد تأدية المهام المرتبطة بالتدقيق الداخلي للمؤسسة وطبقا للمعايير الدولية للممارسات المهنية لمهنة التدقيق الداخلي، يجب على الأقل أن تتكون خلية التدقيق بالمؤسسة من مجموعة من الإطارات البشرية التي تتمتع بالمؤهلات العلمية والمهنية، وخبرة كافية في التدقيق، وذلك لضمان إنجاز هذه المهام، ويكون حجم هيكل التدقيق وعدد افراده حسب حجم المهمات والعمل، وعليه نقترح التشكيلة التالية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 4-1 تشكيلة هيكل التدقيق الداخلي بالمؤسسة (مقترح)

الوظيفة	الرتبة	نمط العمل	أسباب الاختيار	ملاحظة
رئيس الهيكل	متصرف رئيسي لمصالح الصحة على الأقل، مع خبرة لا تقل عن 5 سنوات	توقيت كامل	حيازة شاغلي هذه الرتبة شهادة تكوين متخصص في التسيير الاستشفائي، بالإضافة إلى الخبرة في الميدان المشترطة	
مدققين داخليين إداريين	متصرف إداري على الأقل متحصل على شهادة جامعية في المحاسبة والتدقيق وله خبرة في التدقيق	توقيت كامل	التكوين الجامعي في المحاسبة والتدقيق يساهم في ضمان أداء المهام ضمن برنامج التدقيق الداخلي المسطر لهم	ضرورة إجراء المعنيين لتركيب ميداني بالمؤسسة
أطباء مدققين داخليين	طبيب رئيسي في الصحة العمومية على الأقل له خبرة في التدقيق الصحي	توقيت كامل	قصد التكفل بالتدقيق الداخلي للجانب الصحي	
مرضين مدققين داخليين	مرض ممتاز في الصحة العمومية له خبرة في التدقيق الصحي	توقيت كامل	قصد التكفل بالتدقيق الداخلي في الجانب التقني-الإداري (أي مهام مشتركة بين الرعاية الصحية والمناجمت الاستشفائي)	
معلوماتين مدققين داخليين	مهندس دولة رئيسي في الإعلام الآلي على الأقل له خبرة في تدقيق الإعلام الآلي	توقيت كامل	قصد التكفل بالتدقيق الداخلي في جانب الإعلام الآلي (التدقيق الإلكتروني)	

المصدر: مقترح منجز من طرف الباحث.

- كما يمكن الاستعانة بكل موظف يرى هيكل التدقيق الداخلي بأن خدماته مهمة ضمن أعمالها، ويتم إنشاؤه بواسطة مقرر تسخيرة من صاحب سلطة التعيين (مدير المؤسسة)، بعد أخذ رأي مجلس الإدارة (سلطة التعيين والفصل لأفراد هيكل التدقيق الداخلي) ورأي لجنة التدقيق التي يتبع لها وظيفيا كلما استدعت الضرورة لذلك.
- قصد ضمان استقلالية هيكل التدقيق، لابد أن يكون تابعا هيكليا إلى مدير المؤسسة ووظيفيا إلى لجنة التدقيق، وأن تكون له استقلالية تامة في الموارد، الإدارة والحكم، وأن يكون له ميثاقا مصادق عليه من الإدارة العليا بعد أخذ رأي لجنة التدقيق.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي والمجالات الرئيسية لمهمة التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الاستشفائية

أولاً: أنواع التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الاستشفائية

أنواع التدقيق الداخلي الممكن تطبيقها بالمؤسسات العمومية الاستشفائية يمكن تلخيصها في الجدول

التالي:

الجدول 2-4 أنواع التدقيق الداخلي الممكن تطبيقها بالمؤسسة

نوع التدقيق الداخلي	الطرق والوسائل المتبعة
1- التدقيق المالي والمحاسبي	- الفحص الكامل والمنظم للحسابات والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات ولتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى (المجال التقليدي للتدقيق الداخلي)؛ - التحقق من وجود الأصول وحمايتها من الضياع والاختلاس؛ - فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛ - 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؛ - التدقيق في تأشيريات الهيئات الرقابية (المراقب المالي، المحاسب العمومي، مفتشية الوظيفة العمومية)؛ - التدقيق على مشروعية النفقات والإيرادات.
2- التدقيق التشغيلي	- تدقيق منتظم لأنشطة المؤسسة ومدى تحقيق الأهداف المرجوة منها وذلك بغرض تحسين الأداء وتحديد الفرص المتاحة لتحسين هذا الأداء ووضع التوصيات اللازمة لذلك أو اتخاذ تصرفات أخرى؛ - التأكد من سير المؤسسة حسب الأنظمة والقوانين؛ - تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، والمساعدة في تحسين القانون الداخلي؛ - التأكد من أن المهام منفصلة بشكل جيد والتنسيق بين المديرين قائم بشكل فعال (تقييم الهيكل التنظيمي)؛ - تقييم أنشطة الشراء والتخزين وتقديم الخدمات والرقابة والصيانة... وغيرها، وكذلك عملية الجرد؛ - تقييم استخدام وإدارة الموارد البشرية والمادية؛ - التدقيق الصحي مع مفتشي الصحة. - ويتضمن التدقيق التشغيلي على سبيل المثال تدقيق المجالات التالية: - تدقيق نظم المعلومات (التدقيق الإلكتروني). - تدقيق الأداء أو التدقيق الإداري. - تدقيق الالتزام (الامتثال).

المصدر: مقترح منجز من طرف الباحث.

ثانيا: المجالات الرئيسية لمهمة التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الاستشفائية

- انطلاقا مما سبق ذكره في أنواع التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الاستشفائية يمكن حصر أهم مجالات التدقيق الداخلي بهاته المؤسسات فيما يلي:
- تدقيق الهيكل التنظيمي وتوزيع المسؤوليات والمهام؛
 - تدقيق الموارد البشرية (التوظيف، التكوين، الأجور، التأمين والجانب الاجتماعي...)
 - تدقيق النفقات (تدقيق الصفقات العمومية، تدقيق وظيفة التمويل (عمليات الشراء، الاستلام، التخزين، التوزيع)،
 - تدقيق الدورة المستندية للفواتير وتسديداتها وللخدمات وتحصيل قيمها، تدقيق الحسابات (الحساب الإداري والوضعية المالية)، التدقيق والتحقق من أصول وممتلكات المؤسسة-الجرد-؛
 - تدقيق تسيير المنتجات الصيدلانية؛
 - تدقيق تسيير النفايات الاستشفائية وخطرها على البيئة والمجتمع؛
 - تدقيق الصيانة؛
 - تدقيق نظم المعلومات.

المبحث الثالث: منهجية وآليات تنفيذ مهمة التدقيق بالمؤسسات العمومية الإستشفائية

- تبعاً للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، ينظم هيكل التدقيق سيرورة (منهجية) مهمة التدقيق الداخلي بالمؤسسة كمايلي:
- مرحلة التحضير أو التخطيط: وتتضمن عقد الجلسة الافتتاحية لتجسيد البداية الرسمية للمهمة، جمع المعطيات والمعلومات وتحليلها، تحديد وتقييم المخاطر، تقييم نظام الرقابة الداخلية، المصادقة على مرجعية التدقيق، تحديد أهداف التدقيق الداخلي ونطاق العمل، إعداد برنامج العمل، ضبط الميزانية، المصادقة على تنظيم المهمة والموافقة رسمياً على برنامج العمل.
 - مرحلة التنفيذ: وتتضمن عقد اجتماع بدء مرحلة التنفيذ وتجسيد البداية الرسمية لإنجاز المهمة، جمع المعلومات وتجميع أدلة التدقيق، المصادقة على أدلة التدقيق، تحليل الأسباب باستخدام مخطط السبب / التأثير وإعداد التوصيات والإجراءات التصحيحية وتوثيق ملاحظات التدقيق باستخدام بطاقة الملاحظة، عقد أو إجراء الاجتماع الختامي.
 - مرحلة التبليغ: وتتضمن وضع الصيغة النهائية لخطة العمل وتوثيق طرق التنفيذ التشغيلي للإجراءات التصحيحية، تحرير التقرير وتوثيق النتائج النهائية والرسمية لعملية التدقيق الداخلي لتوزيعها على عملاء المهمة، المصادقة على التقرير أي الموافقة رسمياً على تقرير التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: مرحلة تحضير المهمة

تتم هذه المرحلة من خلال:

- 1- تحديد أهداف ونطاق المهمة من طرف مديري المؤسسات بإدراجها في رسالة المهمة التي تسلم لهيكل التدقيق الداخلي بعد الموافقة عليها (أو وفقاً لبرنامج التدقيق الذي يعده هيكل التدقيق سنوياً أو لعدة

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

سنوات ويوافق عليه مدراء المؤسسات)، وبالتالي البدء في مهمة التدقيق الداخلي باختيار المديرية الفرعية أو المصلحة أو النشاط الذي يخضع للتدقيق الداخلي، ويمكن أن يكون الاختيار بناء على طلب الوصاية (الوزارة أو مديرية الصحة) أو مجلس الإدارة أو مدير كل مؤسسة. فيما يلي نموذج مقترح لرسالة المهمة يتضمن أهداف ونطاق المهمة:

من السيد مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية إلى السيد:

مسؤول خلية التدقيق الداخلي بالمؤسسة

الشلف

الموضوع: التدقيق الداخلي على أنشطة وعمليات المؤسسة

سيدي،

في إطار إعداد مقترح لإدراج التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية للصحة، وقصد القيام بعملية تدقيق داخلي تجريبية على أنشطة وعمليات المؤسسة وفقاً لخطة التدقيق المنجزة، والتي تمتد من 02 جانفي 2022 إلى 09 مارس 2023، أطلب منكم القيام بمهمة تدقيق داخلي (افتراضي) لأنشطة وعمليات المؤسسة، وتهدف المهمة إلى تقييم المخاطر المتعلقة بالأنشطة والعمليات ومدى ملاءمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، للسنوات الثلاثة السابقة (2021/2020/2019).

سيغطي التقييم الجوانب التالية: -الامتثال للقوانين واللوائح والعقود؛ -موثوقية المعلومات المالية والتشغيلية؛ -كفاءة العمليات.

يشمل التدقيق الداخلي المجالات التالية: - تدقيق الهيكل التنظيمي وتوزيع المسؤوليات والمهام؛ - تدقيق الموارد البشرية (التوظيف، التكوين، الأجور، التأمين والجانب الاجتماعي...)؛ - تدقيق النفقات (الصفقات العمومية؛ تدقيق وظيفة الترميم (عمليات الشراء، الاستلام، التخزين، التوزيع)؛ تدقيق الدورة المستندية للفواتير وتسديدها والخدمات وتحصيل قيمها؛ تدقيق الحسابات (الحساب الإداري وحساب التسيير)؛ التدقيق والتحقق من أصول وممتلكات المؤسسة؛ - تدقيق تسيير المنتجات الصيدلانية؛ - تدقيق تسيير النفايات الاستشفائية وخطرها على البيئة والمجتمع؛ - تدقيق الصيانة؛ - تدقيق نظم المعلومات.

تحت مسؤوليتي، تلعب أنت وأعضاء الخلية دوراً رئيسياً في التحسين المستمر لأنشطتنا.

في هذا الصدد، سيتم وضع الحلول الواقعية التي تجعل من الممكن التعامل مع أي اختلالات نوصي بتوجيه اقتراحات بالشراكة مع أعضاء المؤسسة لمعالجتها.

في نهاية هذا التقييم، سيتم كتابة تقرير مفصل فيه نقاط القوة والاختلالات الملاحظة في أنشطة وعمليات المؤسسة، بالإضافة إلى خطة العمل التي ستعدونها لتصحيح هذه الأخيرة، وسيتم إرسال التقرير لمصالحنا، الذي يهدف إلى تلخيص توصيات للتحكم في المخاطر التي تتعرض لها أنشطة وعمليات المؤسسة.

الشروع في هذه المهمة سيكون محل اجتماع افتتاحي سيسمح لنا بتجسيد البداية الرسمية للمهمة وشرح محتواها وطرائقها.

في انتظار ذلك، نشكركم لتعاونكم ونرجو منكم قبول تحياتنا الخالصة.

الشلف في: 02 جانفي 2022

إمضاء مدير المؤسسة

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- 2- عقد الجلسة الافتتاحية لتحسيد البداية الرسمية للمهمة وشرح محتواها وطرائقها على مديري ومسؤولي الهيئة المدققة الذين بدورهم يجيبون عن بعض أسئلة هيكل التدقيق الداخلي المتعلقة بالمهمة، حيث يتم تقديم ميثاق التدقيق وقسم التدقيق والمدققين وعرض أهداف ونطاق المهمة، وكذلك عرض منهجية تنفيذ المهمة، وفي نهاية الجلسة يتم إعداد جدول المهمة وتحديد المواعيد الأولى.
 - 3- تقوم الخلية بجمع المعطيات والمعلومات وتحليلها وتحديد العمليات وأهدافها قصد تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية، بحيث يمكن أن تتعلق المؤشرات بالتكلفة والجودة والمواعيد النهائية والامتثال.
 - 4- تحديد وتقييم المخاطر أي عمل جرد للأحداث التي يمكن أن تمنع تحقيق أهداف المؤسسة الخاضعة للتدقيق الداخلي، وقياس احتمالية حدوثها وتأثيرها.
 - 5- يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال تحديد الضوابط الرئيسية الموجودة وتقييم تصميم نظام التحكم في المخاطر.
 - 6- التحقق من المرجع الذي سيتم من خلاله تقييم نظام الرقابة الداخلية خلال المهمة تتم المصادقة على مرجعية التدقيق من طرف الهيئة المدققة قصد إضفاء الطابع الرسمي عليه.
 - 7- تحديد أهداف التدقيق الداخلي ونطاق العمل الذي يتعين القيام به في الميدان.
 - 8- إعداد برنامج العمل بتحديد إجراءات التدقيق التي ستحقق أهدافه.
 - 9- ضبط الميزانية (الموارد اللازمة والمتاحة) وتخصيص الموارد اللازمة لتنفيذ برنامج العمل.
 - 10- المصادقة على تنظيم المهمة والموافقة رسمياً على برنامج العمل.
- تبعاً لمضمون الخطوات العشر السابقة، تم الاتفاق على تحديد مجالات التدقيق الداخلي التي سيتم إجرائها بالمؤسسات محل الدراسة، كما تم تحديد مسار عملية التدقيق الداخلي الخاصة بكل مجال، وكذلك تحديد نقاط الضعف والمخاطر المحتملة، والاتفاق على برنامج العمل النهائي كما يلي:

- 1- تدقيق الهيكل التنظيمي وتوزيع المسؤوليات والمهام.
- 2- تدقيق الموارد البشرية (التوظيف، التكوين، الأجور، التأمين والجانب الاجتماعي...).
- 3- تدقيق النفقات (الصفقات العمومية؛ وظيفة التموين (عمليات الشراء، الاستلام، التخزين، التوزيع)؛ تدقيق الدورة المستندية للفواتير وتسديدها وللخدمات وتحصيل قيمها؛ تدقيق الحسابات (الحساب الإداري وحساب التسيير)؛ التدقيق والتحقق من أصول وممتلكات المؤسسة -الجرد-).
- 4- تدقيق تسيير المنتجات الصيدلانية.
- 5- تدقيق تسيير النفايات الاستشفائية وخطرها على البيئة والمجتمع.
- 6- تدقيق الصيانة.
- 7- تدقيق نظم المعلومات.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

1- تدقيق الهيكل التنظيمي وتوزيع المسؤوليات والمهام

مسار عملية التدقيق الداخلي الخاصة بالهيكل التنظيمي وتوزيع المسؤوليات والمهام وتحديد نقاط الضعف والمخاطر

المحتملة:

المسار	نقاط الضعف والمخاطر المحتملة
1- تدقيق الهيكل التنظيمي	- التناقض الذي يمكن ملاحظته بين الهيكل التنظيمي المعمول به على مستوى الهيئة المدققة والهيكل التنظيمي الرسمي. - وجود بعض الهياكل غير مشغلة، على مستوى الهيكل التنظيمي المعمول به - عدم وجود دليل تنظيمي وجهل الموظفين بالهيكل التنظيمي للمؤسسة
2- تدقيق الروابط الهرمية والوظيفية والعلاقات الخارجية	- تداخل وخط في التسلسل الإداري والوظيفي مما يؤدي إلى خلل في تنظيم المؤسسة. - تداخل في المسؤوليات والمهام وعدم اتساقها - مشاكل في العلاقات الوظيفية وتحمل المسؤوليات - عدم وجود هيكل في المؤسسة مكلف بضمان تسيير العلاقات الخارجية
3- تدقيق تحليل تفويضات السلطة / تفويضات التوقيع	- وجود تفويض للسلطة أو للتوقيع بدون أساس أو نص تشريعي وتنظيمي - تفويض للسلطة أو للتوقيع شفهي وليس مكتوب واسمي وغير محدد بوضوح من حيث الوقت والمهام - عدم تمتع المعني بتفويض السلطة أو التوقيع بجميع المهارات المطلوبة والسلطة اللازمة لإنجاز المهام المخصصة في إطار تفويض السلطة
4- تدقيق تحليل توزيع المناصب والمهام	- الإنجاز الجزئي و / أو غير الفعال للمهام والصلاحيات على مستوى مكونات الهيكل التنظيمي - تناقضات أو ازدواجية وتداخل في تنفيذ المهام والأنشطة - عدم تحديث التوصيف الوظيفي بانتظام للمهام والإجراءات وسوء توزيع الموارد البشرية والمادية على مختلف مكونات الهيكل التنظيمي
5- تدقيق تحليل الآليات الحالية (آليات التنسيق وآليات الاتصال)	- عدم التنسيق بين المهام وغياب هيكل مكلف بذلك - غياب وسائل الإعلام ووسائل الاتصال المتاحة لمختلف الهياكل الداخلية والخارجية

المصدر: من إعداد الباحث.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

برنامج التدقيق الداخلي الخاص بالهيكل التنظيمي وتوزيع المسؤوليات والمهام:

النشاطات	الأهداف	المخاطر	الإجراءات المتخذة لتحقيق الهدف	كيف؟ الاجراءات والأنشطة الواجب اتخاذها	من؟ تحديد المهام والمسؤولية	متى؟ زمن تحقيق الأهداف
تدقيق الهيكل التنظيمي.	التأكد من تطابق الهيكل التنظيمي المعمول به والهيكل التنظيمي الرسمي	عدم التطابق الذي ملاحظته بين الهيكل التنظيمي المعمول به على مستوى الهيئة المدققة والهيكل التنظيمي الرسمي.	- الإطلاع على النصوص القانونية والتنظيمية لتحديد الهيكل التنظيمي في المؤسسة.	- المطابقة بين الهيكل التنظيمي المعمول به والهيكل التنظيمي الرسمي.	المدقق (س)	سنة (6) أيام
التأكد أو ضمان أن كل مكونات الهيكل التنظيمي مشغلة	التأكد أو ضمان أن كل مكونات الهيكل التنظيمي مشغلة	وجود بعض الهياكل غير مشغلة، على مستوى الهيكل التنظيمي المعمول به	- الإطلاع على الهيكل (الهيكل التنظيمي) والمهام والصلاحيات والموظفين المخصصين لكل هيكل من الهيكل التنظيمي المعمول به.	- معاينة ومطابقة المهام والصلاحيات وتوزيع الموظفين المخصصين لكل هيكل من الهيكل التنظيمي المعمول به مع ما هو رسمي.	المدقق (س)	سبعة (7) أيام
التأكد من وجود دليل تنظيمي ونشره للموظفين	التأكد من وجود دليل تنظيمي ونشره للموظفين	تنظيمي وجعل الموظفين بالهيكل التنظيمي للمؤسسة	- الإطلاع على دليل تنظيم المؤسسة ونشراتها والقانون الداخلي للمؤسسة	- مطابقة القانون الداخلي للمؤسسة مع النصوص القانونية والتنظيمية	المدقق (س)	سبعة (7) أيام
تدقيق الروابط الهرمية والوظيفية والعلاقات الخارجية.	تحديد وتمثيل العلاقات الهرمية وحتى الوظيفة	تداخل وخلط في التسلسل الإداري	الإطلاع على: • المخطط التنظيمي	مطابقة القرارات الإدارية مع المخطط التنظيمي	المدقق (س)	سبعة (7) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		بين مختلف الجهات الفاعلة ومكونات الهيكل التنظيمي. تحديد الروابط الهرمية التي تنطوي على تعريف للتبعية بين العناصر المختلفة. تحديد الروابط الوظيفية بين الهياكل المختلفة للهيكل التنظيمي المعمول به. التأكد من وجود هيكل على المستوى التنظيمي مكلف بالعلاقات الخارجية (مع وكالات أو شركاء آخرين).	والوظيفي مما يؤدي إلى خلل في تنظيم المؤسسة. تداخل في المسؤوليات والمهام وعدم اتساقها. مشاكل في العلاقات الوظيفية وتحمل المسؤوليات. عدم وجود هيكل في المؤسسة مكلف بضمان تسيير العلاقات الخارجية.	للهيكل (التنظيم) المعني ، • وصف المهام والمسؤوليات الرئيسية لكل مكون من مكونات الهيكل التنظيمي، • وصف طرق عمل المنظمة، • وصف تنظيم إجراءات الإدارة،	للهيكل وتطابق التعينات والتوجيهات مع المهام الموكلة وصحتها	تدقيق تحليل تفويضات السلطة / تفويضات التوقيع. التأكد من أن النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتنظيم الهيكل المعني تنص على تفويض السلطة	وجود تفويض للسلطة أو للتوقيع بدون أساس أو نص تشريعي وتنظيمي. الإطلاع على مقررات التفويض وفحص حيثياتها. مطابقة محتوى مقررات التفويض مع النصوص القانونية والتنظيمية.	المدقق (س)	يومان (2)

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

				وتفويض التوقيع. التأكد من أن تفويض السلطة أو التوقيع رسمي ومكتوب واسمي ومحدد بوضوح من حيث الوقت والمهام.	تفويض للسلطة أو للتوقيع شفهي وليس مكتوب واسمي وغير محدد بوضوح من حيث الوقت والمهام.
				التأكد من تمتع المعني بتفويض السلطة أو التوقيع بجميع المهارات المطلوبة والمطلوبة والسلطة اللازمة لإنجاز المهام المخصصة في إطار تفويض السلطة.	عدم تمتع المعني بتفويض السلطة أو التوقيع بجميع المهارات المطلوبة والمطلوبة والسلطة اللازمة لإنجاز المهام المخصصة في إطار تفويض السلطة.
تدقيق تحليل توزيع المناصب والمهام.	التأكد من قدرة المنظمة على إنجاز كل مهامها وفعاليتها.	التأكد من أن مكونات الهيكل التنظيمي تعمل وتشتغل وفق الأوصاف الرسمية للمهام والتأكد من إضفاء الطابع الرسمي	الإيجاز الجزئي و / أو غير الفعال للمهام والصلاحيات على مستوى مكونات الهيكل التنظيمي. تناقضات أو ازدواجية وتداخل في تنفيذ المهام والأنشطة.	الإطلاع على تقارير النشاط ووصف المهام والمسؤوليات الرئيسية لكل مكون من مكونات الهيكل التنظيمي	تقييم نسبة إنجاز المهام وشموليتها لكل الأنشطة والأعمال
خمس (5) أيام	المدقق (س)				

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

				على الأنشطة. التأكد من تحديث أساليب التنظيم بين الوحدات المختلفة التي يتألف منها الهيكل التنظيمي واختيار توزيع الموارد البشرية والمادية المطبقة بين هذه الوحدات المختلفة.	
تدقيق تحليل الآليات الحالية (آليات التنسيق وآليات الاتصال).	التأكد من أن المهام التي يجب أداؤها في المنظمة منسقة وإبراز طرق تنسيق هذه المهام بين مختلف الجهات الفاعلة في المنظمة. التأكد من ضمان الإعلام والاتصال بين مختلف الفاعلين في المنظمة وخارجها.	عدم التنسيق بين المهام وغياب هيكل مكلف بذلك. غياب وسائل الإعلام ووسائل الاتصال المتاحة لمختلف الهياكل الداخلية والخارجية.	الإطلاع على محاضر الاجتماعات وكيفية تنظيم الأعمال والأنشطة الإطلاع على خطة الاتصال	تقييم آليات التنسيق ووتيرة ودورية وانتظام الاجتماعات معاينة كيفية استغلال وسائل الإعلام والاتصال وإمكانية الوصول إلى دعائم الاتصال الداخلي بالمؤسسة (لوحة إعلانات، انترانات، الإنترنت، والمذكرات،	المدقق (س) سبعة (7) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

						والمجلات الداخلية، والاجتماعات الإعلامية) من طرف جميع الموظفين.

المصدر: من إعداد الباحث.

2- تدقيق الموارد البشرية (التوظيف، التكوين، الأجور، التأمين والجانب الاجتماعي...)

مسار عملية التدقيق الداخلي الخاصة بوظيفة تسيير الموارد البشرية وتحديد نقاط الضعف والمخاطر المحتملة:

المسار	نقاط الضعف والمخاطر المحتملة
تدقيق إجراءات التوظيف	- عدم احترام إجراءات التوظيف - توظيف أكثر من اللازم أو أقل من اللازم - توظيف غير كفء.
تدقيق إجراءات التثبيت والتسجيل	- ترسيم غير قانوني (موظف لم يستوفي الشروط القانونية للتسجيل). - عدم التسجيل في الوقت القانوني المحدد (تأخر) بسبب: نسيان، تعسف، تأخر في عقد اجتماعات اللجان للتسجيل، عدم وجود اللجان.
تدقيق نظام تقييم الموظفين	- عدم وجود نظام تقييم للموظفين يسمح بتقييم قدراتهم وكفاءتهم في أداء العمل الموكل إليهم. - التعسف في تقييم الموظفين وعرقلة مساهمهم المهني. - تقييم سيء للموظفين ما يؤدي إلى تثبيطهم ونفورهم من العمل (عكس تحفيزهم)
تدقيق التكوين	- عدم تحديد الاحتياجات التكوينية بدقة ووفقا لخطة التكوين. - عدم تماشي إجراءات التكوين مع الاحتياجات المحددة. - عدم فعالية وكفاءة التكوينات المبرمجة. - عدم تنفيذ برامج التكوين المسطرة. - عدم كفاية الاعتمادات المالية المرصودة لتغطية تكاليف التكوين. - عدم وجود جهة أو خلية متابعة وتحديد احتياجات التكوين. - عدم استفادة كل الموظفين من تكوينات (حصر التكوينات لفئة معينة فقط)
تدقيق نظام تسيير المسار المهني (الترقية والتقدم)	عدم ترقية الموظفين المستوفين للشروط القانونية (الترقية في الدرجة والترقية في الرتبة). ترقية موظف لا تتوفر فيه الشروط القانونية للترقية (الأقدمية المطلوبة مثلا، عدم وجود مناصب مالية للترقية، عدم الإدراج في المخطط).
تدقيق نظام إدارة الوقت (الغياب والتأخر)	- عدم وجود نظام لضبط وقت حضور الموظفين. - عدم إبلاغ المديرين التنفيذيين بالغياب غير المصرح به (أو غير المبرر).
تدقيق نظام الرواتب والأجور	- عدم انتظام دفع الرواتب والأجور في مواعيدها.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- عدم دفع راتب موظف بسبب النسيان مثلاً. - التأخر في إنجاز المصفوفة الاجرية وبالتالي تأخر دفع الأجور للموظفين. - عدم خصم من الراتب لبعض الموظفين في حالة وجود مقررات خصم.	
-عدم وجود تمثيل نقابي لضمان الاتصال مع الإدارة لطرح المشاكل والانشغالات الخاصة بالموظفين. - الإضرابات والنزاعات. - عدم تحفيز العمال والاهتمام بشؤونهم الاجتماعية.	تدقيق نظام علاقات العمل والخدمات الاجتماعية

المصدر: من إعداد الباحث.

برنامج التدقيق الداخلي الخاص بوظيفة تسيير الموارد البشرية

النشاطات	الأهداف	المخاطر	الإجراءات المتخذة لتحقيق الهدف	كيف؟ الاجراءات والأنشطة الواجب اتخاذها	من؟ تحديد المهام والمسؤولية	متى؟ زمن تحقيق الأهداف
1-تدقيق إجراءات التوظيف	-التأكد من احترام إجراءات التوظيف -التأكد من توظيف العدد المحتاج له بدقة (تحديد الاحتياجات بدقة) -التأكد من كفاءة عملية التوظيف	- عدم احترام إجراءات التوظيف (إلغاء عملية التوظيف مثلاً). - توظيف أكبر أو أقل من اللازم - توظيف غير كفء.	- الإطلاع على الإجراءات القانونية المعمول بها في التوظيف. - الإطلاع على عينة من ملفات التوظيف لسنوات سابقة (مع تتبع كل إجراءات ومراحل التوظيف). - الإطلاع على المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية ومدونة المناصب المالية. - الإطلاع على طلبات الاحتياج الواردة من المصالح	- المقارنة بين الإجراءات المنصوص عليها قانوناً وتلك المتبعة فعلاً. - مقارنة طلبات الاحتياج من المصالح مع عمليات التوظيف المبرجة في المخطط. - مقارنة عمليات التوظيف المنجزة فعلاً مع ما هو مخطط أو المبرجة في المخطط.	المدقق (س)	سبعة (7) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

			والمكاتب. - الإطلاع على بطاقات توزيع الموظفين في المؤسسة.			
2-تدقيق إجراءات التثبيت والترسيم	-التأكد من ترسيم كل الموظفين المستوفين للشروط القانونية وفي الوقت المحدد قانونا	- ترسيم غير قانوني (موظف لم يستوفي الشروط القانونية للترسيم). - عدم الترسيم في الوقت القانوني المحدد (تأخر) بسبب: نسيان، تعسف، تأخر في عقد اجتماعات اللجان للترسيم، عدم وجود اللجان.	- فحص ملفات الموظفين والملفات الفردية للتمكن من تقييم إجراءات تقييم المجندين الجدد. - تقييم إحصاءات التثبيت، ودوران الموظفين حسب الفئة، والتكوين، الأولى، والخبرة، والمؤهلات، وتاريخ ومكان التوظيف، والمنشأ الجغرافي، والقسم الذي بدأ فيه الموظف الجديد حياته المهنية، وما إلى ذلك؛ - الإطلاع على مقررات إنشاء اللجان الخاصة بالترسيم وتحديد لها. - الإطلاع على محاضر اجتماع لجان الترسيم	- استخراج قائمة المترشحين المستوفين للشروط القانونية للترسيم بقائمة من تم ترسيمهم فعلا وفقا لمحاسن لجان الترسيم. - معاينة وجود بطاقات تقييم المترشحين قبل ترسيمهم، واستكمالها للفترة القانونية للترسيم.	المدقق (س)	خمس (5) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

3-تدقيق نظام تقييم الموظفين	- التأكد من وجود عملية تقييم للموظفين وإمكانية تطبيقها. - التأكد من مدى ملائمة أساليب التقييم المعمول بها وموضوعيتها (الخصائص ومعايير التقييم المرتبطة بالوظيفة والشخص مع تحديد مستوى المتطلب). - التأكد من التطبيق العادل والموضوعي لعملية التقييم.	- عدم وجود نظام تقييم للموظفين يسمح بتقييم قدراتهم وكفاءتهم في أداء العمل الموكل إليهم. - التعسف في تقييم الموظفين وعرقلة مسارهم المهني. - تقييم سيء للموظفين ما يؤدي إل تثبيطهم ونفورهم من العمل (عكس تحفيزهم)	-الإطلاع على الإجراءات الرسمية والمفصل لتقييم الموظفين، فحص استبيانات التقييم ومذكرة تفسيرية حول شروط استخدامها، فحص قاعدة بيانات الموظفين، - الإطلاع على مرجعية الوظائف والكفاءات إن وجد -معaine بطاقات المناصب. -معaine بطاقات تنقيط الموظفين.	- مطابقة المعايير القانونية المعتمدة في تقييم الموظفين مع المعمول بها في المؤسسة. - التأكد من وجود تأشيرات وامضاءات المسؤولين المهرمين المباشرين للموظف على بطاقات التنقيط والتقييم.	المدقق (س) سبعة (7) أيام
4-تدقيق التكوين	•التأكد من تحديد الاحتياجات التكوينية وأخذها في الاعتبار عند تطوير خطة التكوين، •التأكد من أن إجراءات التكوين المقدمة تماشى مع المحددة وتفي	- عدم تحديد الاحتياجات التكوينية بدقة ووفقا لخطة التكوين. - عدم تماشي إجراءات التكوين مع المحددة.	•الإطلاع على المرسوم المتعلق بالتكوين. •فحص كل من: خطة التكوين، خطة تنمية الموارد البشرية إن وجدت، الخطة الرئيسية للتكوين، إن وجدت، دلائل التكوين إذا	- مطابقة خطط وبرامج التكوين المسطرة مع التي تم إنجازها. - تحليل تطور ميزانية أو تكاليف التكوين عبر عدة سنوات. - مطابقة التكوينات المنجزة بمحاضر النجاح	المدقق (س) تسعة (9) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		بشكل كامل بتطلعات الموظفين المعنيين، • التأكد من أن التكوين المقدم قد ساهم في: -زيادة فعالية وكفاءة المنظمة (الأداء ، الجودة ، التنوع ، إلخ) -زيادة معرفة ومهارات الموظفين على جميع مستويات المنظمة ، -تعزيز إمكانات الموظفين في تكيفهم مع العمل ، أثناء التغييرات في أساليب العمل (إدخال تكنولوجيا المعلومات) وفي سياق تطورهم الوظيفي. • تقييم مخرجات التكوين وتأثير التكوين على الموظفين. • يحدد تدقيق التكوين ما إذا كان: -تنفيذ وتطبيق سياسة التكوين والإجراءات ذات	- عدم فعالية وكفاءة التكوينات المبرجة. - عدم تنفيذ برامج التكوين المسطرة. - عدم كفاية الاعتمادات المالية المرصودة لتغطية تكاليف التكوين. - عدم وجود جهة أو خلية لمتابعة وتحديد احتياجات التكوين. - عدم استفادة كل الموظفين من تكوينات (حصر التكوينات لفئة معينة فقط)	كانت موجودة، • فحص ميزانية التكوين (أكثر من 3 سنوات) ، • الإطلاع على تقارير تقييم عمل التكوين ، • حالة تنفيذ ميزانية التكوين (أكثر من 3 سنوات) ، • الإطلاع على القوانين الأساسية للموظفين ، • الإطلاع على المذكرات المتعلقة بالتكوين.	النهائية في التكوينات.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

					الصلة، -تحقيق النتائج المتوقعة، -يتم استخدام الموارد بكفاءة، -وما إذا كانت العناصر المذكورة أعلاه متوافقة مع الأنظمة الأخرى المعمول بها في المنظمة.	
سبعة (7) أيام	المدقق (س)	- فحص جداول الترقية في الدرجة الجماعية على أساس تصنيفات الموظفين - فحص محاضر اجتماع اللجان الإدارية المشتركة لإصدار رأي حول جداول الترقية في الدرجة الجماعية والتأكد من إعداد الجداول وتوقيع المحاضر من طرف اللجان. • التحقق من صحة الجداول طبقا للقوانين (جعل جداول الترقية في الدرجة الجماعية نهائية). - التحقق من أن	•الإطلاع على خطة تنمية الموارد البشرية إن وجدت، •الإطلاع على القوانين الأساسية للموظفين، •الإطلاع على قانون "الإطار للترقية"، •الإطلاع على المذكرات المتعلقة بتسيير المسار المهني (الترقية في الرتبة، الترقية في الدرجة... إلخ)، •الإطلاع على محاضر اللجان (المشتركة وغيرها) للفترة المختارة، •الإطلاع على	- عدم ترقية الموظفين المستوفين للشروط القانونية (الترقية في الدرجة والترقية في الرتبة). - ترقية موظف لا تتوفر فيه الشروط القانونية للترقية (الأقدمية المطلوبة مثلا، عدم وجود مناصب مالية للترقية، عدم الإدراج في المخطط).	•التأكد من وضع جداول للترقية في الدرجة على أساس تصنيفات الموظفين. • التأكد من الترقية في الرتبة على أساس الشهادة لكل الموظفين المستوفين للشروط. • التأكد من الترقية في الرتبة على أساس الامتحان المهني لكل الموظفين المستوفين للشروط. • التأكد من الترقية في الرتبة على أساس الاختيار لكل الموظفين المستوفين	5-تدقيق نظام تسيير المسار المهني (الترقية في الدرجة والترقية في الرتبة)

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		ملف الترقية في الرتبة قد تم تجميعه، وأنه يحتوي على المستندات الإدارية الضرورية، ومطابقته لمدونة المناصب المالية وللمخطط.	جداول الترقية في الدرجة (للفترة المختارة). • الإطلاع على مدونة المناصب المالية • الإطلاع على المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية		للشروط. • التأكد من استيفاء المقبولين للشروط القانونية للترقية بمختلف أنواعها. • التأكد من أن المناصب المالية في إطار الترقية قد تم حجزها حصرياً لتسوية الموظفين الذين تمت ترقيتهم.	
6-تدقيق نظام إدارة الوقت (الغياب والتأخر) أو حركة الموظفين	المدقق (س)	خمسة (5) أيام	• التأكد من أن ممارسات الإدارة من حيث ضبط وقت حضور الموظفين متوافقة مع الإجراءات القانونية. - فحص سجلات الحضور اليومي ومطابقتها مع التقارير والإجراءات المتخذة.	• الإطلاع على القوانين خصوصاً ما يتعلق بمواقيت العمل ومتابعة حركة الموظفين ، • الإطلاع على المذكرات والتعاميم المتعلقة بإدارة الوقت (الغياب والتأخير) ، • الإطلاع على تاريخ حالات الغياب المبلغ عنها أو المسجلة ، • متابعة حالة الغياب بحكم طبيعتها (مصرح به ، مرض ، ... إلخ) ، • الإطلاع على	- عدم وجود نظام لضبط وقت حضور الموظفين. - عدم إبلاغ المديرين التنفيذيين بالغياب غير المصرح به (أو غير المبرر).	• التأكد من وجود نظام لضبط وقت حضور الموظفين. • التأكد من أن الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية تتلقى سجلات الحضور للموظفين التي تم إنشاؤها بواسطة هذا النظام. • التأكد من إبلاغ المديرين التنفيذيين بالغياب غير المصرح به (أو غير المبرر). • التأكد من اتخاذ إجراءات تأديبية بحق من يرتكب أو يعاود ارتكاب المخالفة (تأخرات،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

	غيابات غير مبررة).	عينه من قوائم الحضور إن وجدت.			
7-تدقيق نظام الرواتب والأجور	- التأكد من أن دفع الرواتب يتم بأشراف مدير القسم والتأكد من هوية مستلم الراتب. - التأكد من صحة حساب الرواتب ودفعها في موعدها. - التأكد من تسوية أو دفع المخلفات السابقة للرواتب والأجور. - التأكد من إجراء المطابقة الدورية بين أسماء وأعداد الموظفين بموجب قوائم الرواتب وسجلات الأفراد. - التأكد من وجود آليه تلتزم بها الهيئة بخصوص إعادة الرواتب غير المستلمة. - التأكد من مسك سجل للسيطرة على الاقتطاعات	•الإطلاع على قوائم الموظفين محينة. • الإطلاع على كشوف إعداد الرواتب. •الإطلاع على مدونة المناصب المالية. •الإطلاع على الميزانية.	- الفحص الاختباري لعدد من ملفات رواتب الموظفين للتأكد من جميع أمور التعيين والترافع والعاولة وغيرها قد جرى تسجيلها وفقاً للقوانين والتعليمات النافذة. - فحص طريقة إجراء تقييد الرواتب والأجور وطريقة صرفها والتأكد من صحة وسلامة التحاليل والخلاصات التي تجري عليها قيود الرواتب والأجور. - مقارنة وتحليل تطور الكتلة الأجرية على مدى الدورات السابقة إلى جانب تطورات التعدادات البشرية.	المدقق (س)	أربعة عشر (14) يوم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		ومتابعة تسديد تلك الاقتطاعات.			- مطابقة مقررات الخصم من الراتب مع حالة الرواتب المنجزة. - الإطلاع على أدلة الاثبات للتحقق من سلامة حسابات الرواتب والأجور.
8-تدقيق نظام علاقات العمل والخدمات الاجتماعية	- التأكد من وجود حوار مستمر مع الإدارة في إطار الحوار الاجتماعي مع الشركاء. - التأكد من فض النزاعات بطرق قانونية. - التأكد من التواصل مع الموظفين. - التأكد من تحفيز الموظفين وتحسين ظروف عملهم. - التأكد من تخصيص المؤسسة لميزانية للخدمات الاجتماعية وكفائتها لتحقيق أهدافها الاجتماعية.	- عدم وجود تمثيل نقابي لضمان الاتصال مع الإدارة لطرح المشاكل والانشغالات الخاصة بالموظفين. - الإضرابات والنزاعات. - عدم تحفيز العمال والاهتمام بشؤونهم الاجتماعية. - عدم ملائمة السياسة الاجتماعية لتوقعات العاملين.	- الإطلاع على ملف النقابات التي تمثل الموظفين والعمال. - الإطلاع على ملف الخدمات الاجتماعية	المدقق (س)	ثلاثة (3) أيام

المصدر: من إعداد الباحث.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

3- تدقيق النفقات (تدقيق الصفقات العمومية (تحديد الاحتياجات، إجراءات الصفقات العمومية)؛ وظيفة التموين (الطلبية، الاستلام، التخزين، التوزيع)؛ تدقيق الدورة المستندية للفواتير وتسديدها (إجراءات الدفع) وللخدمات وتحصيل قيمها؛ تدقيق الحسابات (الحساب الإداري وحساب التسيير)؛ التدقيق والتحقق من أصول وممتلكات المؤسسة (الجرد)).

مسار عملية التدقيق الداخلي الخاصة بالنفقات وتحديد نقاط الضعف والمخاطر المحتملة:

المسار	نقاط الضعف والمخاطر المحتملة
1- الصفقات العمومية (تحديد الاحتياجات)	- اقتناء الحاجات أكثر من اللازم - اقتناء الحاجات أقل من اللازم - اقتناء الحاجات دون استشارة الأطراف ذات المصلحة (صاحبة الاحتياج) - اقتناء الحاجات دون الجودة المطلوبة والوقت المحدد
2- الصفقات العمومية (إجراءات الصفقات العمومية)	- عدم احترام إجراءات الصفقات العمومية - دفاتر الشروط غير دقيقة
3- دراسة مدى كفاية الاعتمادات المالية مع الاحتياجات	- اقتناء الحاجات دون وجود تغطية مالية
4- مرحلة السلع في السوق	- عدم توفر الحاجات في السوق (ندرة) - ارتفاع أسعار الحاجات في السوق
5- إجراءات الشراء	- طول الإجراءات - عدم وجود خدمات ما بعد البيع
6- استلام السلع	- عدم مطابقة التوريدات أو الطلبات المستلمة للمواصفات المطلوبة في دفاتر الشروط
7- تسيير المخزون	- انتهاء صلاحيات المخزون وتلفه - سرقة المخزون
8- توزيع المخزون	- استهلاك المخزون في أقل مدة ممكنة (نفاذ المخزون)
9- مراقبة استعمال واستهلاك المخزون	- عدم إيصال احتياجات المرضى في الوقت المناسب وبالكمية والنوعية الموصوفة
10- الدورة المستندية للفواتير وتسديدها (إجراءات الدفع) وللخدمات وتحصيل قيمها	- عدم دفع الفواتير للموردين - دفع الفواتير مرتين - دفع الفواتير لمورد آخر - عدم احترام إجراءات الدفع للفواتير (عدم التحقق من صحتها أو دفعها قبل تاريخ استحقاقها) - التعسف من طرف المحاسب العمومي أو المراقب المالي - تأخر التراخيص - عدم رضى المورد أو البائع والشكاوى

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

عدم تحصيل قيمة الخدمات المقدمة سرقة قيمة الخدمات المقدمة عدم احترام إجراءات صب قيمة الخدمات المقدمة في حسابات المؤسسة	
11- تدقيق الحسابات (الحساب الإداري والوضعية المالية)	اختلاف (عدم تطابق) الحسابات المدونة في الحساب الإداري المنجز من طرف المؤسسة وحساب التسيير المنجز من طرف أمين الخزينة واكتشاف انحرافات وأخطاء عدم التأشير على الوضعية المالية من طرف أمين الخزينة مما يثير الشك في صحة القيم المدرجة فيها
12- التدقيق والتحقق من أصول وممتلكات المؤسسة (الجرد)	عدم تطابق الموجودات وممتلكات المؤسسة ماديا بما هو مسجل في السجلات بسبب: اختفاء، ضياع، سرقة، احتراق ممتلكات المؤسسة... إلخ

المصدر: من إعداد الباحث.

برنامج التدقيق الداخلي الخاص بالنفقات

النشاطات	الأهداف	المخاطر	الإجراءات المتخذة لتحقيق الهدف	كيف؟ الاجراءات والأنشطة الواجب اتخاذها	من؟ تحديد المهام والمسؤولية	متى؟ زمن تحقيق الأهداف
1- تحديد الاحتياجات	التأكد من أن الحاجات مدروسة ومحددة بدقة من حيث: الكمية، النوعية، التكلفة، الآجال.	- اقتناء الحاجات أكثر من اللازم - اقتناء الحاجات أقل من اللازم - اقتناء الحاجات دون استشارة الأطراف ذات المصلحة (صاحبة الاحتياج) - اقتناء الحاجات دون	- استعلام من المخزون (وضعية المخزون) - التأكد من استشارة الأطراف ذات المصلحة (صاحبة الاحتياج) - التأكد من استشارة الأطراف ذات المصلحة (صاحبة الاحتياج)	- المقارنة بين الطلبيات وبين وضعيات المخزون - الاطلاع على مسودات الاحتياجات الأولية والطلبات ومطابقتها مع المقتنيات	المدقق (س)	تسعة (9) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

				الجودة المطلوبة والوقت المحدد.		
2- إجراءات الصفقات العمومية	التأكد من احترام إجراءات الصفقات العمومية	-عدم احترام إجراءات الصفقات العمومية - دفاتر الشروط غير دقيقة	- الإطلاع على الإجراءات القانونية المعمول بها في الصفقات العمومية. - الإطلاع على عينة من ملفات الصفقات العمومية لسنوات سابقة (مع تتبع كل إجراءات ومراحل الصفقات العمومية). - اعداد دفاتر شروط من طرف المختصين	- المقارنة بين الإجراءات المنصوص عليها قانونا وتلك المتبعة فعلا. - التأكد من صفة وتأهيل معد دفتر الشروط	المدقق (س)	أربعة عشر (14) يوم
3- دراسة مدى كفاية الاعتمادات المالية مع الاحتياجات	التأكد من تخصيص الاعتمادات المالية للاحتياجات الضرورية فقط لضمان التوازن المالي	اقتناء الحاجات دون وجود تغطية مالية	- التأكد من إعطاء أولوية لاقتناء الحاجات الضرورية والهامة فقط	- الإطلاع على الميزانية ومقارنتها بقائمة الاحتياجات المختارة	المدقق (س)	ثلاثة (3) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

4- مرحلة السلع في السوق	التأكد من البحث في كل الأسواق ووجود بدائل للحاجات المطلوبة	عدم توفر الحاجات في السوق (ندرة) ارتفاع أسعار الحاجات في السوق	- الاتصال بكافة الموردين للحاجات - البحث عن أسواق جديدة وبدائل أخرى متاحة للحاجات	- التأكد من دقة تحديد خصائص السلع	المدقق (س)	أربعة (4) أيام
5- إجراءات الشراء	التأكد من احترام إجراءات الشراء ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، ودقة إعداد دفاتر الشراء	- طول الإجراءات -عدم وجود خدمات ما بعد البيع	- التقيد الصارم بالقواعد الإجرائية المقررة في عقد الصفقات من حيث: احترام الآجال، شفافية ووضوح الإجراءات الخاصة بالشراء - ضرورة وجود بند يتعلق بخدمات ما بعد البيع في دفاتر الشروط والضمانات الممنوحة.	- إخضاع اقتناء الحاجات مع احترام القوانين والتنظيمات والإجراءات	المدقق (س)	سبعة (7) أيام
6- استلام السلع	- التأكد من ضمان التوريدات ومطابقتها للمواصفات	- عدم مطابقة التوريدات أو الطلبات المستلمة	- التأكد من استلام السلع من طرف لجان مختصة	- تعيين اشخاص أكفاء ومؤهلين في لجان	المدقق (س)	سبعة (7) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		المطلوبة	للمواصفات المطلوبة في دفاتر الشروط.	ومؤهلة - التحقق من المطابقة وتحديد الكميات المستلمة.	الاستلام	
7- تسيير المخزون	- التأكد من احترام شروط التخزين - الجرد المستمر والدائم للمخزون	- انتهاء صلاحيات المخزون وتلفه - سرقة المخزون	- مراقبة تاريخ انتهاء صلاحيات المخزون - القيام بصفة مستمرة ودائمة بجرد المخزونات	- التأكد من وجود أماكن مناسبة للمخزون وأمنة ومطابقة لشروط التخزين	المدقق (س)	سبعة (7) أيام
8- توزيع المخزون	- ترشيد استهلاك المخزون والتوفر الدائم للمخزون واحتياطي كاف	- استهلاك المخزون في أقل مدة ممكنة (نفاذ المخزون)	- وضع برنامج دقيق وقيود خاصة لتوزيع المخزونات	- التأكد من صفة موقعي وصلات الطلبات وفحصها الجيد بعد التأكد من المخزون من طرف الأمناء في المخازن	المدقق (س)	أربعة (4) أيام
9- مراقبة استعمال واستهلاك المخزون	- تحسين الرقابة الداخلية لاستعمال واستهلاك المخزون وضمان توجيه وإيصال احتياجات المرضى واستعمالها بطريقة صحيحة	- عدم إيصال احتياجات المرضى في الوقت المناسب وبالكمية والنوعية الموصوفة	- التأكد من قنوات إيصال الحاجات للمرضى والتقيد ببروتوكولات استعماله بطريقة صحيحة - التأكد من	- إنشاء لجان التفتيش للمخازن - إنشاء لجنة خاصة للتدقيق الداخلي على السجلات الإدارية	المدقق (س)	ستة (6) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

			انتظام الرقابة على المخزون والقيام بعمليات الرقابة التلقائية			
إحدى عشر (11) يوم	المدقق (س)	-اختيار عينة كبيرة من الفواتير المدفوعة للموردين. - التحقق من وجود الموردين المدفوعين في قائمة الموردين المعتمدين. - استقراء نتائج التحقق لجميع الموردين المدفوعين. -اختيار عينة كبيرة من المستندات التي يتم من خلالها بدء عمليات الشراء فيما يتعلق بمجموعة طلبات الشراء. -التحقق من توقيع المديرين التنفيذيين الذين صادقوا على	- التأكد من الموردين الذين تم دفع الفواتير لهم وتلك الواردة في قائمة الموردين المعتمدين. - مراجعة المستندات التي يتم بدء عمليات الشراء منها. - مراقبة استلام البضائع وإدخالات حركة المخزون. - التأكد من تطبيق القوانين والإجراءات المعمول بها عند الدفع - التأكد من تطبيق القوانين والإجراءات المعمول بها عند تحصيل	-عدم دفع الفواتير للموردين -دفع الفواتير مرتين -دفع الفواتير لمورد آخر -عدم احترام إجراءات الدفع للفواتير (عدم التحقق من صحتها أو دفعها قبل تاريخ استحقاقها) - التعسف من طرف المحاسب العمومي أو المراقب المالي - تأخر التراخيص - عدم رضى المورد أو البائع والشكاوى - عدم تحصيل قيمة الخدمات المقدمة - سرقة قيمة الخدمات	- ضمان دفع الفواتير للموردين بدقة مع احترام الإجراءات القانونية للدفع. - ضمان التصفية المالية من خلال دفع مستحقات كل الموردين - التأكد من صحة القوانين والإجراءات الخاصة بالدفع - التأكد من صحة القوانين والإجراءات الخاصة بتحصيل قيمة الخدمات المقدمة	10- الدورة المستندية للفواتير وتسديدها (إجراءات الدفع) والخدمات وتحصيل قيمها

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		المقدمة	قيمة الخدمات	المشتريات.
		- عدم	المقدمة	-استقراء
		احترام إجراءات		نتائج الفحص
		صب قيمة		لجميع
		الخدمات		مشتريات
		المقدمة في		المنظمة.
		حسابات		-مراقبة
		المؤسسة		ممارسات أمناء
				المخازن وقت
				استلام
				البضائع .
				-اختيار عينة
				كبيرة من
				قسائم
				الاستلام .
				اختيار
				مذكرات
				التسليم
				وحركات
				المخزون
				المقابلة .
				-التوفيق بين
				كميات قسائم
				الاستلام
				وكميات
				قسائم التسليم
				وحركات
				المخزون.
				-استقراء
				نتائج الفحص
				لجميع
				مشتريات
				المنظمة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		- استشارة أعلى مثلاً وزارة المالية والوصاية - ضبط كل عمليات الدفع وإعداد الوضعية المالية لكل فصل.				
11-تدقيق الحسابات (الحساب الإداري والوضعية المالية)	- ضمان تطابق الحسابات عند المؤسسة وعند أمين الخزينة والتأشير عليها	-اختلاف (عدم تطابق) الحسابات المدونة في الحساب الإداري المنجز من طرف المؤسسة وحساب التسيير المنجز من طرف أمين الخزينة واكتشاف انحرافات وأخطاء. -عدم التأشير على الوضعية المالية من طرف أمين الخزينة مما يثير الشك في صحة القيم المدرجة فيها.	- التأكد من تطابق الحسابات المدونة في الحساب الإداري المنجز من طرف المؤسسة وحساب التسيير المنجز من طرف أمين الخزينة. - التأكد من وجود التأشير على الوضعية المالية من طرف أمين الخزينة.	- الإطلاع على الحساب الإداري والوضعية المالية	المدقق (س)	سبعة (7) أيام
12- التدقيق والتحقق أصول وممتلكات من	- ضمان تطابق الموجودات وممتلكات	-عدم تطابق الموجودات وممتلكات	- التأكد من تسجيل كل ممتلكات	- الإطلاع على سجل الجرد.	المدقق (س)	عشرة (10) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

المؤسسة (الجرد)	المؤسسة ماديًا بما هو مسجل في السجلات	المؤسسة ماديًا بما هو مسجل في السجلات	المؤسسة في سجل الجرد. - التأكد من الوجود الفعلي لهذه الموجودات على مستوى المؤسسة، أو وجود وثائق تبريرية في حالة التنازل عليها.	- اختيار عينة من الموجودات والتأكد من وجودها الفعلي في المؤسسة.

المصدر: من إعداد الباحث

4-تدقيق تسيير المنتجات الصيدلانية

مسار عملية التدقيق الداخلي الخاصة بتسيير المنتجات الصيدلانية وتحديد نقاط الضعف والمخاطر المحتملة:

المسار	نقاط الضعف والمخاطر المحتملة
1- تحديد الاحتياجات من المنتجات الصيدلانية ودراسة مدى كفاية الاعتمادات المالية معها	اقتناء الحاجات أكثر من اللازم، اقتناء الحاجات أقل من اللازم، اقتناء الحاجات دون الجودة المطلوبة والوقت المحدد . اقتناء الحاجات دون وجود تغطية مالية.
2- الإجراءات الخاصة باقتناء المنتجات الصيدلانية (إجراءات الصفقات العمومية)	عدم احترام إجراءات الصفقات العمومية دفاتر الشروط غير دقيقة.
3- مرحلة السلع في السوق	عدم توفر الحاجات في السوق (ندرة)، ارتفاع أسعار الحاجات في السوق.
4- إجراءات الشراء (الطلبية)	طول الإجراءات، عدم وجود خدمات ما بعد البيع، عدم رضا المورد والشكاوى.
5- استلام السلع والتخزين وإجراءات الدفع	عدم مطابقة التوريدات أو الطلبيات المستلمة للمواصفات المطلوبة في دفاتر الشروط، التعسف من طرف المحاسب العمومي أو المراقب المالي، تأخر التراخيص.
6- تسيير المخزون	انتهاء صلاحيات المخزون وتلفه، سرقة المخزون.
7- توزيع المخزون	استهلاك المخزون في أقل مدة ممكنة (نفاذ المخزون).

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

8- مراقبة استعمال واستهلاك المخزون	عدم رضا المريض ومكوته في المستشفى لفترة طويلة بسبب عدم إيصال احتياجاته في الوقت المناسب وبالكمية والنوعية الموصوفة.

المصدر: من إعداد الباحث.

برنامج التدقيق الداخلي الخاص بتسيير المنتجات الصيدلانية

النشاطات	الأهداف	المخاطر	الإجراءات المتخذة لتحقيق الهدف	كيف؟ الاجراءات والأنشطة الواجب اتخاذها	من؟ تحديد المهام والمسؤولية	متى؟ زمن تحقيق الأهداف
1-تحديد الاحتياجات ودراسة مدى كفاية الاعتمادات المالية معها	التأكد من أن الحاجات مدروسة ومحددة بدقة من حيث: الكمية، النوعية، التكلفة، الآجال. التأكد من تخصيص الاعتمادات المالية للاحتياجات الضرورية والحامة فقط لضمان التوازن المالي	- اقتناء الحاجات أكثر من اللازم - اقتناء الحاجات أقل من اللازم - اقتناء الحاجات دون الجودة المطلوبة والوقت المحدد -اقتناء الحاجات دون وجود تغطية مالية	- استعلام من المخزون (وضعية المخزون) - التأكد من استشارة الأطراف ذات المصلحة. -إعطاء أولوية لاقتناء الحاجات الضرورية والحامة فقط	- المقارنة بين الطلبيات وبين وضعيات المخزون -الاطلاع على مسودات الاحتياجات الأولية والطلبات ومطابقتها مع المقتنيات من خلال المتابعة الدائمة للالتزامات بالنفقات في حدود الاعتمادات الممنوحة.	المدقق (س)	سبعة (7) أيام
2-الإجراءات الخاصة باقتناء المنتجات الصيدلانية (إجراءات الصفقات العمومية)	التأكد من احترام إجراءات الصفقات العمومية ودقة إعداد دفاتر الشروط	-عدم احترام إجراءات الصفقات العمومية - دفاتر الشروط غير دقيقة	- الإطلاع على الإجراءات القانونية المعمول بها في الصفقات العمومية. - الإطلاع على عينة من ملفات الصفقات العمومية لسنوات	- المقارنة بين الإجراءات المنصوص عليها قانونا وتلك المتبعة فعلا. - التأكد من صفة وتأهيل معد دفتر الشروط	المدقق (س)	أربعة (4) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

			سابقة (مع تتبع كل إجراءات ومراحل الصفقات العمومية). - اعداد دفاتر شروط من طرف المختصين			
3-مرحلة السلع في السوق	التأكد من البحث في كل الأسواق ووجود بدائل للحاجات المطلوبة	عدم توفر الحاجات في السوق (ندرة) ارتفاع أسعار الحاجات في السوق	- الاتصال بكافة الموردين للحاجات - البحث عن أسواق جديدة وبدائل أخرى متاحة للحاجات	- التأكد من دقة تحديد خصائص السلع	المدقق (س)	ثلاثة (3) أيام
4-إجراءات الشراء(الطلبية)	التأكد من احترام إجراءات الشراء ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها،	- طول الإجراءات - عدم رضا المورد أو البائع والشكاوى	- التقيد الصارم بالقواعد الإجرائية المقررة في عقد الصفقات	- إخضاع اقتناء الحاجات مع احترام القوانين والتنظيمات والإجراءات	المدقق (س)	ثلاثة (3) أيام
5-استلام السلع والتخزين وإجراءات الدفع	- التأكد من ضمان التوريدات ومطابقتها للمواصفات المطلوبة - ضمان التصفية المالية من خلال دفع مستحقات كل الموردين - التأكد من صحة القوانين والإجراءات الخاصة بالدفع	- عدم مطابقة التوريدات أو الطلبيات المستلمة للمواصفات المطلوبة في دفاتر الشروط - التعسف من طرف المحاسب العمومي أو المراقب المالي - تأخر التراخيص	- التأكد من استلام السلع من طرف لجان مختصة ومؤهلة - التحقق من المطابقة وتحديد الكميات المستلمة - التأكد من تطبيق القوانين والإجراءات المعمول بها	- تعيين اشخاص أكفاء ومؤهلين في لجان الاستلام - استشارة أعلى مثلا وزارة المالية والوصاية - من خلال ضبط كل عمليات الدفع وإعداد الوضعية المالية لكل فصل.	المدقق (س)	ثلاثة (3) أيام
6-تسيير	- التأكد من احترام	- انتهاء	- مراقبة تاريخ	- التأكد من وجود	المدقق (س)	ثلاثة

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

المخزون	شروط التخزين - الجرد المستمر والدائم للمخزون	صلاحيات المخزون وتلفه - سرقة المخزون	انتهاء صلاحيات المخزون - القيام بصفة مستمرة ودائمة بجرد المخزونات	أماكن مناسبة للمخزون وأمنة ومطابقة لشروط التخزين	(3) أيام
7-توزيع المخزون	- ترشيد استهلاك المخزون والتوفر الدائم للمخزون واحتياطي كاف	- استهلاك المخزون في أقل مدة ممكنة (نفاذ المخزون)	- وضع برنامج دقيق وقيود خاصة لتوزيع المخزونات	- التأكد من صفة موقعي وصلات الطليبات وفحصها الجيد بعد التأكد من المخزون من طرف الأمناء في المخازن	المدقق (س) ثلاثة (3) أيام
8-مراقبة استعمال واستهلاك المخزون	- تحسین الرقابة الداخلية لاستعمال واستهلاك المخزون وضمن توجيه وإيصال احتياجات المرضى واستعمالها بطريقة صحيحة	- عدم رضا المريض ومكوته في المستشفى لفترة طويلة بسبب عدم إيصال احتياجاته في الوقت المناسب وبالكمية والنوعية الموصوفة	- التأكد من قنوات إيصال الحاجات للمرضى والتقيد ببروتوكولات استعماله بطريقة صحيحة - التأكد من انتظام الرقابة على المخزون	- انشاء لجان التفتيش للمخازن - انشاء لجنة خاصة للتدقيق الداخلي على السجلات الإدارية والقيام بعمليات الرقابة التلقائية.	المدقق (س) أربعة (4) أيام

المصدر: من إعداد الباحث.

5- تدقيق تسيير النفايات الاستشفائية وخطرها على البيئة والمجتمع

مسار عملية التدقيق الداخلي الخاصة بتسيير النفايات الاستشفائية وخطرها على البيئة والمجتمع وتحديد نقاط الضعف والمخاطر

المحتملة:

المسار	نقاط الضعف والمخاطر المحتملة
1- تدقيق إجراءات تسيير النفايات الاستشفائية	تسيير النفايات الاستشفائية لا يتم وفق التشريعات والقوانين والمعايير المعتمدة، نقص الموارد المالية والبشرية المخصصة لذلك، ضعف التنظيم اللوجستي لتسيير هذه النفايات (عدم وجود خطط تسيير). نقص التأطير التنظيمي للمسارات المحددة للتخلص من النفايات
2- تدقيق التسيير المستدام للنفايات الاستشفائية	عدم الاقتصاد. عدم الحفاظ على سلامة ونظافة المحيط والبيئة وصحة المجتمع. عدم وضع استراتيجية لتقليل النفايات.
3- التكوين والتحسيس بالمخاطر	عدم تنظيم دورات تكوينية في مجال تسيير النفايات،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

نقص أنشطة التوعية والتحسيس حول المخاطر.	
ارتفاع المخاطر: تعرض جميع الأشخاص الذين هم على اتصال بنفايات النشاطات العلاجية للمخاطر المختلفة، ارتفاع نسبة التلوث البيئي المنبعث من محارق النفايات الطبية والخطرة، عدم وجود سياسة لإزالة آثار التلوث في حالة التخلص من النفايات. عدم فصل مقرات وموقع تخزين النفايات عن بقية أقسام المستشفى.	4- الوقاية والأمن

المصدر: من إعداد الباحث.

برنامج التدقيق الداخلي الخاص بتسيير النفايات الاستشفائية وخطرها على البيئة والمجتمع

النشاطات	الأهداف	المخاطر	الإجراءات المتخذة لتحقيق الهدف	كيف؟ الاجراءات والأنشطة الواجب اتخاذها	من؟ تحديد المهام والمسؤولية	متى؟ زمن تحقيق الأهداف
1-تدقيق إجراءات تسيير النفايات الاستشفائية	- ضمان تسيير النفايات وفق التشريعات والقوانين والمعايير المعتمدة. - توفير الموارد المالية والبشرية المخصصة لذلك	-تسيير النفايات الاستشفائية لا يتم وفق التشريعات والقوانين والمعايير المعتمدة، -نقص الموارد المالية والبشرية المخصصة لذلك، -ضعف التنظيم اللوجستي لتسيير هذه النفايات (عدم وجود خطط تسيير). -نقص التأطير التنظيمي للمسارات المعينة للتخلص من	- الإطلاع على الإجراءات القانونية المعمول بها في تسيير النفايات الاستشفائية. -الإطلاع على تعداد الموارد البشرية الموجه لتسيير النفايات الاستشفائية، وعلى الميزانية والمبالغ المرصودة لذلك - التأكد من وجود خطط لتسيير النفايات الاستشفائية. - متابعة مسار	- المقارنة بين الإجراءات المنصوص عليها قانونا وتلك المتبعة فعلا. - مقارنة حجم نشاط المؤسسة بتعداد الموارد البشرية والميزانية الموجهين لتسيير النفايات الاستشفائية. - معاينة خطط تسيير النفايات الاستشفائية إن وجدت. - متابعة مسار	المدقق (س)	ثمانية (8) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

	النفایات	المحددة للتخلص من النفایات	التخلص من النفایات الاستشفائية.	التخلص من النفایات الاستشفائية ومقارنته بما هو منصوص عليه قانونا		
2-تدقيق التسيير المستدام للنفایات الاستشفائية	- الاقتصاد في تسيير النفایات - الحفاظ على سلامة ونظافة المحيط والبيئة وصحة المجتمع. - وضع استراتيجية لتقليل النفایات	- عدم الاقتصاد. - عدم الحفاظ على سلامة ونظافة المحيط والبيئة وصحة المجتمع. - عدم وضع استراتيجية لتقليل النفایات.	- الاطلاع على تكلفة التخلص من النفایات الاستشفائية. - معاينة مقرات تخزين النفایات ونظافة محيط المؤسسة - الاطلاع على احصائيات النفایات الاستشفائية للسنوات الأخيرة	- مقارنة التكلفة بحجم النشاط - تفقد مقرات تخزين النفایات ونظافة محيط المؤسسة - تحليل تطور حجم النفایات الاستشفائية للسنوات الأخيرة	المدقق (س)	خمس (5) أيام
3-التكوين والتحسيس بالمخاطر	- تنظيم دورات تكوينية في مجال تسيير النفایات، - تكثيف أنشطة التوعیة والتحسيس حول المخاطر.	- عدم تنظيم دورات تكوينية في مجال تسيير النفایات، - نقص أنشطة التوعیة والتحسيس حول المخاطر.	- الاطلاع على مخطط التكوين بالمؤسسة. - الاطلاع على نشاطات التوعیة والتحسيس حول المخاطر في مجال النفایات الاستشفائية.	- التأكد من إدراج محاور تكوينية تتعلق بالنفایات الاستشفائية ضمن مخطط التكوين. - التأكد من برمجة حملات التوعیة والتحسيس حول المخاطر في مجال النفایات الاستشفائية.	المدقق (س)	سبعة (7) أيام
4-الوقاية والأمن	- تقليل المخاطر المتعلقة بنفایات النشاطات العلاجية	- ارتفاع المخاطر: تعرض جميع الأشخاص	- الاطلاع على إجراءات الوقاية المعيارية من	- التأكد من تطبيق إجراءات الوقاية المعيارية من	المدقق (س)	سبعة (7) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		الاشخاص الذين هم على اتصال بنفايات النشاطات العلاجية.	الاشخاص الذين هم على اتصال بنفايات النشاطات العلاجية.	الذين هم على اتصال بنفايات النشاطات العلاجية للمخاطر المختلفة،		
		- مقارنة لعدة سنوات لحجم النفايات التي تم حرقها داخل المؤسسة.	- الاطلاع على حجم النفايات التي تم حرقها داخل المؤسسة.	- ارتفاع نسبة التلوث البيئي المنبعث من محارق النفايات الطبية والخطرة،	- تقليل نسبة التلوث البيئي المنبعث من محارق النفايات الطبية والخطرة	
		- معاينة محلات تجميع وتخزين النفايات والتأكد من إزالة كل آثار التلوث الناتج عنها.	- الاطلاع على إجراءات التخلص من آثار التلوث الناتج عند التخلص من النفايات.	- عدم وجود سياسة لإزالة آثار التلوث في حالة التخلص من النفايات.	- رسم سياسة لإزالة آثار التلوث في حالة التخلص من النفايات.	
		- معاينة موقع تخزين النفايات	- التأكد من فصل مقرات وموقع تخزين النفايات عن بقية أقسام المستشفى.	- عدم فصل مقرات وموقع تخزين النفايات عن بقية أقسام المستشفى.	- فصل مقرات وموقع تخزين النفايات عن بقية أقسام المستشفى.	

المصدر: من إعداد الباحث.

6- تدقيق الصيانة

مسار عملية التدقيق الداخلي الخاصة بالصيانة نقاط الضعف والمخاطر المحتملة:

المسار	نقاط الضعف والمخاطر المحتملة
1- التنظيم العام	عدم تنظيم مصلحة الصيانة، عدم تحديد المسؤوليات بدقة، عدم كفاية الموظفين والعمال.
2- أساليب العمل	التدخلات المتأخرة لعمليات الصيانة، سوء تقدير الوقت اللازم لعمليات الصيانة.
3- المراقبة الفنية للمعدات	نسيان أو إقصاء معدات وتجهيزات من عمليات الصيانة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

4- إدارة محفظة العمل	عدم وجود برامج صيانة لحفظ الممتلكات والأصول،
5- الحفاظ على مخزون قطع الغيار	نفاذ مخزون قطع الغيار في أقل مدة، السرقه والتلف للمخزون.
6- شراء وتوريد قطع الغيار والمواد	تأخر أو عدم شراء قطع الغيار والمواد الخاصة بعمليات الصيانة، شراء قطع الغيار والمواد غير مطابقة للمواصفات أو بنوعية رديئة.
7- التنظيم المادي لورشة الصيانة	ورشات الصيانة غير مهيئة وغير كافية وبعيدة عن المعدات والتجهيزات.
8- الأدوات	عدم وجود أدوات الصيانة.
9- الوثائق الفنية	عدم وجود الوثائق الفنية للمعدات والتجهيزات.
10- الموظفون والتدريب أو التكوين	عدم تكوين وتدريب موظفي الصيانة.
11- التحكم في العمل	عدم وجود لوحة التحكم في العمل من حيث: الوقت، التكلفة.
12- المناولة	التعاقد مع مناول على مهام تملك المؤسسة الخبرة الفنية الكافية للقيام بها

المصدر: من إعداد الباحث.

برنامج التدقيق الداخلي الخاص بالصيانة

النشاطات	الأهداف	المخاطر	الإجراءات المتخذة لتحقيق الهدف	كيف؟ الاجراءات والأنشطة الواجب اتخاذها	من؟ تحديد المهام والمسؤولية	متى؟ زمن تحقيق الأهداف
1- التنظيم العام	- ضمان التنظيم الجيد لمصلحة الصيانة، - ضمان تحديد المسؤوليات بدقة، - ضمان كفاية الموظفين والعمال.	- عدم تنظيم مصلحة الصيانة، - عدم تحديد المسؤوليات بدقة، - عدم كفاية الموظفين والعمال.	- التأكد من وجود وثيقة تسمح بوصف العمليات لمصلحة الصيانة وكفاية الموظفين المخصصين للصيانة.	- الإطلاع على الهيكل التنظيمي. - الإطلاع على بطاقة توزيع الموظفين. - الإطلاع على مقررات تحديد المهام.	المدقق (س)	عشرة (10) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

2- أساليب العمل	- ضمان التدخلات في وقتها لعمليات الصيانة، - ضمان تقدير جيد للوقت اللازم لعمليات الصيانة.	- التدخلات المتأخرة لعمليات الصيانة، - سوء تقدير الوقت اللازم لعمليات الصيانة.	- التأكد من جدولة مهام الصيانة للممتلكات والاصول	- الإطلاع على مخططات برامج الصيانة للممتلكات والاصول	المدقق (س)	ثلاثة (3) أيام
3- المراقبة الفنية للمعدات	- ضمان صيانة شاملة لكل المعدات والتجهيزات.	- نسيان أو إقصاء معدات وتجهيزات من عمليات الصيانة.	- التأكد من وجود ملفات فنية لكل قطعة من المعدات والتجهيزات	- الإطلاع على الملفات الفنية وتقارير التدخلات	المدقق (س)	عشرة (10) أيام
4- إدارة محفظة العمل	- ضمان وجود برامج لصيانة الممتلكات والأصول	- عدم وجود برامج صيانة لحفظ الممتلكات والأصول	- التأكد من وجود برامج صيانة للممتلكات والاصول	- الإطلاع على مخططات برامج الصيانة للممتلكات والاصول	المدقق (س)	ثلاثة (3) أيام
5- الحفاظ على مخزون قطع الغيار	- ضمان كفاية مخزون قطع الغيار، - ضمان حماية والحفاظ على المخزون.	- نفاذ مخزون قطع الغيار في أقل مدة، - السرقة والتلف للمخزون.	- التأكد من تحديث مخزون قطع الغيار. - التأكد من تأمين وحماية المخازن	- الإطلاع على بطاقات المخزون. - معاينة المخازن.	المدقق (س)	خمس (5) أيام
6- شراء وتوريد قطع الغيار والمواد	- ضمان التوريد المنتظم وشراء قطع الغيار والمواد الخاصة بعمليات الصيانة في الوقت المناسب،	- تأخر أو عدم شراء قطع الغيار والمواد الخاصة بعمليات الصيانة،	- التأكد من وجود مسودات تحديد الاحتياجات، ووجود طلبيات توريد.	- الإطلاع على عقود الصفقات المتعلقة بالصيانة	المدقق (س)	خمس (5) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

				- شراء قطع الغيار والمواد غير مطابقة للمواصفات أو بنوعية رديئة.	- ضمان شراء قطع الغيار بجودة عالية ومطابقة للمواصفات المطلوبة.	
7- التنظيم المادي لورشة الصيانة	- ضمان تهيئة ورشات الصيانة بشكل مناسب.	- ورشات الصيانة غير مهيئة وغير كافية وبعيدة عن المعدات والتجهيزات.	- التأكد من وجود وكفاية الورشات	- معاينة الورشات	المدقق (س)	سبعة (7) أيام
8- الأدوات	- ضمان توفر أدوات الصيانة.	- عدم وجود أدوات الصيانة.	- التأكد من وجود أدوات الصيانة في الورشات	- معاينة الورشات والمخازن	المدقق (س)	ثلاثة (3) أيام
9- الوثائق الفنية	- الحفاظ وإضمان وجود الوثائق الفنية للمعدات والتجهيزات.	- عدم وجود الوثائق الفنية للمعدات والتجهيزات.	- التأكد من الاحتفاظ بالوثائق الفنية للمعدات والتجهيزات	- الإطلاع على دلائل المعدات والتجهيزات	المدقق (س)	أربعة (4) أيام
10- الموظفون والتدريب أو التكوين	- ضمان تكوين وتدريب موظفي الصيانة.	- عدم تكوين وتدريب موظفي الصيانة.	- التأكد من وجود برامج تكوين وتدريب لموظفي الصيانة	- الإطلاع على مخططات التكوين	المدقق (س)	ثلاثة (3) أيام

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

11-	التحكم في العمل	- ضمان وجود لوحة التحكم في العمل.	- عدم وجود لوحة التحكم في العمل من حيث: الوقت، التكلفة.	- التأكد من وجود لوحة قيادة وبرامج صيانة للممتلكات والاصول	- الإطلاع على مخططات برامج الصيانة للممتلكات والاصول	المدقق (س)	أربعة (4) أيام
12-	المنافسة	- ضمان التعاقد الجيد مع مناولين على مهام لا تملك المؤسسة الخبرة الفنية الكافية للقيام بها	- التعاقد مع مناول على مهام تملك المؤسسة الخبرة الفنية الكافية للقيام بها	- التأكد من وجود عقود منافسة لصيانة للممتلكات والاصول	- الإطلاع على عقود الصيانة للممتلكات والاصول	المدقق (س)	أربعة (4) أيام

المصدر: من إعداد الباحث.

7- تدقيق نظم المعلومات

مسار عملية التدقيق الداخلي الخاصة بنظم المعلومات نقاط الضعف والمخاطر المحتملة:

المسار	نقاط الضعف والمخاطر المحتملة
1- تنظيم تقنية المعلومات وأنظمة المعلومات	عدم وجود سياسة تنظيمية وإجراءات إدارية (غياب الهيكل التنظيمي المسؤول عن نظم المعلومات ومكوناته)، عدم وجود خطة تكنولوجيا المعلومات و / أو الخطة الرئيسية، وجود خطأ في تثبيت برنامج النظام، وقف مساعدة الموردين، عدم التوافق بين التطبيقات وبرامج النظام، عدم وجود لجنة إدارة تقنية المعلومات، عدم فصل الوظائف بين إدارة الأمن ووظائف تكنولوجيا المعلومات الأخرى، عدم الامتثال للمتطلبات القانونية (القوانين واللوائح المعمول بها)، عدم التحكم في حوسبة المستخدم من خلال معايير وإجراءات محددة مسبقاً وبالتالي التعرض لخطر فقدان سلامة البيانات، الوصول غير المشروع إلى البيانات والبرامج من داخل أو خارج المؤسسة، عدم وجود سياسة أمن تكنولوجيا المعلومات.
2- اقتناء تكنولوجيا المعلومات (الأجهزة والتطبيقات) والتركيبات	نقص أجهزة الكمبيوتر (الأجهزة)، عدم وجود تطبيقات الكمبيوتر (البرامج)،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

غياب ضوابط تطوير تطبيقات الحاسوب.	
عدم صيانة المعدات والتطبيقات، عدم مراقبة الكمبيوتر ومتابعته، عدم رضا المستخدمين.	3- الصيانة والتشغيل (لأنظمة التطبيق ومعدات تكنولوجيا المعلومات)

المصدر: من إعداد الباحث

برنامج التدقيق الداخلي الخاص بنظم المعلومات

النشاطات	الأهداف	المخاطر	الإجراءات المتخذة لتحقيق الهدف	كيف؟ الاجراءات والأنشطة الواجب اتخاذها	من؟ تحديد المهام والمسؤولية	متى؟ زمن تحقيق الأهداف
1- تنظيم م تقنية المعلومات وأنظمة المعلومات	- ضمان وجود سياسة تنظيمية وإجراءات إدارية (وجود الهيكل التنظيمي المسؤول عن نظم المعلومات ومكوناته). - ضمان وجود خطة تكنولوجيا المعلومات و / أو الخطة الرئيسية، - ضمان تثبيت برنامج النظام بدون أخطاء، استمرارية مساعدة الموردين، التوافق بين التطبيقات وبرامج النظام.	- عدم وجود سياسة تنظيمية وإجراءات إدارية (غياب الهيكل التنظيمي المسؤول عن نظم المعلومات ومكوناته). - عدم وجود خطة تكنولوجيا المعلومات و / أو الخطة الرئيسية، - وجود خطأ في تثبيت برنامج النظام، وقف مساعدة الموردين، عدم التوافق بين التطبيقات وبرامج النظام. - عدم وجود	- التأكد من وجود الهيكل التنظيمي المسؤول عن نظم المعلومات ومكوناته. - التأكد من وجود خطة تكنولوجيا المعلومات و / أو الخطة الرئيسية. - التأكد من وجود ميثاق تكنولوجيا المعلومات. - التأكد من	- الإطلاع على الهيكل التنظيمي للمؤسسة. - الإطلاع على خطة تكنولوجيا المعلومات و / أو الخطة الرئيسية. - الإطلاع على ميثاق تكنولوجيا المعلومات. - الإطلاع على مقرر انشاء اللجنة	المدقق (س)	إثنان وثلاثون (32) يوم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		و محاضر الاجتماع. - الإطلاع على الهيكل التنظيمي المسؤول عن نظم المعلومات.	وجود لجنة إدارة تقنية المعلومات. - التأكد من فصل الوظائف بين إدارة الأمن ووظائف تكنولوجيا المعلومات الأخرى.	لجنة إدارة تقنية المعلومات، - عدم فصل الوظائف بين إدارة الأمن ووظائف تكنولوجيا المعلومات الأخرى، - عدم الامتثال للمتطلبات القانونية (القوانين واللوائح المعمول بها)	- ضمان وجود لجنة إدارة تقنية المعلومات، - ضمان فصل الوظائف بين إدارة الأمن ووظائف تكنولوجيا المعلومات الأخرى، - ضمان الامتثال للمتطلبات القانونية (القوانين واللوائح المعمول بها).
		- الإطلاع على الوثائق المتعلقة بالمطلوبات القانونية والتنظيمية لتكنولوجيا المعلومات الحالية على المستوى التنظيمي.	- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح المعمول بها في مجال تكنولوجيا المعلومات.	- عدم التحكم في حوسبة المستخدم من خلال معايير وإجراءات محددة مسبقا لضمان سلامة البيانات.	- ضمان التحكم في حوسبة المستخدم من خلال معايير وإجراءات محددة مسبقا وبالتالي ضمان سلامة البيانات،
		- الإطلاع على قائمة المستخدمين الذين بإمكانهم الوصول للبيانات والبرامج.	- التأكد من وجود قائمة للمستخدمين الذين بإمكانهم الوصول للبيانات والبرامج.	- الوصول غير المشروع إلى البيانات والبرامج من داخل أو خارج المؤسسة، - عدم وجود سياسة أمن تكنولوجيا	- ضمان الوصول المشروع إلى البيانات والبرامج من داخل أو خارج المؤسسة، - ضمان وجود سياسة أمن تكنولوجيا المعلومات.
		- الإطلاع على الميثاق أو الوثيقة الرسمية المتعلقة بأمن تكنولوجيا المعلومات.	- التأكد من	تكنولوجيا	

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

			وجود سياسة أمن تكنولوجيا المعلومات.	المعلومات.		
2- اقتناء تكنولوجيا المعلومات (الأجهزة والتطبيقات والتركيبات)	- ضمان توفر عدد كاف من أجهزة الكمبيوتر (الأجهزة)، - ضمان وجود تطبيقات الكمبيوتر (البرامج)، - ضمان وجود ضوابط تطوير تطبيقات الحاسوب.	- نقص أجهزة الكمبيوتر (الأجهزة)، - عدم وجود تطبيقات الكمبيوتر (البرامج)، - غياب ضوابط تطوير تطبيقات الحاسوب.	- التأكد من توفر عدد كاف من أجهزة الكمبيوتر. - التأكد من وجود تطبيقات الكمبيوتر. - التأكد من وجود ضوابط تطوير تطبيقات الحاسوب.	- الإطلاع على حاضرة أجهزة الكمبيوتر. - الإطلاع على ميزانية تكنولوجيا المعلومات - الإطلاع على قائمة بجميع التطبيقات والمشاريع التي تم تطويرها لتلبية الاحتياجات المحددة للمنظمة.	المدقق (س)	خمس عشر (15) يوم
3- الصيانة والتشغيل (لأنظمة التطبيق ومعدات تكنولوجيا المعلومات)	- ضمان صيانة المعدات والتطبيقات، - ضمان مراقبة الكمبيوتر ومتابعته، - ضمان رضا المستخدمين.	- عدم صيانة المعدات والتطبيقات، - عدم مراقبة الكمبيوتر ومتابعته، - عدم رضا المستخدمين.	- التأكد من صيانة المعدات والتطبيقات. - التأكد من مراقبة الكمبيوتر ومتابعته. - التأكد من رضا المستخدمين.	- الإطلاع على عقود واتفاقيات الصيانة لتطبيقات ومعدات تكنولوجيا المعلومات. - الإطلاع على الجدول الزمني وعناصر الأمن والموثوقية لنظام المعلومات. - الإطلاع على خطط مدير نظام المعلومات لتمثيل كافة المستخدمين في نظام المعلومات	المدقق (س)	ثلاثة عشر (13) يوم

المصدر: من إعداد الباحث.

المطلب الثاني: مرحلة التنفيذ

تتم هذه المرحلة انطلاقاً من:

- 1- عقد اجتماع بدء مرحلة التنفيذ وتجسيد البداية الرسمية لإنجاز المهمة، حيث تم تقديم المدققين وعرض أهداف ونطاق المهمة وكذلك عرض منهجية تنفيذ المهمة وأهداف التدقيق وعرض برنامج العمل مع الوضع في الاعتبار انشغالات الجهات الخاضعة للتدقيق.
 - 2- جمع المعلومات وتجميع أدلة التدقيق أي الحصول على أدلة على قدرة أنظمة التحكم للسيطرة على المخاطر وإجراء اختبارات التدقيق باستخدام أدوات التدقيق المختلفة كالاستبيانات والمقابلات والملاحظات وغيرها من الأدوات الأخرى، ثم استخلاص النتائج بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف وتوثيقها في بطاقات الاختبار.
 - 3- المصادقة على أدلة التدقيق بعد التحقق مع الخاضعين للتدقيق من نتائج اختبارات التدقيق.
 - 4- تحليل الأسباب باستخدام مخطط السبب / التأثير وإعداد التوصيات والإجراءات التصحيحية وتوثيق ملاحظات التدقيق باستخدام بطاقة الملاحظة.
 - 5- عقد أو إجراء الاجتماع الختامي حيث يصادق مسؤولو الهيئة المدققة على صحة الاتساق والصياغة النهائية لجميع الملاحظات الخاصة بالتدقيق.
- تم تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات العمومية الاستشفائية السبعة بالولاية، بحيث تم توزيع المجالات الرئيسية لمهمة التدقيق الداخلي السبعة المذكورة سابقاً على هاته المؤسسات، ونظراً لطلب هاته الأخيرة بضرورة عدم الإفصاح عن أسمائها عند التدقيق، تم ترميزها بالحروف اللاتينية (A-B-C-D-E-F-G) حفاظاً على سرية الإجابات والمعلومات المقدمة.

1- تدقيق الهيكل التنظيمي وتوزيع المهام والمسؤوليات: (تم بالمؤسسة A)

01- قمنا بتاريخ 03 جانفي 2022 وهو اليوم الموالي لتاريخ الانطلاق في إنجاز أو تنفيذ المهمة طبقاً لبرنامج التدقيق الداخلي المعد لذلك، حيث أجرينا مقابلات مع المسؤول الأول عن المؤسسة (المدير)، الذي شرح طريقة تنظيم المؤسسة وكيفية عمل المكاتب التابعة لها والاعوان المسيرين لها، وتم طرح مجموعة من الأسئلة خاصة بالتنظيم والمهام كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 01

العنوان: تدقيق البنية التنظيمية	رمز الورقة: ORG.01
القسم 1: تحليل الهيكل التنظيمي	التاريخ: 03 جانفي 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالهيكل التنظيمي ومكوناته وسماته	الإجابات / (نعم / لا)
	تبرير الإجابات السلبية / توضيحات أخرى

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

	نعم	• هل هناك وثيقة رسمية لإضفاء الطابع الرسمي على المؤسسة (الهيكلة التنظيمية) والمهام والصلاحيات والموظفين المخصصين لكل عنصر من الهيكل التنظيمي؟
واضح غير معقد	نعم	• صف أي ميزات محددة تظهر من القراءة الأولى للهيكل التنظيمي.
	نعم	• هل الهيكل التنظيمي الحالي حديث؟
	نعم	• هل الهيكل التنظيمي موجود، هل تم نشره على مستوى الجميع؟ وهل هو معروف لجميع موظفي المؤسسة؟
يتضمن النظام الداخلي للمؤسسة	نعم	• هل يوجد دليل تنظيمي؟ إذا كان نعم، صف عناصره
	نعم	• هل تم إعداد هذا الدليل داخلياً؟
إطارات المؤسسة، اقتراح المشروع ثم عرضه على مجلس الإدارة ثم المداولات للمصادقة عليه ليكون في صيغته النهائية قابل للتطبيق.	نعم	• إذا كانت الإجابة إيجابية، فأأي هيكل كان مسؤولاً عن إعدادده؟ ما هي مراحل إعدادده؟
	/	• إذا كانت الإجابة بالنفي، فمن يعد الدليل؟
	نعم	• هل يحدد الهيكل التنظيمي طريقة التنظيم بين الكيانات المختلفة التي تتكون منها المؤسسة؟
	نعم	• هل يتم اختيار توزيع الموارد البشرية والمادية بين هذه الكيانات المختلفة؟
	نعم	• هل التنظيم الساري يعكس الرؤية الاستراتيجية للصياغة وأسلوب الإدارة المعمول به (أسلوب الإدارة التوجيهية، أسلوب الإدارة التنفيذية، أسلوب الإدارة المختلط)؟
مختلط		• صف بإيجاز أسلوب الإدارة الذي يمارس داخل المؤسسة (توجيهي، تنفيذي، مختلط)
	نعم	• هل تكشف قراءة الهيكل التنظيمي عن مواقع المسؤولية أو المناصب التشغيلية الشاغرة الأخرى؟
	نعم	• هل الهيكل التنظيمي المعمول به يجعل من الممكن تسليط الضوء على التمييز بين الأنشطة التشغيلية وأنشطة الدعم؟
	نعم	• هل الهيكل التنظيمي في الواقع يعزز التواصل بين الكيانات المختلفة؟
	نعم	• هل يوجد توزيع عادل بين الهياكل التي تمثل الأنشطة التشغيلية للهيكل التنظيمي، من حيث الوحدات والمهام والموظفين والمعدات والأدوات؟
ما عدا بعض لجان التفتيش والرقابة الإدارية	لا	• هل يكشف فحص الهيكل التنظيمي عن وجود هياكل تحكم وتوجيه؟ (التدقيق الداخلي-التفتيش-الرقابة الإدارية)
	نعم	• هل هذه الهياكل تابعة للمؤسسة؟
	/	• إذا كانت الإجابة بالنفي، فحدد الارتباط الهرمي لكل من هذه الهياكل .

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

• هل قراءة الهيكل التنظيمي تكشف عن المواقف وظائف دائمة و / أو مؤقتة؟	نعم
• هل تجعل قراءة الهيكل التنظيمي من الممكن تحديد العلاقات الهرمية والوظيفية بين الهياكل المختلفة للهيكل التنظيمي الساري؟	نعم
• هل التوضع الهرمي (التوجيه، القسم، الفرع أو المصلحة أو الخلية) هو واضح على مستوى الهيكل التنظيمي؟	نعم
• هل جميع كيانات الهيكل التنظيمي الرسمي موجودة فعلا وهل هي تعمل؟	لا
• الموظفون المخصصون للكيانات المختلفة للهيكل التنظيمي هل تبدو كافية بالنسبة لك في ضوء المهمات التي تدعّمها؟	لا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات مدير المؤسسة.

بطاقة المقابلة رقم: 02

العنوان: تدقيق البنية التنظيمية	رمز الورقة: ORG.02
القسم: 2: تحليل الروابط الهرمية والوظيفية والعلاقات الخارجية	التاريخ: 09 جانفي 2022
القسم الفرعي 1: الأسئلة المتعلقة بتحليل الروابط الهرمية والوظيفية والعلاقات الخارجية	الإجابات (نعم / لا)
- هل قراءة الهيكل التنظيمي تسلط الضوء على الروابط الهرمية وعلاقات التبعية المختلفة بين الهياكل المختلفة للهيكل التنظيمي؟ - هل التسلسل الإداري مهم (قصير أم طويل)؟ - كيف يتم نقل القرارات والتعليمات من الإدارة إلى مركز العمليات؟ - كيف تتحقق العلاقات الهرمية على مستوى الهيكل التنظيمي؟	نعم نعم نعم لا نعم
- هل تمت صياغة العلاقات الهرمية في وثيقة رسمية موقعة من المسؤول عن المؤسسة؟ - هل هناك مناصب في الهيكل التنظيمي لديها أكثر من مدير مباشر؟ - هل مستويات المسؤولية واضحة؟	نعم لا نعم
القسم الفرعي 2: الأسئلة المتعلقة بالارتباطات الوظيفية بين الهياكل المختلفة للهيكل التنظيمي	

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

• هل تتيح قراءة الهيكل التنظيمي تحديد الروابط الوظيفية المختلفة بين الوحدات المختلفة للهيكل التنظيمي؟	نعم	
• هل تم إضفاء الطابع الرسمي على هذه الروابط الوظيفية في وثيقة رسمية موقعة من قبل المسؤول عن المؤسسة؟	نعم	
• هل هذه الروابط الوظيفية متسقة فيما يتعلق بتوزيع المسؤوليات والصلاحيات الحالية؟	نعم	
القسم الفرعي 3: الأسئلة المتعلقة بالعلاقات الخارجية		
• هل توجد هياكل على المستوى التنظيمي لها علاقات خارجية؟	نعم	
• من هم هؤلاء الشركاء، وماذا تتكون هذه العلاقات الخارجية لكل نوع من الهياكل (الدعم والتشغيل والتحكم والتوجيه)؟	موردون (الدعم)، إدارات أخرى (التشغيل والتحكم والتوجيه)	
• هل هذه العلاقات الخارجية تحكمها إجراءات، الاتفاقيات أو غيرها؟	نعم	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات مدير المؤسسة.

بطاقة المقابلة رقم: 03

العنوان: تدقيق البنية التنظيمية	رمز الورقة: ORG.03
القسم 3: تحليل تفويضات السلطة / تفويضات التوقيع	التاريخ: 16 جانفي 2022
القسم الفرعي 1: أسئلة متعلقة بتفويض السلطة	تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
• النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتنظيم الهيكل المعني هل تنص على تفويض السلطة؟	الإجابات (نعم / لا)
• إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالنفي، فهل رأى المسؤول عن الهيكل التنظيمي المدقق أنه من المفيد تفويض بعض هذه الصلاحيات لبعض هؤلاء الموظفين؟	نعم /
• إذا كانت الإجابة على السؤال السابق إيجابية، فهل يتم تفويضات الصلاحيات هذه بشكل رسمي وتوقيعها من قبل المفوض؟	نعم
• ما هو عدد تفويضات الصلاحيات وعدد المفوضين؟	قليل يتمثل في التفويض في حالة استخلاف غياب المفوض لسبب ما (عطلة مثلا)
• عندما لا تكون تفويضات السلطات رسمية، هل يمكن أن تكون شفوية؟	لا
• اذكر الحالات التي يكون فيها تفويض السلطة شفويا وشرح الظروف.	/
• هل تفويضات الصلاحيات المكتوبة إسمية؟	نعم
• إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالإيجاب، فهل إنهاء المنصب للمفوض يضع حدا لتفويض السلطة؟	/
• هل إنهاء وظيفة المفوض يضع حداً لتفويض السلطة؟	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

نفس أعمال صاحب التفويض، عدا بعض الاستثناءات عديدة تساوي عدد حالات الاستخلاف تفويض شفهي فقط في حالة الغياب لظروف معينة (عطلة مثلاً)	نعم نعم نعم لا نعم نعم	• هل ينتهي تفويض الصلاحيات ب: تعديل وضع المفوضين والذين يقومون بالتفويض؟ تنازل عن المفوض؟ تسريح المفوض؟ تصريح بسيط للمفوض؟ • هل المجالات المعنية بتفويضات الصلاحيات محددة بوضوح في تفويض السلطة؟ • هل الأعمال محددة بدقة على مستوى تفويض السلطة؟ • ما هي الأعمال المتعلقة بتفويض الصلاحيات؟ • كم عددها؟ • هل يتمتع المعني بتفويض السلطة بجميع المهارات المطلوبة والسلطة اللازمة لإنجاز المهام المخصصة في الإطار تفويض السلطة؟ • في حالة غياب المفوض له، هل هناك نص على تفويض ثانٍ للسلطة لمفوض آخر موقع من الموظف المفوض أم أن هناك مذكرة موقعة من قبل الموظف المفوض بهذا المعنى؟ • هل هذا التفويض للسلطة محدود في الوقت؟ • تحت أي ظروف تتخذ هذه التفويضات للسلطة تأثيرها؟ • هل هناك مذكرة بهذا المعنى؟
		القسم الفرعي 2: الأسئلة المتعلقة بتفويض التوقيع أو الإمضاء
مقرر تفويض، مذكرة إعلامية.	نعم نعم نعم نعم نعم نعم	• في إطار التنظيم الداخلي، هل هناك نص لتوقيع التفويضات والتوقيع على التفويضات؟ • ما هي الوثائق التي تجسد هذه التفويضات بالإمضاء ورخص الإمضاء؟ <u>ملاحظة:</u> رخصة التوقيع تتوافق مع الصلاحيات العادية لمديري الكيانات (رئيس القسم، رئيس الفرع، رئيس المصلحة) عندما لا تنطوي هذه على ممارسة صلاحيات اتخاذ القرار (مذكرة إعلامية، إخطار، أعمال إدارية، خطاب إرسالي أو إخطار) • هل هذه التفويضات للتوقيع موقعة من قبل المسؤول المفوض؟ • هل التفويض بالتوقيعات إسمية؟ • هل تصبح هذه التفويضات للتوقيع لاغية وباطلة عندما يتغير أصحاب الوظائف؟ • هل تتكون تفويضات التوقيع من تفويض واحد أو العديد من المسؤولين التابعين للسلطة المفوضة (الأمر بالصرف)، لتوقيع قرارات معينة تحت إشراف ومسؤولية هذه السلطة؟ • هل هذه التفويضات للتوقيع منصوص عليها في النصوص التنظيمية المنظمة للجهة المعنية؟

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

• هل يتعلق تفويض التوقيع بالأعمال التي تندرج في نطاق الإدارة اليومية لفترات محددة ومحدودة بوقت في حالة غياب المفوض؟	نعم	
• هل تفويض التوقيع يحدد الأفعال التي لا تقع ضمن نطاق التفويض المذكور؟	لا	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات مدير المؤسسة.

بطاقة المقابلة رقم: 04

العنوان: تدقيق البنية التنظيمية	رمز الورقة: ORG.04
القسم 4: تحليل توزيع المناصب والمهام	التاريخ: 18 جانفي 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بمهام هياكل مخطط المنظمة	الإجابات (نعم / لا)
• هل المهام والمسؤوليات والصلاحيات المتعلقة بكل هيكل من الهياكل التنظيمي المبلغ عنه في وثيقة رسمية موقعة من المسؤول عن المؤسسة (أو الإدارة العليا للوزارة المعنية)؟	نعم
• هل عناصر الهيكل التنظيمي تعمل وتشتغل وفق الأوصاف الرسمية للمهام والمسؤوليات؟	نعم
• إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالنفي، فاذكر التناقضات وشرحها.	/
• هل يبرز وصف الوضع الحالي المتعلق بصلاحيات الهياكل المختلفة : تناقضات أو ازدواجية بين محطتين أو أكثر من محطات العمل؟ مجموعات من المهام أو الوظائف على مستوى نفس محطة العمل؟ التداخل بين محطتي عمل أو أكثر؟ تجميع المسؤوليات؟	لا
• إذا كانت الإجابة بالإيجاب، ناقش مع أمثلة محددة لكل سؤال.	/
• هل المهام والتعيينات على مستوى محطة العمل مستقرة أم قابلة للتطوير؟	نعم
• هل يمكن أن يخضعوا لإعادة تعريف أو تعديل أو حتى لتمديد المسؤولية؟	نعم
• هل تم الإخطار بهذه التغييرات في الدليل من المنظمة؟	نعم
• ما هي إجراءات التحديث المعتمدة؟	لا
• هل توجد صحيفة وظيفية لكل محطة عمل على مستوى الهيكل التنظيمي المدقق؟	/
• إذا كان الأمر كذلك، فهل هذه التوصيفات الوظيفية معروفة ومتقنة من قبل شاغلي الوظائف المعنية؟	/
• هل يتم تحديث التوصيف الوظيفي بانتظام؟ متى كان آخر تحديث؟	نعم
• هل تمت صياغة إجراءات الإدارة في وثيقة رسمية (دليل الإجراءات)؟	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

نعم	• هل دليل الإجراءات هذا متاح لجميع المديرين وهل هو معروف لجميع الفاعلين، كل واحد من أجل الأنشطة التي تخصه؟
نعم	• هل الإجراءات مدرجة حسب مجال النشاط؟
نعم	• هل هذه الإجراءات شاملة وهل تغطي جميع مجالات النشاط وأعمال الإدارة للهيكل؟ المنظمة المعنية؟
نعم	• هل الجهات الفاعلة المعنية محددة جيداً؟
نعم	• هل العمليات المتعلقة بكل إجراء موصوفة بوضوح في الترتيب الزمني والمنطقي عند التدخل؟
نعم	• هل يتم تحديث إجراءات الإدارة بانتظام؟
نعم	• متى تم تحديث هذه الإجراءات آخر مرة؟
السنة الحالية	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات مدير المؤسسة.

بطاقة المقابلة رقم: 05

العنوان: تدقيق البنية التنظيمية	رمز الورقة: ORG.05
القسم 5: تحليل الآليات الحالية	التاريخ: 23 جانفي 2022
القسم الفرعي 1: الأسئلة المتعلقة بآليات التنسيق	الإجابات (نعم / لا)
• هل تم إضفاء الطابع الرسمي على آليات التنسيق والاتصال في وثيقة رسمية؟	نعم
• هل تترجم آليات التنسيق إلى اجتماعات دورية ومنتظمة؟ و / أو من خلال اجتماعات مرتجلة لمرة واحدة لإدارة الأحداث الطارئة وحالات الأزمات؟	نعم
• إذا كانت الاجتماعات متكررة، فكم من مرة؟	أكثر من مرتين
• هل اجتماعات التنسيق هذه موثقة في محاضر اجتماع؟	نعم
• من يتولى السكرتارية وكتابة محاضر الاجتماع؟	لا يوجد شخص محدد
• وهل محاضر هذه الاجتماعات مصنفة ومحفوظة على مستوى الأمانة المكلفة بإعداد المحاضر؟	نعم
• هل تخص هذه الاجتماعات جميع المستويات الهرمية للمؤسسة؟	نعم
• حدد من هم أعضاء اجتماعات التنسيق هذه؟	إطارات المؤسسة ومسؤولو المصالح والمكاتب
• هل هناك هيكل مخصص لضمان هذا التنسيق في مستوى الهيكل التنظيمي المدقق؟	لا
• هل هو كيان دائم أم مؤقت؟ كيف تتجسد (كيان رسمي على مستوى الهيكل التنظيمي، لجنة، مفوضية، إلخ)؟	/

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

القسم الفرعي 2: الأسئلة المتعلقة بآليات الاتصال		
هل إجراءات الاتصال موضوع تفكير استراتيجي؟ هل إجراءات الاتصال المبلغ عنها في خطة الاتصال (وثيقة رسمية) موقعة من قبل مسؤول الهيكل التنظيمي المدقق؟ ما هي الميزانية المخصصة لأعمال الاتصال؟	نعم	نعم
	نعم	نعم
	لا	لا
	/	/
هل هناك كيان على مستوى الهيكل التنظيمي المدقق مخصص لضمان الاتصال (داخلي وخارجي)؟ هل هذا الكيان مرتبط بأعلى ممثل للهيكل التنظيمي؟ إذا كانت الإجابة بالنفي، حدد ارتباطها وشرحها	نعم	نعم
ما هي وسائل الإعلام ووسائل الاتصال المتاحة لمختلف هياكل المؤسسة الخاضعة للرقابة للاتصال الداخلي؟ هل يمكن الوصول إلى هذه الدعائم لجميع موظفي المنظمة بسهولة؟	نعم	نعم

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات مدير المؤسسة.

2- قمنا في الفترة من 03 جانفي 2022 إلى 29 جانفي 2022 بالتنقل إلى مكتب المدير الفرعي للموارد البشرية، حيث قمنا برفقته بزيارة ميدانية لمختلف مكونات الهيكل التنظيمي والمتمثلة في: الإدارة ومكاتبها، وكذلك المصالح الاستشفائية والوحدات التابعة لها، بالإضافة إلى مختلف المصالح الأخرى، كما تم الاطلاع على عينة من الوثائق المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة وقرارات المهام والتفويضات للسنوات الثلاثة السابقة، ومقارنة ومطابقة محتوياتها مع النصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها في هذا النوع من المؤسسات.

الإثباتات:

- النصوص القانونية التي تحكم المنظمة المعنية ، • المخطط التنظيمي للهيكل (التنظيم) المعني ،
- تقارير النشاط ،
- وصف المهام والمسؤوليات الرئيسية لكل مكون من مكونات الهيكل التنظيمي ،
- وصف طرق عمل المنظمة ،
- وصف تنظيم إجراءات الإدارة ،
- وصف آليات التنسيق والاتصال المعمول بها ،
- توزيع القوى العاملة حسب الرتبة ، بين الهياكل المختلفة للهيكل التنظيمي ،
- جرد تطبيقات تكنولوجيا المعلومات التشغيلية ووصف موجز لها.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

حيث لاحظنا وجود بعض الاختلالات في الهيكل التنظيمي تم تدوينها في أوراق الكشف والتحليل للمشاكل كما يلي:

ورقة كشف وتحليل المشكلة (FRAP) رقم 01

المرجعية
الهدف 1 تدقيق الهيكل التنظيمي وفقا للنصوص القانونية والتنظيمية
المشكلة
عدم تطابق بين بعض مكونات الهيكل التنظيمي المعمول به وما هو منصوص عليه قانونا
السبب (الأسباب)
عدم كفاية التعداد البشري
الآثار
صعوبة في انجاز المهام وعدم شموليتها لكل الأنشطة والأعمال
الاستنتاج (الاستنتاجات)
عدم التحكم الجيد في كل النشاطات والأعمال
توصية (توصيات)
ضرورة مطابقة الهيكل التنظيمي للمؤسسة للهيكل التنظيمي الرسمي وتفعيل كل مكوناته قصد ضمان تحكم أكثر في تسيير المؤسسة

المصدر: من إعداد الباحث.

ورقة كشف وتحليل المشكلة (FRAP) رقم 02

المرجعية
الهدف 3 تدقيق تفويضات السلطة / تفويضات التوقيع
المشكلة
تفويض ضيق للسلطة وللتوقيع
السبب (الأسباب)
حصر اتخاذ معظم القرارات في مدير المؤسسة فقط
الآثار
عبئ كبير على مدير المؤسسة في التحكم بالأعمال الإدارية ونشاطات التسيير
الاستنتاج (الاستنتاجات)
صعوبة التحكم في الأعمال الإدارية ونشاطات التسيير
توصية (توصيات)
وجوب تفويض أكثر للسلطة والتوقيع مع احترام النصوص القانونية والتنظيمية

المصدر: من إعداد الباحث.

نقاط القوة:

- وجود إطارات إدارية وطبية وشبه طبية ذات خبرة في تسيير وإدارة أعمال ونشاطات المؤسسة.
- وجود تسلسل إداري ونقل القرارات وتعليمات الإدارة يتم بسلاسة إلى مراكز العمليات عن طريق رؤساء المصالح الطبيين ومنسقي المصالح شبه الطبيين.
- هيكل المؤسسة ومقرات العمل جيدة وكافية.
- توفر عتاد الإعلام الآلي وأدوات العمل المكتبية والموارد البشرية بشكل كاف.
- تنظيم جيد لمحاضر وسجلات الاجتماعات.

نقاط الضعف:

- عدم تطابق بين بعض مكونات الهيكل التنظيمي المعمول به وما هو منصوص عليه قانوناً، بحيث لوحظ عدم وجود بعض المكاتب المهمة كمكتب التنظيم العام والاتصال مثلاً، ووجود مكاتب أخرى غير مذكورة في الهيكل التنظيمي الرسمي وعدم تحديد تبعيته بدقة لأي مديرية كمكتب الأجور مثلاً.
- نقص في تحديد المهام بدقة في مقررات توزيع المهام والصلاحيات.
- عدم وجود دليل تنظيمي وعدم نشره للموظفين، خصوصاً القانون الداخلي للمؤسسة ورغم وجوده إلا أنه ليس رسمي (غير ممضي وغير مصادق عليه من طرف الوالي).
- وجود تفويض للسلطة إلا أنه محدود جداً، ويتمثل في تفويض للسلطة من طرف المدير لبعض نوابه في أعمال قليلة.
- لوحظ صعوبة في إنجاز المهام وعدم شموليتها لكل الأنشطة والأعمال.
- ضعف آليات التنسيق ووتيرة ودورية الاجتماعات غير منتظمة.
- قلة وسائل الإعلام والاتصال وصعوبة الوصول إلى دعائم الاتصال.

التوصيات:

- ضرورة احترام الهيكل التنظيمي القانوني وتشغيل كل مكوناته.
- التركيز على تحديد وتوزيع المهام بدقة وأن تكون مكتوبة.
- وضع ونشر دليل تنظيمي يتضمن القانون الداخلي للمؤسسة مع سهولة الإطلاع عليه من كل موظفي المؤسسة.

- العمل على تفويض أكثر للسلطة قصد التحكم أكثر في الأعمال والنشاطات.
- وضع آليات للاتصال والتنظيم من خلال تفعيل مكتب التنظيم والاتصال.

2- تدقيق الموارد البشرية: (تم بالمؤسسة B)

- 1- بتاريخ 01 فيفري 2022، أجرينا أول مقابلة مع المسؤول الأول عن المديرية الفرعية للموارد البشرية، الذي شرح طريقة تنظيم المديرية وكيفية عمل المكاتب التابعة لها والاعوان المسيرين لها.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

وتم طرح مجموعة من الأسئلة خاصة بأعمال المديرية الفرعية كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 01 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق إجراءات التوظيف		رمز الورقة: RH.REC.01
القسم 1: التنظيم والمهام		التاريخ: 01 فيفري 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالتنظيم ومهام التوظيف	الإجابات (نعم / لا)	تبرير الإجابات السلبية / توضيحات أخرى
• هل هناك سياسة توظيف؟ (نقصد بسياسة توظيف بيان تنظيمي يشرح الكيفية التي تتم من خلالها عملية التوظيف)	نعم	مسؤولو المؤسسة من إدارات ورؤساء المصالح
• من هم الفاعلون الذين ساهموا في تحديد سياسة التوظيف هذه؟	لا	
• هل يشارك مديرو العمليات في وضع توقعات التوظيف؟	نعم	المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية
• هل سياسة التوظيف هذه رسمية بشكل واضح وما هي الوثيقة الرسمية التي تتجسد في ذلك؟		المديرية الفرعية للموارد البشرية
• ما هي الجهة المسؤولة عن عملية التوظيف؟		المدير الفرعي للموارد البشرية (م-1)
- بمن ترتبط؟ حدد موقعها في الهيكل التنظيمي.	نعم	
- هل هناك توصيف وظيفي مفصل؟	نعم	
- هل يحتفظ هذا الكيان بلوحة تحكم؟	لا	
- هل كتيبات الإجراءات متوفرة؟	لا	
- هل يتم استخدامها بالفعل من قبل الموظفين؟	نعم	
- هل أعداد الموظفين كافية؟	نعم	
- هل يمتلك الموظفون المهارات المطلوبة؟	نعم	
- هل طاقم العمل متعدد الجوانب؟	نعم	
- هل يوجد فصل جيد للواجبات (شبكة فصل الواجبات)؟	نعم	نقص تكوين الموظفين
- هل هناك احتياجات أو مشاكل أخرى؟	نعم	
- هل يوجد ملف كمبيوتر خاص بالعاملين؟	نعم	دقيقة وسريعة
- مناقشة تواتر وفائدة قوائم الكمبيوتر واستخدامها؟	نعم	
• هل هناك تخطيط لمهام الموارد البشرية وتحليل للاحتياجات ووضع تنبؤات تتعلق بالجوانب التالية:		
- احتياجات للموارد؟	نعم	
- الترقيات الداخلية؟	نعم	
- حالات المغادرة المحتملة؟	نعم	
- عمليات النقل والإعارة؟	نعم	
- الوضع في الاستيداع؟	لا	
• هل تم تحديد الوظائف الخاضعة للتوظيف (المصادق عليها على		

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		مستوى القانون الإطار) ووصفها من حيث :
	نعم	- الوظائف،
	نعم	- المهارات المطلوبة،
	نعم	- مهام التوظيف قصيرة ومتوسطة المدى ،
	نعم	- تحديد المواقع على مستوى الهيكل التنظيمي ،
	نعم	- واجبات ومهام المنصب ،
	نعم	- الموارد المادية المخصصة للتوظيف ،
	نعم	- الأجر المخصص للتوظيف ،
	نعم	- المشرف المباشر،
	نعم	- مرؤوسو المنصب ،
	نعم	- مؤشرات الأداء المتعلقة بالمنصب.
	نعم	• هل التعيينات التي يتم إجراؤها تفي بالأهداف المتوقعة والميزانية المخصصة (وظائف الميزانية الموجودة بالفعل أو التي يتم إنشاؤها) ؟
تحديد الاحتياجات (طلبات التوظيف من المصالح)		• كيف يتم بدء إجراءات التوظيف؟
الإطارات المسيرة، رؤساء المصالح		• هل طلبات التوظيف هذه واردة من أعلى المستويات في المنظمة أو من مختلف المديرين التنفيذيين المعنيين مباشرة بالوظائف التي سيتم تعيينها؟
	نعم	• هل طلبات التوظيف مكتوبة ومن يوقع عليها؟
	نعم	هل الوظائف التي سيتم تعيينها محددة بوضوح؟
	نعم	هل عددها ثابت؟
فوري	نعم	هل تم تحديد موعد الاستقدام (فوري أم متوسط المدى)؟
	نعم	• هل تكوين المرشح وملفه الشخصي محددان؟
منصب جديد	نعم	• هل هذا منصب جديد أو منصب منصوص عليه بالفعل في الهيكل التنظيمي؟
	نعم	• إذا كان منصباً جديداً ، فهل تم وضع وصف وظيفي يوضح بالتفصيل الأنشطة والسمات؟
	نعم	• هل يستفيد هذا التوظيف من بند الميزانية؟ (هل هو منصوص عليه في القانون الإطار؟)
		• هل تتمحور إجراءات التوظيف حول الخطوات التالية:
	نعم	- تخطيط الاحتياجات ،
	نعم	- إعلان الحاجة ودعوة لتقديم الطلبات (داخلياً و / أو خارجياً).
	نعم	- جمع ومعالجة (الفرز والاختيار المسبق) للمرشحين ،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

	نعم	- مسابقات واختبارات ،
	نعم	- تقييم وتسجيل الاختبارات ،
	نعم	- مقابلات ،
	نعم	- نشر النتائج ،
	نعم	- قرار التوظيف.
تتم داخليا وخارجيا	لا	• هل تتم عمليات التوظيف هذه داخليًا دائمًا؟
	نعم	• إذا كان الأمر كذلك ، فهل تم إصدار دعوة داخلية لتقديم الطلبات (الاعلان ، وتوزيع المذكرات ، وما إلى ذلك) بهدف الاستقطاب الداخلي؟
الإعلان الخارجي		• إذا لم يكن كذلك ، فما هي الوسائل المستخدمة لنشر عرض العمل؟
يدوي فقط	لا	• التأكد من وجود نظام أرشفة آلي يسمح للجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية بامتلاك ملفات كاملة ومحفوظة بشكل صحيح (تصنيف الوثائق والملفات، أمن الملفات، إلخ).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المدير الفرعي للموارد البشرية.

بطاقة المقابلة رقم: 02 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق إجراءات التوظيف	رمز الورقة: RH.REC.02
القسم 2: مراحل عملية توظيف على أساس الشهادة	التاريخ: 02 فيفري 2022
القسم الفرعي 1: الأسئلة المتعلقة باستقبال المرشحين وفرزهم واختيارهم المسبق	تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
• هل يوجد برنامج توظيف؟	نعم
• هل وافقت الجهة المختصة على مستوى الوصاية على برنامج التوظيف؟	نعم
• هل فوضت الوصاية للجهة المعنية المناصب المالية اللازمة للتكفل بعمليات التوظيف؟	نعم
• هل تم إجراء هذا التفويض بمذكرة وزارية؟ في إطار الميزانية؟	نعم
• هل حضرت وشرعت الهيئة بإعلانات الترشح؟	نعم
• هل تلقت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية طلبات الترشح؟	نعم
• هل الطلبات الواردة التي لا تستوفي الشروط المطلوبة يتم رفضها تلقائيًا؟	نعم
• هل تم تعيين أعضاء لجنة المقابلة من قبل السلطة المختصة؟	نعم
• مما تشكل اللجنة (الأعضاء) ؟	المدير رئيسا وموظفين ذو رتبة أعلى من رتبة الترشح

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

	نعم	• هل الطلبات تم فرزها وتحديد لها مسبقاً بواسطة اللجنة المختصة؟
	نعم	• هل أعدت اللجنة محضر الاختيار الأولي؟
		القسم الفرعي 2: الأسئلة المتعلقة بتقييم المرشحين
	نعم	• هل تمت دعوة المرشحين المختارين مسبقاً كتابياً لإجراء مقابلة أولية؟
	نعم	• هل تجري اللجنة مقابلة مع جميع المرشحين المختارين؟
	نعم	• هل تضع اللجنة محضر اجتماع؟
	نعم	• هل تم التوقيع على المحضر من قبل جميع أعضاء اللجنة؟
	نعم	• هل تمت برمجة الاختبارات النفسية بالتشاور مع مكتب التصميم؟
	نعم	• هل استدعت الهيئة جميع المرشحين المختارين مسبقاً؟
	نعم	• هل يتم استلام نتائج الاختبارات النفسية التقنية من قبل الجهة المعنية؟
	نعم	• هل قامت الجهة المعنية بإرسال طلب عقد توظيف إلى السلطة المختصة على مستوى الوصاية؟
	نعم	• هل حصلت الجهة المعنية على اتفاقية التوظيف من السلطة المختصة على مستوى الوصاية؟
		القسم الفرعي 3: أسئلة متعلقة بقرار التوظيف واستقبال الموظف الجديد
	نعم	• هل تم تخصيص المناصب المالية لصالح المرشحين المختارين من قبل الجهة المكلفة بإدارة الموارد البشرية فور موافقة الجهة المختصة على مستوى الوصاية؟
	نعم	• هل تمت دعوة المرشحين لتولي المنصب من قبل الكيان المسؤول عن إدارة الموارد البشرية؟
	نعم	• هل قام الكيان المسؤول عن إدارة الموارد البشرية بتجميع ملف توظيف مؤقت؟
	نعم	• هل بدأ الكيان المسؤول عن إدارة الموارد البشرية الفحص الطبي القانوني بعد تولي المرشح مهامه مباشرة؟
	نعم	• هل طلبت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية معلومات من الجهات المسؤولة بشأن تسجيل أو عدم تسجيل المرشحين في السجل التأديبي المركزي (التحقيق الإداري)، فور تولي المرشح منصبه؟
	نعم	• هل خضع الأشخاص المعينون حديثاً للتوظيف المؤقت قبل

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		التوظيف النهائي؟
نعم	• هل يتضمن ملف التوظيف المؤقت جميع المستندات اللازمة؟	
نعم	• هل تم إرسال قرار التوظيف المؤقت إلى المراقب المالي؟	
نعم	• هل تم اعتماد القرار وإعادة من قبل المراقبة المالية للجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية؟	
نعم	• هل تم تحديث قاعدة البيانات؟	
نعم	• هل تم إبلاغ قرار التوظيف المؤقت إلى المعني؟	
نعم	• هل استلمت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية نتيجة الزيارة الطبية؟	
نعم	• إذا تم الاعتراف بالمرشح على أنه لائق، فهل يستمر إجراء التوظيف؟	
نعم	• إذا تم الاعتراف بأن المرشح غير لائق، فهل إجراء التوظيف يوقف نهائياً؟	
نعم	• هل تلقت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية معلومات عن تسجيل أو عدم تسجيل المرشحين في السجل التأديبي المركزي؟	
نعم	• إذا كان المرشح مسجلاً هناك، هل تستمر الاجراءات	
نعم	• إذا لم يكن المرشح مسجلاً هناك، هل توقفت إجراءات التوظيف نهائياً؟	
نعم	• هل قامت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية بتجميع ملف التوظيف النهائي؟	
نعم	• هل يتضمن ملف الاستقدام النهائي جميع المستندات اللازمة؟	
نعم	• هل قامت الجهة المكلفة بإدارة الموارد البشرية بصياغة قرار تعيين نهائي؟	
نعم	• هل تم التوقيع على قرار التوظيف النهائي من قبل الجهة المعنية؟	
نعم	• هل تم إرسال أمر تعيين الموظفين النهائي إلى المراقب المالي؟	
نعم	• هل تم ختمه وإعادة من قبل المراقب المالي إلى الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية؟	
نعم	• هل تم تحديث قاعدة البيانات؟	
نعم	• هل تم إخطار الشخص المعني بأمر التعيين النهائي؟	
نعم	• هل أرسلت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية نسخة من مرسوم التوظيف النهائي إلى مصالح الوظيفة العمومية؟	
نعم	• هل فتحت الجهة المكلفة بذلك الملف الإداري للأشخاص المعنيين؟	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المدير الفرعي للموارد البشرية.

بطاقة المقابلة رقم: 03 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق التوظيف	رمز الورقة: RH.REC.03
القسم 3: مراحل عملية توظيف على أساس المسابقة	التاريخ: 05 فيفري 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بمراحل عملية توظيف على أساس المسابقة	الإجابات (نعم / لا)
• هل تولى المرشح المقبول لمسابقة التوظيف منصبه؟	نعم
• هل تم تخصيص المنصب المالي لصالح المرشح الناجح بعد توليه المنصب مباشرة؟	نعم
• هل تم تجميع ملف التوظيف المؤقت من قبل الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية؟	نعم
• هل تم تعيين الأشخاص المعيّنين حديثاً مؤقتاً قبل التوظيف النهائي؟	نعم
• هل بدأ الكيان المسؤول عن إدارة الموارد البشرية الفحص الطبي القانوني، مباشرة بعد تولي المرشح مهامه؟	نعم
• هل طلبت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية معلومات من الجهة المختصة بشأن تسجيل أو عدم تسجيل المرشحين في السجل التأديبي المركزي ، فور تولي المرشح منصبه؟	نعم
• هل تم إحالة قرار التوظيف المؤقت للمراقب المالي للموافقة عليها؟	نعم
• هل تم اعتماد القرار وإعادته من قبل المراقب المالي إلى الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية؟	نعم
هل تم تحديث قاعدة البيانات؟	نعم
هل تم إبلاغ قرار التوظيف المؤقت إلى الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية؟	نعم
هل استلمت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية نتيجة الزيارة الطبية؟	نعم
إذا تم الاعتراف بالمرشح على أنه لائق، هل تستمر إجراءات التوظيف؟	نعم
إذا تم الاعتراف بأن المرشح غير لائق، هل تم إيقاف إجراءات التوظيف نهائياً؟	نعم
هل تلقت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية معلومات حول ما إذا كان المرشح مسجلاً في السجل التأديبي المركزي أم لا؟	نعم
إذا كان المرشح مسجلاً هناك، هل تستمر إجراءات التوظيف؟	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

نعم	إذا لم يكن المرشح مسجلاً هناك، انظر السؤال التالي، هل إجراء التوظيف توقف بالتأكد؟
نعم	هل أعدت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية ملف التوظيف النهائي؟
نعم	هل قامت الجهة المكلفة بإدارة الموارد البشرية بصياغة قرار تعيين نهائي؟
نعم	هل تم التوقيع على مرسوم الاستقدام النهائي من قبل الهيئة المؤهلة؟
نعم	هل تم إرسال أمر التوظيف النهائي للمراقب المالي؟
نعم	هل تم ختم البيان وإعادته من قبل المراقب المالي الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية؟
نعم	هل تم تحديث قاعدة البيانات؟
نعم	هل تم إخطار أمر التوظيف النهائي للشخص المعني من قبل الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية؟
نعم	هل أرسلت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية نسخة من أمر التوظيف النهائي إلى مصالح الوظيفة العمومية؟
نعم	هل قامت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية بفتح الملف الإداري للشخص المعني؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المدير الفرعي للموارد البشرية.

في نهاية المقابلة طلبنا من المدير الفرعي الاطلاع على أهم الوثائق المعمول بها في مجال التنظيم للمديرية والمهام والمتمثلة في:

- المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية PGRH.
 - مدونة المناصب المالية والتعدادات الحقيقية والشاغرة.
 - مسودات طلبات المصالح (الاحتياجات) إن وجدت.
 - مخطط هيكلية المديرية وبطاقات تقسيم المهام وتحديد لها.
 - مخطط النشاط (plan d'action) الخاص بالمديرية.
 - السجلات الخاصة بالمصلحة.
 - أرشيف ملفات التوظيف.
 - جداول وبطاقات توزيع تعداد الموظفين (حسب الجنس، العمر، المستوى أو المؤهل، الأقدمية في التوظيف...)
- 2- قمنا بتاريخ 08 فيفري 2022 بالتنقل إلى مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات حيث أجرينا مقابلة مع رئيس المكتب وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 04 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق التثبيت	رمز الورقة: RH. TIT.04
القسم 1: تنظيم ومكونات نظام التثبيت	التاريخ: 08 فيفري 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بتنظيم ومكونات نظام التثبيت	الإجابات (نعم / لا)
• ما هي الجهة المسؤولة عن عملية التثبيت ؟ - بمن ترتبط؟ حدد موقعها في الهيكل التنظيمي . - هل هناك توصيف وظيفي مفصل؟ - هل يحتفظ هذا الكيان بلوحة تحكم؟ - هل كتيبات الإجراءات متوفرة؟ - هل يتم استخدامها بالفعل من قبل الموظفين؟ - هل أعداد الموظفين كافية؟ - هل يمتلك الموظفون المهارات المطلوبة؟ - هل الموظفون متعددون؟ - هل يوجد فصل جيد للواجبات (شبكة فصل الواجبات) ؟ - هل هناك احتياجات أو مشاكل أخرى؟ - هل يوجد ملف كمبيوتر خاص بالعاملين؟ - مناقشة تواتر وفائدة قوائم الكمبيوتر واستخدامها؟ • هل تم إضفاء الطابع الرسمي على عملية التثبيت في وثيقة رسمية؟ • هل تم إبلاغ هذه العملية وشرحها لجميع الموظفين؟ • صف بإيجاز عملية التثبيت وتوقيتها. • التأكد من وجود نظام أرشفة يسمح للكيان بالحصول على ملفات كاملة وصيانتها بشكل صحيح (حفظ المستندات والملفات، وتأمين الملفات، وما إلى ذلك).	اللجان المتساوية الأعضاء المديرية الفرعية للموارد البشرية (م-1) نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم لا نعم دقيقة وسريعة نعم نعم التقييم، اللجان المتساوية الأعضاء، التثبيت يدوي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المدير الفرعي للموارد البشرية.

بطاقة المقابلة رقم: 05 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق التثبيت	رمز الورقة: RH. TIT.05
القسم 2: خطوات عملية التثبيت أو تمديد التبرص	التاريخ: 10 فيفري 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بمراحل عملية التثبيت أو تمديد التبرص	الإجابات (نعم / لا)
هل أرسلت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية طلبًا مكتوبًا لتقرير نهاية التبرص إلى قسم تعيين المرشح؟	نعم
هل تم إرسال هذا الطلب قبل شهرين على الأقل من انتهاء فترة	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		التريص؟
نعم	هل قامت إدارة مهام التريض بإعداد تقرير نهاية فترة التريض؟	
نعم	هل يتم إرسال تقرير التريض إلى الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية؟	
نعم	إذا اعتبر التريض نهائياً، فهل "تم تأكيد" المرشح؟	
نعم	إذا اعتبر التريض غير حاسم، فهل يتم تمديده؟	
نعم	هل يشير تقرير التريض الداخلي على وجه التحديد إلى المعايير التي استندت إليها خدمة المهام في اقتراح تأكيد أو تمديد فترة التريض؟	
نعم	هل لدى الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية جداول التأكيد المؤقت أو التمديد بالطبع، حسب فئة الصنف؟	
نعم	هل استدعيت واجتمعت اللجان الإدارية المتساوية الأعضاء (CAP) لإصدار رأيها حول جداول تأكيد التريض أو التمديد، التي وضعها الكيان المعني؟	
نعم	هل تم استدعائها قبل نهاية الشهرين التاليين لانتهاؤ فترة التريض؟	
نعم	هل تم إعداد وتوقيع المحاضر الخاصة باللجان؟	
نعم	هل قامت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية بصياغة مراسيم جماعية تجعل تأكيد التريض أو جداول التمديد نهائية؟	
نعم	هل تم التوقيع على الأوامر الجماعية من قبل السلطة المختصة؟	
نعم	هل قام الكيان المسؤول عن إدارة الموارد البشرية بوضع أوامر فردية لتأكيد أو تمديد فترة التريض؟	
نعم	هل تم التوقيع على التأكيد الفردي أو أوامر التمديد من قبل السلطة المختصة؟	
نعم	هل تم إرسال التأكيد الفردي أو أوامر التمديد إلى المراقب المالي؟	
نعم	• هل تمت الموافقة على أوامر التمديد أو التأكيد الفردية من قبل المراقب المالي، ثم أعيدت إلى الكيان المسؤول عن إدارة الموارد البشرية؟	
نعم	• هل تم تحديث قاعدة البيانات من قبل الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية؟	
نعم	• هل تم إخطار الشخص المعني بنسخة من أمر التأكيد (أو التمديد) من قبل الكيان المسؤول عن إدارة الموارد البشرية؟	
نعم	• هل تم إيداع أمر التأكيد أو التمديد في الملف الإداري للشخص المعني؟	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المدير الفرعي للموارد البشرية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

في نهاية المقابلة طلبنا من رئيس المكتب الاطلاع على أهم الوثائق المعمول بها في المكتب لا سيما:

- جمع المعلومات المتعلقة بالأهداف والسياسات والبرامج والإجراءات الخاصة بالاختيار والتوظيف والتثبيت (اللوائح الداخلية ، ولوائح الموظفين ، والمذكرات والتعاميم الداخلية ، والوصف التفصيلي لإجراءات التثبيت ، وما إلى ذلك) ،
 - فحص ملفات الموظفين والملفات الفردية للتمكن من تقييم إجراءات تقييم المجندين الجدد ،
 - تقييم إحصاءات التثبيت، ودوران الموظفين حسب الفئة ، والتكوين الأولي ، والخبرة ، والمؤهلات ، وتاريخ ومكان التوظيف ، والمنشأ الجغرافي ، والقسم الذي بدأ فيه الموظف الجديد حياته المهنية ، وما إلى ذلك.
- 3- قمنا بتاريخ 13 فيفري 2022 بالتنقل إلى مكتب المدير الفرعي للموارد البشرية مرة أخرى، حيث أجرينا مقابلة أخرى معه، وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 06 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق نظام تقييم الموظفين	رمز الورقة: RH. EVA.06
القسم 1: تنظيم ومكونات نظام تقييم الموظفين	التاريخ: 13 فيفري 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بتنظيم ومكونات نظام تقييم الموظفين	الإجابات (نعم / لا) تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
من المسؤول عن عملية التقييم؟	المسؤول المباشر
بمن هي مرتبطة؟	المسؤول المباشر للمصلحة
حدد موقعها في الهيكل التنظيمي .	مختلفة حسب موقع المسؤول
هل هناك توصيفات وظيفية مفصلة؟	نعم
هل يحتفظ هذا الكيان بلوحة تحكم؟	نعم
هل كتيبات الإجراءات متوفرة؟	نعم
هل يتم استخدامها بالفعل من قبل الموظفين؟	نعم
هل أعداد الموظفين كافية؟	نعم
هل يمتلك الموظفون المهارات المطلوبة؟	نعم
هل الموظفون متعددون؟	نعم
هل هناك فصل جيد للمهام (شبكة فصل المهام)؟	نعم
هل هناك أي احتياجات أو قضايا أخرى؟	لا
هل يوجد ملف خاص بالتعداد على مستوى الكمبيوتر؟	نعم
ناقش تواتر وفائدة القوائم أجهزة الكمبيوتر واستخدامها؟	دقيقة وسريعة
هل عملية تقييم الموظفين رسمية في وثيقة رسمية؟	نعم
هل تم نشر عملية التقييم هذه وشرحها لجميع الموظفين؟	نعم
صف بإيجاز عملية تقييم الموظفين وتوقيتها .	مسودات التقييم، تقييم المسؤول المباشر، الاطلاع عليه من الموظف المعني بالتقييم، تأكيد التقييم / ثلاثية وسنوية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

نعم	هل هذه العملية تجعل من الممكن التقييم والتقدير بشكل صحيح مساهمة وأداء كل مسؤول؟
نعم	كجزء من عملية التقييم، يتم التأكد من:
نعم	هل يتم استيعاب مهمة المتعاون جيداً من طرف هذا الأخير؟
نعم	هل يتم استيعاب الأهداف المحددة لنشاطها بشكل جيد؟
نعم	هل يتم تحديد النتائج المتوقعة بوضوح فيما يتعلق بالأهداف (عناصر قابلة للقياس وقابلة للقياس الكمي) الأداء على المستوى البشري قابل للقياس (العلاقات مع الزملاء، العلاقات مع الرؤساء، ...)؟
نعم	وهل الوظيفة المعنية لا تخضع لعقبات يحتمل أن تقلل من فاعلية الشخص المعني أو تمنعه من تحقيق الأهداف؟
نعم	• هل تبدأ عملية تقييم الموظفين باجتماع فردي (مرة كل سنتين على الأقل) بين الرئيس المباشر والموظف المعني من أجل:
نعم	- مناقشة التصنيف الذي حصل عليه ، وخلفيته المهنية (الترقية والتنقل) ومهاراته المهنية فيما يتعلق بالمسؤوليات المنوطة به،
نعم	- السماح للطرفين بالاتفاق على أهداف شخصية للفترة المقبلة والدعم المنشود لتحقيق النتائج المتوقعة.
نعم	في نهاية هذه المقابلة، هل تتم من أجل:
نعم	- تحديد أهداف العام المقبل ،
نعم	- تحديد النتائج المراد تحقيقها ،
نعم	- تحديد الاحتياجات التكوينية ،
نعم	- مناقشة التطلعات المهنية وأهداف التطوير الوظيفي (بما في ذلك التنقل).
نعم	• هل قام المدير المباشر بإعداد تقرير تقييم في نهاية هذه المقابلة؟
نعم	• هل يحدد هذا التقرير احتياجات المسؤول من حيث التكوين ، ورغباته من حيث التنقل ، ورأي (أو تقييم) المدير المباشر فيما يتعلق بترقية الشخص الذي يتم تقييمه؟
نعم	• هل تم إعطاء جميع الموظفين استمارة أو شبكة تقييم قبل الموعد النهائي لتمكينهم من تقييم العام الماضي وتقييم أهدافهم للعام الحالي والسنة المقبلة؟
نعم	• هل المسؤولون على دراية بفائدة وأهمية عملية التقييم؟
لا	• التأكد من وجود نظام أرشفة يسمح للكيان بالحصول على ملفات كاملة وصيانتها بشكل صحيح (حفظ المستندات والملفات، وتأمين الملفات، وما إلى ذلك).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المدير الفرعي للموارد البشرية.

بطاقة المقابلة رقم: 07 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق نظام تقييم الموظفين	رمز الورقة: RH. EVA.07
القسم 2: إجراءات تنقيط الموظفين	التاريخ: 16 فيفري 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بمراحل إجراءات تنقيط الموظفين	الإجابات (نعم / لا) / تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
• هل تُمنح بطاقات التقارير الفردية للموظفين قبل تاريخ محدد من كل عام للعلم؟	نعم
• هل تم تحديد التصنيف وفقاً للمعايير المعتمدة مسبقاً؟	نعم
• هل الدرجات معينة بين 0 و 20؟	نعم
• هل تم التحقق من صحة أوراق التصنيف الفردية هذه من قبل الرؤساء الهرميين للأشخاص المعنيين وإرسالها إلى الكيان المسؤول عن إدارة الموارد البشرية للفحص والمركزية؟	نعم
• بالنسبة للموظفين المعارين ، فهل يتم إرسال بطاقات الحضور الفردية من قبل إدارة المنشأ إلى إدارة الإعارة قبل تاريخ محدد من كل عام ؟	نعم
• بطاقات التقارير الفردية المتعلقة بالموظفين المعارين هي التي يتم تعبئتها من قبل الأشخاص المعنيين، والتحقق من صحتها من قبل رؤسائهم الهرمية وإعادة إدخالها إلى إدارة المنشأ مصحوبة بتقارير التقييم (إن وجدت)،	نعم
• بالنسبة لموظفي الخدمة المدنية المعارين الذين عادوا إلى إدارتهم قبل نهاية العام ، هل قامت الإدارة المعارة بإعداد وإرسال تقرير عن الموظف المعني؟	نعم
• هل تم تأكيد التصنيفات من قبل السلطة المختصة؟	نعم

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المدير الفرعي للموارد البشرية.

في نهاية المقابلة طلبنا من المدير الفرعي للموارد البشرية الاطلاع على أهم الوثائق المعمول بها في ملف التقييم والمتمثلة في:

- الإجراءات الرسمي والمفصل لتقييم الموظفين ،
- استبيانات التقييم ومذكرة تفسيرية حول شروط استخدامها ،
- قاعدة بيانات الموظفين ،
- مرجعية الوظائف والكفاءات إن وجد
- بطاقات المناصب.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

4- قمنا بتاريخ 20 فيفري 2022 بالتنقل إلى مكتب التكوين حيث أجرينا مقابلة مع رئيس المكتب وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 08 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق التكوين	رمز الورقة: RH. FOR.08
القسم 1: تنظيم التكوين	التاريخ: 20 فيفري 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بتنظيم التكوين	الإجابات (نعم / لا) تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
• ما هي الجهة المسؤولة عن التكوين على مستوى الجهة الخاضعة للرقابة ومن يضمن إشرافها ومسؤوليتها؟ - هل هي جهة تابعة لهيكل إدارة الموارد البشرية أم هيكل إداري حسب المنظمة المعمول بها؟ - ما هو تعداد الجهة المسؤولة عن التكوين ؟ - هل يبدو هذا التعداد كافياً بالنسبة لك في ضوء إجمالي موظفي المنظمة؟ • إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالنفي ، حدد من المسؤول عن تكوين الموظفين على مستوى الجهة الخاضعة للرقابة؟ • هل سياسة التكوين رسمية؟ - إذا كانت الإجابة على السؤال السابق إيجابية ، فصف كيف يتم تحديد هذه السياسة ومن هم الفاعلون؟ - إذا كانت الإجابة بالنفي فشرحه وبرره. • هل تقوم المؤسسة الخاضعة للرقابة بوضع خطة التكوين القطاعي المستمر على أساس استراتيجية التكوين المستمر التي وضعتها الوصاية؟ - إذا كانت الإجابة على السؤال السابق إيجابية ، فتأكد من أن هذه الخطة تتضمن العناصر التالية: o رؤية المؤسسة المدققة لاحتياجاتها من التكوين المستمر على أساس تقييم المهارات بهدف تأهيل مواردها البشرية على المستويين المركزي واللامركزي ، o عدد الموظفين الذين يمكنهم الاستفادة من التكوين المستمر، وتحديد مجالات التكوين والوقت الإجمالي المخصص له بهدف تعميم التكوين المستمر،	المديرية الفرعية للموارد البشرية / المدير الفرعي للموارد البشرية. تابعة للموارد البشرية يفوق 10 موظفين حسب تخصصات التكوين نعم / نعم وصول عناوين ومحاور التكوينات من الوزارة، وضع مخطط سنوي للتكوين، تنفيذ ومتابعة المخطط / فريق خلية التكوين / نعم نعم نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

ضعيفة جدا لا تتجاوز 1% قرار من الوصاية (الوزارة)	نعم	المبادرات المتخذة لتعزيز برامج التكوين المستمر في المجالات التي تغطيها المؤسسة والاستفادة من الوسائل المتاحة بموجب اتفاقيات الشراكة مع الإدارات الأخرى والسلطات المحلية والهيئات المختصة.
	/	- إذا كانت الإجابة بالنفي فشرحه وبرره.
	نعم	• هل تقوم المؤسسة المدققة بإعداد تقرير قطاعي عن التقييم المالي والتربوي السنوي للتكوين المستمر المخصص للجنة تنسيق التكوين المستمر المنصوص عليها في مرسوم التكوين؟
	/	- إذا كانت الإجابة بالنفي فشرحه وبرره.
	نعم	• ما هي الميزانية المخصصة للتكوين (تحليل مقارن على مدى 3 سنوات) ؟
	نعم	• كيف يتم تحديد ميزانية التكوين هذه؟
	نعم	• هل هذه الميزانية موزعة بالتساوي بين مختلف كيانات المنظمة؟
	نعم	• هل دورة التكوين محترمة وهل تشمل المراحل الأربع التالية؟:
	نعم	1- تحديد وتحليل الاحتياجات التكوينية،
	نعم	2- تخطيط وتصميم التكوين،
	نعم	3- نشر التكوين،
	نعم	4- رصد وتقييم.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب التكوين.

بطاقة المقابلة رقم: 09 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق التكوين	رمز الورقة: RH. FOR.09
القسم: 2: مخطط التكوين	التاريخ: 24 فيفري 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بمخطط التكوين	الإجابات (نعم / لا) / أخرى
- هل هناك خطة تكوين أو وثيقة رسمية أخرى تصف جميع الإجراءات التكوينية التي يتعين القيام بها على مستوى المؤسسة؟ - صف بإيجاز مراحل تطوير خطة التكوين؟	نعم
- في هذا السياق ، هل يتم تنظيم المقابلات الفردية أو المناقشات الجماعية لتحديد الاحتياجات؟ هل يعتمد تحديد الاحتياجات التدريبية أيضًا على بطاقات تقرير أداء الموظفين؟ - هل يركز هذا التحليل على أداء الموظفين ، والصعوبات التي تواجه تنفيذ المهام ، والمهارات التي يجب اكتسابها؟	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

نعم	• هل الاحتياجات التكوينية رسمية بشكل واضح؟ (الحاجة هي الفجوة بين ما هو (الوضع الحالي) وما يجب أن يكون (الوضع المثالي)؟
نعم	• هل تم توفير أدوات تحديد الاحتياجات التكوينية لهذا الغرض؟
نعم	- شبكة تحديد الاحتياجات للموظفين يتم استكمالها من قبل المشرف المباشر
نعم	- استكمال شبكة المديرين من قبل الجهات العليا للمؤسسة
الطبي ثم شبه الطبي ثم التقني كل الموظفين خلال السنة وفق البرنامج المعد قصيرة الأمد داخليا، وكذلك وظيفيا ودوليا ضئيلة جدا لا تتجاوز 1% من الميزانية الكلية الممارسون الأخصائيون	• كيف يبدأ بعد ذلك تخطيط التكوين وتصميمه: - ما هي مجالات التكوين ذات الأولوية؟ - من هم الجمهور المستهدف؟ - ما هي المواعيد النهائية للتكوين؟ - هل هذه الدورات طويلة الأمد أم دورات قصيرة الأمد؟ - هل هذا التكوين منظم داخليا؟ أم خارجيا (وطنيًا ودوليًا)؟ - ما هي الميزانيات المخصصة للتكوين؟
نعم	• في حالة التكوين المنظم خارجيًا، من هم المستفيدون؟
نعم	• هل تم تنظيم التكوين كما هو منصوص عليه في خطة التكوين؟
نعم	• هل هذه الإجراءات التكوينية في الوقت المناسب ومبررة؟
نعم	• هل الغرض من التكوين:
نعم	- تكييف الملامح مع المواقف؟
نعم	- تطوير الخطط الوظيفية (ترقيات ، انتقالات) ؟
نعم	- دعم سياسة إعادة الهيكلة؟
نعم	- تحسين المناخ الاجتماعي (تحسين تداول المعلومات) ؟
معا	• ما هو نوع التكوين المفضل على مستوى المنظمة (داخلي و / أو خارجي) ؟
6 ساعات لكل عنوان تكوين أحيانا داخلية لتوفر المؤسسة على إدارات في مختلف المجالات التكوينية عن طريق اتفاقيات	• ما هو متوسط مدة التكوين ؟
نعم	• هل تم تنفيذ هذه الأعمال من قبل منظمات خارجية؟
نعم	- إذا كان الأمر كذلك ، فهل هي منظمات متخصصة في التكوين وكيف يتم ذلك ؟
نعم	- إذا لم يكن الأمر كذلك (إذا كانوا من أصحاب المصلحة الداخليين)، فهل يمتلك أصحاب المصلحة هؤلاء المهارات اللازمة لتقديم هذا التكوين؟
الجميع	• هل يستفيد جميع الموظفين المعنيين أو جزء ضئيل من الموظفين من

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

تبعاً لأهمية التكوين الجميع		التكوين ؟ - ما هي معايير اختيار المتكويين؟ - حدد فئة الموظفين المفضلة. • هل أتاحت الدورات التكوينية التي تم إجراؤها تغيير وتطوير طرق العمل؟
30 يوم مبررة	نعم	• ما هو معدل إتمام الخطة التكوينية؟ • هل تم وضع تقييم للإنجازات في مجال التكوين بالرجوع إلى خطة التكوين ؟ هل الانحرافات مبررة؟
	لا	• هل تتناسب تكاليف التكوين المتكبدة مع التكوين المقدم؟ • بناءً على عينة (أفراد مكونون) ، أجب عن الأسئلة التالية:
	نعم	- هل قدر المشاركون التكوين ؟
	نعم	- هل اكتسب المشاركون معرفة جديدة؟
	نعم	- هل يطبق المشاركون الأساليب أو الأساليب الجديدة عملياً وبشكل يومي؟
	نعم	- هل أثر التكوين على أداء المؤسسة؟
	نعم	• في نهاية الجلسات التكوينية، هل يتم توزيع أوراق التقييم من أجل تقييم أداء المكون ومدى كفاية المحتوى المغطى واحتياجات المشاركين؟
	نعم	• هل هناك مراقبة وتقييم للتكوين؟ هل تحاول المؤسسة قياس العوائد التي تحصل عليها من استثمارات التكوين؟
	نعم	• هل تم تحقيق الأهداف المحددة في البداية (مقارنة بأهداف التعلم مع النتائج التي تم الحصول عليها)؟.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب التكوين.

في نهاية المقابلة طلبنا من رئيس المكتب الاطلاع على أهم الوثائق المعمول بها في المكتب لا سيما:

- خطة التكوين ،
- خطة تنمية الموارد البشرية إن وجدت ،
- الخطة الرئيسية للتكوين ، إن وجدت ،
- كتابات التكوين إذا كانت موجودة ،
- ميزانية التكوين و حالة تنفيذها (أكثر من 3 سنوات) ،
- تقرير تقييم عمل التكوين ،
- القوانين الأساسية للموظفين ،
- المذكرات المتعلقة بالتكوين.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

5- قمنا بتاريخ 01 مارس 2022 بالتنقل إلى مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات مرة أخرى، حيث أجرينا مقابلة مع رئيس المكتب وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 10 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق نظام تسيير المسار المهني	رمز الورقة: RH. GESCAR.10
القسم 1: تنظيم ومكونات نظام تسيير المسار المهني	التاريخ: 01 مارس 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بمنظمة ومكونات نظام تسيير المسار المهني	الإجابات (نعم / لا)
- هل توجد سياسة تسيير المسار المهني داخل المؤسسة؟ - إذا كان الأمر كذلك ، فما هي الخطوط العريضة لهذه السياسة؟ - ما هو إطار هذه السياسة (الإطار التنظيمي، المهام، النظام المرجعي، إلخ)؟ - ما هي الجهة المسؤولة عن عملية تسيير المسار المهني للموظفين؟ - بمن ترتبط؟ حدد موقعها في الهيكل التنظيمي. - هل هناك توصيف وظيفي مفصل؟ - هل يحتفظ هذا الكيان بلوحة تحكم؟ - هل كتيبات الإجراءات متوفرة؟ - هل يتم استخدامها بالفعل من قبل الموظفين؟ - هل أعداد الموظفين كافية؟ - هل يمتلك الموظفون المهارات المطلوبة؟ - هل الموظفون متعددون؟ - هل يوجد فصل جيد للواجبات (شبكة فصل الواجبات) ؟ - هل هناك احتياجات أو مشاكل أخرى؟ - هل يوجد ملف كمبيوتر خاص بالعاملين؟ - مناقشة تواتر وفائدة قوائم الكمبيوتر واستخدامها؟ - هل تم إضفاء الطابع الرسمي على عملية تسيير المسار المهني للموظفين في وثيقة رسمية؟ - هل يتم نشر عملية تسيير المسار المهني هذه وتوضيحها لجميع الموظفين؟ - صف بإيجاز عملية تسيير المسار المهني للموظفين وتوقيتها. - التأكد من وجود نظام أرشفة يسمح للكيان بالحصول على ملفات كاملة وصيانتها بشكل صحيح (حفظ المستندات	نعم حفظ ملف إداري للموظف، تسجيل وترقيم وتصنيف وثائق الملف، استغلال الملف الأمر 03-06 المتعلق بالوظيفة العمومية مكتب تسيير الموارد البشرية المديرية الفرعية للموارد البشرية/م-1 نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم لا نعم دقيقة وسريعة نعم نعم نعم نعم نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

المملفات ، وتأمين المملفات ، وما إلى ذلك).	نعم	ادراج كل معلومات الموظفين في أرضية رقمية في انتظار ادراج نسخة من الملف الورقي في المنصة / معلوماتيو المديرية الفرعية للموارد البشرية
• هل توجد مشاريع تطوير تسيير المسار المهني داخل المؤسسة الخاضعة للرقابة؟ • إذا كانت الإجابة بنعم، فما هو تقدمهم؟ كيف ومن يدير هذه المشاريع ومراقبتها؟		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات.

بطاقة المقابلة رقم: 11 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق نظام تسيير المسار المهني	رمز الورقة: RH. GESCAR.11
القسم 2: مراحل عملية تسيير المسار المهني	التاريخ: 03 مارس 2022
القسم الفرعي 1: الأسئلة المتعلقة بالترقية في الدرجة	الإجابات (نعم / لا)
• هل تقوم الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية بوضع جداول مؤقتة للترقية الجماعية على أساس تصنيفات الموظفين؟	نعم
• هل اجتمعت اللجان الإدارية المتساوية الأعضاء لإصدار رأي حول جداول التقدم الجماعي المؤقتة؟	نعم
• هل تم إعداد وتوقيع المحاضر من طرف اللجان؟	نعم
• التحقق من أن المراسيم (جعل جداول التقدم الجماعي نهائية) قد تم وضعها من قبل الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية والتوقيع عليها من قبل السلطة المختصة.	نعم
• تحقق من أن قرار التقدم الجماعي قد تم اتخاذه من قبل الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية وموقعة من السلطة المختصة.	نعم
• هل تم إحالة القرار المتعلق بتعويض الخبرة المهنية إلى المراقب المالي من قبل الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية؟	نعم
• هل أرسل المراقب المالي طبعة جديدة من القرار المذكور إلى الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية؟	نعم
• تأكد من أن الإصدار الجديد من القرار المذكور كان:	نعم
-تم إعدادها واعتمادها من قبل المراقب المالي،	نعم
-موقعة من السلطة المختصة	نعم
• التأكد من تحديث قاعدة البيانات من قبل الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية.	نعم
• التحقق من أن قرارات الترقية الفردية قد تم إخطارها للمعنيين	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		وتم حفظها في ملفاتهم الإدارية.
		القسم الفرعي 2: الأسئلة المتعلقة بالترقية في الرتبة على أساس الشهادة
نعم	نعم	• هل تقوم الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية بفحص ما إذا كان قد تم الترخيص للمعني بالترقية بمتابعة تكوين إضافي؟
نعم	نعم	• من السجلات أو تقارير الترقية (أو طلب الترقية) في الرتبة على أساس الشهادة ، حدد ملفات X ، وتأكد من أن كل ملف محدد يحتوي على نسخة من الدبلوم تسمح بالوصول إلى درجة الترقية.
		• بالنسبة للموظفين الذين لا يمكن ترقيةهم ، تأكد من أن قد تم ذكر أسباب الرفض بشكل واضح، وأنها تعود إلى أحد الأسباب التالية:
نعم	نعم	-عدم كفاية التكوين مع احتياجات الخدمة.
نعم	نعم	-عدم توفر منصب مالي ،
نعم	نعم	-لا توجد معادلة للدبلوم.
		• بالنسبة للموظفين الذين تمت ترقيةهم ، تحقق من:
نعم	نعم	-أن المنصب المالي قد تم تخصيصه للترقية المعنية ،
نعم	نعم	-أن أمر الترقية في الرتبة على أساس الشهادة قد تم إعداده وتوقيعه من قبل السلطة المختصة وإرساله إلى المراقب المالي ؟
نعم	نعم	• أن قرارات الترقية معتمدة من قبل المراقب المالي ،
نعم	نعم	التأكد من تحديث قاعدة البيانات من قبل الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية.
		•تحقق من أن ملف الترقية في الرتبة على أساس الشهادة قد تم تجميعه ، وأنه يحتوي على المستندات الإدارية التالية:
نعم	نعم	-قرار متابعة التكوين الإضافي (للموظفين المعتمدين) المعتمد من المراقب المالي ،
نعم	نعم	-الدبلوم المكتسب أو شهادة الإنجاز ،
نعم	نعم	. قرار الترقية في الرتبة على أساس الشهادة،
نعم	نعم	-نسخة من بطاقة التعريف الوطنية ،
نعم	نعم	-الشهادة أو الدبلوم المطلوب للالتحاق بمؤسسة التكوين ،
نعم	نعم	-نسخة من مقرر الوضع الأخير للموظف المعني.
نعم	نعم	• هل تم إخطار صاحب الشأن بمقرر الترقية؟
نعم	نعم	• التحقق من إيداع أمر الترقية والمستندات الداعمة في الملف الإداري للشخص المعني.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		القسم الفرعي 3: الأسئلة المتعلقة بالترقية في الرتبة على أساس الامتحان المهني
	نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم	• هل قامت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية بإرسال المستندات التالية إلى الجهات المعنية: - قائمة المقبولين حسب الرتبة ؟ - تقرير مداولات هيئات التحكيم؟ • التأكد من استيفاء المقبولين للشروط التالية وهي: - المعدل المطلوب للعلامات التي تم الحصول عليها عن الفترة المعنية ، - تقرير مناسب من الرئيس الهرمي (المقيم) ، - الآراء المعقولة للرؤساء. • هل أعدت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية طلب منصب مالي وأرسلته إلى الوصاية؟ • هل قامت الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية بصياغة مراسيم ترقية فردية؟ • من السجلات أو حالة الترقيات في الامتحان المهني ، حدد ملفات X وتأكد من: - يظهر كل من أصحاب الملفات المختارة في قائمة المقبولين ، - يظهر المعني في محضر المداولة • تحقق من أن قرارات الترقية الفردية: - تم إنشاؤها من قبل الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية ، - الامتثال لشروط المنصب المالي ، - تم التوقيع عليه من قبل السلطة المختصة ، - تمت الموافقة عليه من قبل المراقب المالي ، - تم إخطار الأطراف المعنية. • التأكد من أن المناصب التي تم تغييرها في إطار الترقية في الامتحانات المهنية قد تم حجزها حصريًا لتسوية الموظفين الذين تمت ترقيتهم. • تحقق من أن قاعدة البيانات قد تم تحديثها. • التحقق من إيداع المراسيم والمستندات المؤيدة في الملف الإداري للمعنيين.
		القسم الفرعي 4: الأسئلة المتعلقة بالترقية في الرتبة على أساس الاختيار

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

نعم	هل أعد الكيان المسؤول عن إدارة الموارد البشرية جداول مؤقتة للترقية حسب الاختيار؟
نعم	تأكد من استيفاء المرشحين للشروط القانونية للترقية على أساس الاختيار
نعم	الآراء المعقولة للرؤساء.
نعم	من جداول الترقية أساس الاختيار، حدد ملفات X وتأكد من أن هذه الملفات كانت موضوع جداول الترقية المؤقتة (اطلب جداول الترقية المؤقتة لإجراء هذا الفحص) تحقق من أن جداول الترقية:
نعم	تعطي ترتيب المرشحين حسب الجدارة وفقاً لمعايير التقييم التي تضعها المؤسسة،
نعم	مصحوبة بتقارير تقييم فردية.
نعم	تحقق من أن الجداول المؤقتة قد جمعت من قبل الكيان المسؤول عن إدارة الموارد البشرية.
نعم	التأكد من اعتماد قرارات اللجان الإدارية المتساوية الأعضاء من خلال محاضر موقعة من قبل أعضاء هذه اللجان.
نعم	تحقق من أن المراسيم التي تجعل جداول التقدم الجماعي نهائية قد تم التوقيع عليها من قبل السلطة المختصة وإبلاغ المعنيين بها. تحقق من إنشاء أوامر الترقية الفردية من قبل الكيان المسؤول عن إدارة الموارد البشرية:
نعم	مصادق عليها من المراقب المالي
نعم	تم تبليغها للمعنيين بها
نعم	• تحقق من أن قاعدة البيانات قد تم تحديثها.
	• تأكد من تجميع ملف للترقية في الرتبة على أساس الاختيار، وأنه يحتوي على المستندات الإدارية التالية:
نعم	-جدول الترقية في الرتبة على أساس الاختيار ،
نعم	-تقرير اللجان الإدارية المتساوية الأعضاء ،
نعم	. المرسوم الجماعي للترقية في الرتبة على أساس الاختيار،
نعم	-مدونة المناصب المالية (إن وجد) و المخطط مع تخصيص مناصب لذات الترقية ،
نعم	-المراسيم الفردية للترقية في الرتبة على أساس الاختيار.
نعم	• التأكد من إيداع المراسيم الفردية والمستندات المؤيدة في الملف الإداري للأشخاص المعنيين.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

في نهاية المقابلة طلبنا من رئيس المكتب الاطلاع على أهم الوثائق المعمول بها في المكتب لا سيما:

- خطة تنمية الموارد البشرية إن وجدت ،
- القوانين الأساسية للموظفين ،
- قانون "الإطار" ،

- المذكرات المتعلقة بالإدارة المهنية (الترقية في الرتبة ، الترقية في الدرجة... إلخ) ،
- محاضر اللجان (المشتركة وغيرها) للفترة المختارة ،
- جداول التقدم (للفترة المختارة).

6- قمنا بتاريخ 08 مارس 2022 بالتنقل إلى مكتب حركة المستخدمين، حيث أجرينا مقابلة مع رئيس المكتب وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 12 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق نظام إدارة الوقت	رمز الورقة RH. : GESTEMPS.12
القسم 1: تنظيم ومكونات نظام إدارة الوقت	التاريخ: 08 مارس 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بتنظيم ومكونات نظام إدارة الوقت	تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
• هل يوجد نظام لضبط وقت حضور الموظفين داخل المؤسسة؟ • صف بإيجاز نظام التحكم في وقت حضور الموظفين والتقارير الصادرة (فيما يتعلق بالأنظمة المحوسبة).	نعم
• هل كان تطبيق نظام ضبط وقت حضور الموظفين موضوع وثيقة رسمية؟	نعم
• هل يتم تعميم عملية إدارة الوقت هذه وتوضيحها لجميع الموظفين؟	لا
• هل ممارسات الإدارة من حيث ضبط وقت حضور الموظفين متوافقة مع الإجراءات؟	نعم
• إذا لم يكن كذلك ، اشرح الأسباب.	/
• ما هي الجهة المسؤولة عن عملية إدارة الوقت؟ - بمن ترتبط؟ حدد موقعها في الهيكل التنظيمي.	حركة المستخدمين الموارد البشرية/م-1
- هل هناك توصيف وظيفي مفصل؟	نعم
- هل يحتفظ هذا الكيان بلوحة تحكم؟	نعم
- هل أعداد الموظفين كافية؟	نعم
- هل يمتلك الموظفون المهارات المطلوبة؟	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

دقيقة وسريعة الرقابة الطبية وحركة المستخدمين/ كل يوم (دخول وخروج) الإدارة المراقبين ومكتب حركة المستخدمين كل الموظفين	نعم	- هل الموظفون متعددون؟
	نعم	- هل يوجد فصل جيد للواجبات (شبكة فصل الواجبات) ؟
	/	- هل هناك احتياجات أو مشاكل أخرى؟
	نعم	- هل يوجد ملف كمبيوتر خاص بإدارة وقت الموظفين؟
		- مناقشة تواتر وفائدة قوائم الكمبيوتر واستخدامها؟
		• من ومتى يتم تحرير التقارير المتعلقة بحضور الموظفين ؟
		• لمن تستهدف هذه التقارير؟
		• من المسؤول عن تسجيل هذه التقارير؟
	نعم	• هل تم إبلاغ المديرين التنفيذيين بالغياب غير المصرح به (أو غير المبرر) لموظفيهم؟
	نعم	• هل التفسيرات مطلوبة من الأشخاص المعنيين؟
		• إذا كان الجواب نعم ، فمن؟
	/	• إذا لم يكن كذلك ، اشرح الأسباب.
	نعم	• هل يتم اتخاذ إجراءات تأديبية بحق من يعاود ارتكاب المخالفة؟
	/	• إذا لم يكن كذلك ، اشرح الأسباب.
	لا	• هل هناك مشاريع لتطوير إدارة الوقت داخل الجهة الخاضعة للرقابة؟
	/	• إذا كانت الإجابة بنعم، فما هو تقدمهم؟ كيف ومن يدير هذه المشاريع ومراقبتها؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات.

بطاقة المقابلة رقم: 13 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق نظام إدارة الوقت	رمز الورقة RH. GESTEMPS.13 :
القسم 2: تسيير نظام إدارة الوقت	التاريخ: 10 مارس 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بتسيير نظام إدارة الوقت	تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
• التأكد من أن الجهة المسؤولة عن إدارة الموارد البشرية تتلقى سجلات الحضور للموظفين التي تم إنشاؤها بواسطة النظام؟ • من بيانات مراقبة الحضور للموظفين ، حدد X حالات الغياب أو التأخير غير المصرح به (أو غير المبرر) والتأكد من أن الكيان المسؤول عن إدارة الموارد البشرية:	الإجابات (نعم) / (لا)
	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

نعم	-أبلغت على النحو الواجب الرئيس الهرمي للشخص المعني ،
نعم	-الحصول على تفسيرات مكتوبة من الشخص المعني.
نعم	• التحقق من اتخاذ عقوبات تأديبية ضد المخالفين.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات.

في نهاية المقابلة طلبنا من رئيس المكتب الاطلاع على أهم الوثائق المعمول بها في المكتب لا سيما:

• القوانين الاساسية للموظفين ،

• المذكرات والتعاميم المتعلقة بإدارة الوقت (الغياب والتأخير) ،

• تاريخ حالات الغياب المبلغ عنها أو المسجلة ،

• متابعة حالة الغياب بحكم طبيعتها (مصرح به ، مرض ، ... إلخ) ،

• عينة من قوائم الحضور إن وجدت.

7- قمنا بتاريخ 13 مارس 2022 بالتنقل إلى مكتب الأجور والرواتب، حيث أجرينا مقابلة مع رئيس المكتب وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 14 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق نظام الأجور والرواتب	رمز الورقة: RH. PAIE.14
القسم 1: تنظيم ومكونات نظام الأجور والرواتب	التاريخ: 13 مارس 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بتنظيم ومكونات نظام الأجور والرواتب	الإجابات (نعم / لا)
• ما هي الجهة المسؤولة عن عملية إعداد الأجور والرواتب ؟	
-بمن ترتبط؟ حدد موقعها في الهيكل التنظيمي.	
-هل هناك توصيف وظيفي مفصل؟	نعم
-هل يحتفظ هذا الكيان بلوحة تحكم؟	نعم
-هل أعداد الموظفين كافية؟	نعم
-هل يمتلك الموظفون المهارات المطلوبة؟	نعم
-هل الموظفون متعددون؟	نعم
-هل يوجد فصل جيد للواجبات (شبكة فصل الواجبات) ؟	نعم
-هل هناك احتياجات أو مشاكل أخرى؟	/
-هل يوجد ملف كمبيوتر خاص بالأجور؟	نعم
-مناقشة تواتر وفائدة قوائم الكمبيوتر واستخدامها؟	
	دقيقة وسريعة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب الأجور والرواتب.

بطاقة المقابلة رقم: 15 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق نظام	رمز الورقة: RH. PAIE.15
القسم 2: تسيير مراحل إعداد الأجور والرواتب	التاريخ: 15 مارس 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بتسيير مراحل إعداد الأجور والرواتب	الإجابات (نعم / لا) تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
- تثبيت الأجور القاعدية: * كيف يحدد الأجر الأول؟ * وكيف يثبت؟ * ومن يخص؟ ومتى؟ وكيف؟ * كيف تعدل الأجور؟ * من يقرر تعديلها؟ * من يرفض؟ * متى وكيف؟ - تحضير الأجور: * أين يتم تحضير الأجور؟ * وعن طريق من؟ ومتى؟ وكيف؟ - المعالجة الآلية: * تحليل مدخلات المعطيات والمخرجات * اختبار معالجة الأجور عن طريق مدقق الإعلام الآلي؟ - الدفع: * من يصادق على الدفع؟ * من يدفع؟ أين؟ ومتى؟ وكيف؟ - رقابة ومقاربات: * من يقوم بالمقاربات؟ ومتى؟ * ما هي المقاربات المسطرة والمنجزة (كشوف الأجور، حسابات بنكية، حسابات بريدية، مبالغ مرسله من مصالح البريد أو البنك...) * هل هناك رقابات لسير الآراء (اختيار عينة)؟ * كيف تتم المقاربات والرقابات؟ هل هناك انتظام لدفع الأجور والرواتب؟	حسب القوانين الأساسية والتعويضية حسب جداول الشبكة الاستدلالية كل الموظفين / في حالة كل تعديل عند تعديل القوانين الأساسية والتعويضية السلطات العليا المراقب المالي وأمين الخزينة في حالة المخالفة للنصوص التنظيمية مكتب الأجور والرواتب موظفي المكتب / في نهاية كل شهر نعم نعم المدير أمين الخزينة / خارج المؤسسة / عند انجاز كل حالة دفع مكتب الأجور / أمين الخزينة الحساب الإداري، الوضعية المالية نعم عن طريق لجان المراقبة الخارجية (الوصاية، هيئات تابعة لوزارة المالية...) ليس دائما، خصوصا عند عدم كفاية الاعتمادات المالية، أو أخطاء في حالات لا

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

الدفع		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب الأجور والرواتب.

في نهاية المقابلة طلبنا من رئيس المكتب الاطلاع على أهم الوثائق المعمول بها في المكتب لا سيما:

- المصفوفة الأولية للأجور

- سجل النفقات

- سجل الحوالات

8- قمنا بتاريخ 27 مارس 2022 بالتنقل إلى مكتب المدير الفرعي للموارد البشرية، حيث أجرينا مقابلة مع المدير

الفرعي للموارد البشرية وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 16 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق علاقات العمل والخدمات الاجتماعية	رمز الورقة: RH. R. TRAV.16
القسم 1: علاقات العمل	التاريخ: 27 مارس 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بعلاقات العمل	الإجابات (نعم / لا)
هل هناك نقابات تمثل الموظفين والعمال؟	نعم
هل هناك حوار مستمر مع الإدارة في إطار الحوار الاجتماعي مع الشركاء؟	نعم
كيف يتم فض النزاعات؟	عرض ملف النزاع على لجنة الحوار وتسوية النزاعات
كيف يتم التواصل مع الموظفين؟	استدعاءات رسمية ووساطة أعضاء اللجنة وممثلي الموظفين (النقابات) ورؤساء المصالح المباشرين
كيف يتم تحفيزهم؟	منحة المردودية، أيام تعويضية، تكريمات وتشريفات
كيف يتم تحسين ظروف عملهم؟	محلات للراحة، ضمان تقديم وجبات غذائية، انتظام الرواتب والأجور، تكوينات...

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المدير الفرعي للموارد البشرية.

بطاقة المقابلة رقم: 17 الكتيب: تدقيق الموارد البشرية

العنوان: تدقيق علاقات العمل والخدمات الاجتماعية	رمز الورقة: RH. R. TRAV.17
القسم 2: الخدمات الاجتماعية	التاريخ: 28 مارس 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالخدمات الاجتماعية	الإجابات (نعم / لا)
هل تخصص المؤسسة ميزانية للخدمات الاجتماعية؟	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

هل هي كافية؟	لا	
هل تحقق أهدافها؟	لا	
هل هناك مكتب يتكفل بتسيير الخدمات الاجتماعية؟	نعم	
هل هناك برنامج عمل سنوي للمكتب؟	نعم	
كيف يتم تحديده؟		اجتماع أعضاء المكتب ومناقشة المقترحات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المدير الفرعي للموارد البشرية.

في نهاية المقابلة طلبنا من المدير الفرعي للموارد البشرية الاطلاع على أهم الوثائق المعمول بها لا سيما:

• ملف النقابات الناشطة في المؤسسة

• ملف الخدمات الاجتماعية.

الإثباتات:

1- المخطط التنظيمي وبطاقات منصب عمل وظيفة تسيير الموارد البشرية؛

2- قرارات تشكيل اللجان المتساوية الأعضاء

3- مسودات الاحتياجات المعبر عنها؛

4- ميزانية المرتبات والتكوين.

أوراق كشف وتحليل المشكلة (FRAP)

ورقة كشف وتحليل المشكلة رقم 1 (FRAP)

المرجعية
هدف التدقيق 1: تدقيق إجراءات التوظيف (التأكد من توظيف التعداد حسب الاحتياج بدقة)
المشكلة
عدم مشاركة كل الفاعلين في المؤسسة في تحديد الاحتياجات من الموارد البشرية
السبب (الأسباب)
حصر تحديد الاحتياجات في المدي ونوابه فقط
الآثار
الفشل في تحديد الاحتياج الصحيح لكل المصالح
الاستنتاج (الاستنتاجات)
عدم القدرة على تحديد الاحتياجات من الموارد البشرية لكل المصالح بدقة
توصية (توصيات)
ضرورة إشراك كل الفاعلين في المؤسسة في تحديد الاحتياجات

ورقة كشف وتحليل المشكلة رقم 2 (FRAP)

المرجعية
هدف التدقيق 1: تدقيق إجراءات التوظيف (التأكد من احترام إجراءات التوظيف)
المشكلة
عدم وجود لوحة تحكم رسمية للتحكم في تسيير الموارد البشرية
السبب (الأسباب)
الاعتماد على متابعة تسيير الموارد البشرية دون الرجوع إلى لوحة تحكم فيها مؤشرات تظهر المشاكل حين وقوعها
الآثار
أخطاء واختلالات من الصعب اكتشافها بسهولة وبسرعة
الاستنتاج (الاستنتاجات)
التأخر في حل الأخطاء والاختلالات
توصية (توصيات)
ضرورة وضع لوحة تحكم رسمية تتضمن كل المؤشرات الضرورية لرصد أي خلل في تسيير الموارد البشرية

ورقة كشف وتحليل المشكلة رقم 3 (FRAP)

المرجعية
هدف التدقيق 1: تدقيق إجراءات التوظيف (التأكد من احترام إجراءات التوظيف) 2: تدقيق إجراءات التثبيت والترسيم
المشكلة
صعوبة الرجوع وتحليل ملفات الموارد البشرية
السبب (الأسباب)
عدم وجود نظام أرشفة آلي لملفات الموارد البشرية
الآثار
ضياع بعض الملفات وعدم إمكانية الاحتفاظ بشكل صحيح للأرشيف وصعوبة مناولته
الاستنتاج (الاستنتاجات)
عدم التحكم الجيد في تسيير ملفات الموارد البشرية
توصية (توصيات)
ضرورة أرشفة ملفات الموارد البشرية آليا بواسطة برنامج معلوماتي (الرقمنة) يمكن من الاحتفاظ والرجوع إلى الملفات بسرعة وبسهولة

ورقة كشف وتحليل المشكلة رقم 4 (FRAP)

المرجعية
هدف التدقيق 4: تدقيق التكوين هدف التدقيق 7: تدقيق نظام الرواتب والأجور
المشكلة
صعوبة ضمان انجاز كل التكوينات المبرمجة وتغطية أعبائها عدم انتظام دفع الرواتب والأجور
السبب (الأسباب)
عدم كفاية الاعتمادات المالية المرصودة للتكوين ولنفايات المستخدمين (الرواتب والأجور)
الآثار
عدم تطبيق كل برنامج التكوين وتأخر دفع رواتب وأجور الموظفين
الاستنتاج (الاستنتاجات)
موارد مالية غير كافية لضمان كل التكوينات ولدفع رواتب وأجور الموظفين
توصية (توصيات)
ضرورة رصد اعتمادات مالية كافية للتكوين ولرواتب الموظفين

ورقة كشف وتحليل المشكلة رقم 5 (FRAP)

المرجعية
هدف التدقيق 5: تدقيق نظام تسيير المسار المهني هدف التدقيق 6: تدقيق نظام إدارة الوقت
المشكلة
صعوبة متابعة ملفات المسار المهني للموظفين وإدارة وقت عملهم
السبب (الأسباب)
عدم وجود أنظمة معلوماتية لتسيير المسار المهني للموظفين ولإدارة الوقت
الآثار
أخطاء ومشاكل وعدم التحكم في تسيير المسار المهني للموظفين وفي إدارة الوقت
الاستنتاج (الاستنتاجات)
أنظمة المعلومات مهمة وضرورية في تسيير الموارد البشرية
توصية (توصيات)
ضرورة استخدام أنظمة المعلومات في تسيير ملفات الموارد البشرية وفي إدارة الوقت

نقاط القوة:

- وجود سياسة للتوظيف سنوية توضح إجراءات وكيفية عملية التوظيف مع احترام هذه الإجراءات، غير أنه لا توجد استراتيجية متوسطة أو طويلة الأمد لسياسة التوظيف.
- استخدام أنظمة المعلومات في عملية التوظيف من خلال منصة رقمية للتوظيف.
- احترام إجراءات التثبيت والترسيم.
- وجود نظام تقييم للموظفين يسمح بتقييم قدراتهم وكفاءتهم في أداء العمل الموكل إليهم.
- تحديد الاحتياجات التكوينية بدقة ووفقا لخطة التكوين (وجود خلية للتكوين، رسم خطة سنوية للتكوين).
- عدم استخدام أنظمة المعلومات لتسيير المسار المهني للموظفين بالمؤسسة (حفظ ومتابعة يدوية للملفات ونظام أرشفة يدوي).
- الاعتماد على برامج معلوماتية في تسيير الرواتب.
- وجود لجنة للحوار وحل النزاعات بين الموظفين.
- وجود حوار مستمر مع الإدارة في إطار الحوار الاجتماعي مع الشركاء.

نقاط الضعف:

- عدم مشاركة كل الفاعلين في المؤسسة خصوصا مديرو العمليات والأنشطة في تحديد الدقيق لاحتياجات المؤسسة من الموارد البشرية اللازمة وتوظيف غير كفء.
- عدم وجود لوحة تحكم رسمية وواضحة للتحكم في الموارد البشرية خصوصا تحليل الاحتياجات ووضع التنبؤات، مما يؤدي إلى توظيف أكبر أو أقل من الاحتياج الحقيقي.
- عدم ووجود نظام أرشفة آلي للملفات يسمح بتسهيل إجراءات التثبيت والترسيم.
- عدم كفاية الاعتمادات المالية المرصودة لتغطية تكاليف التكوين.
- متابعة يدوية لحضور الموظفين (ورقة الحضور الورقية) دون الاستعانة بأجهزة إثبات الحضور بالبصمة مثلا أو بالإمضاء الإلكتروني.
- عملية إدارة الوقت غير معمة لجميع الموظفين.
- عدم وجود نظام لتحليل نسب الغيابات والتأخرات.
- عدم انتظام دفع الرواتب والأجور في مواعيدها.

التوصيات:

- ضرورة التخطيط الجيد في تحديد الاحتياجات من الموارد البشرية وتسييرها بوضع استراتيجية متوسطة أو طويلة الأمد.
- إشراك كل الفاعلين في المؤسسة في تحديد الاحتياجات من الموارد البشرية.
- استخدام أنظمة المعلومات الحديثة في تسيير الموارد البشرية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- استخدام نظام أرشفة آلي للملفات.
- رصد مبالغ كافية للتكوين.
- البحث عن أسباب الغيابات والتأخرات وتحليلها.

3- تدقيق النفقات (تم بالمؤسسة C)

1- قمنا بتاريخ 01 أبريل 2022 وهو تاريخ الانطلاق في إنجاز أو تنفيذ مهمة تدقيق النفقات طبقا لبرنامج التدقيق الداخلي المعد لذلك، حيث أجرينا أول مقابلة مع المسؤول الأول عن المديرية الفرعية للمالية والوسائل، الذي شرح طريقة تنظيم المديرية وكيفية عمل المكاتب التابعة لها والاعوان الميسرين لها، وتم طرح مجموعة من الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 01 الكتيب: تدقيق النفقات

العنوان: تدقيق النفقات	رمز الورقة: DEP.01
القسم 1: تنظيم المديرية الفرعية للمالية والوسائل	التاريخ: 01 أبريل 2022
القسم الفرعي: أسئلة متعلقة بتنظيم المديرية الفرعية للمالية والوسائل	تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
الإجابات (نعم / لا)	أخرى
- هل قامت المؤسسة بترسيم إجراءات العمل الداخلية التي تحدد المسؤوليات في النفقات (الالتزام والأمر بالصرف والإشراف والاستلام والدفع) ودعائم المعلومات؟ - ما هو مستوى تأهيل المستخدمين المسؤولين عن النفقات؟ هل المستخدمون متخصصون؟ - ماهي أهم المكاتب الموجودة على مستوى المديرية الفرعية؟	وذلك من خلال تقسيم المهام بين الأعوان وتحديد مسؤولياتهم بدقة تختلف من مكتب إلى آخر، فهناك مكاتب مهيكلية بمستخدمين ذوي مستويات جيدة تمكنهم من التحكم في أعمالهم، وهناك مكاتب أخرى لا تحتاج إلى مؤهلات عالية ومتخصصين مهيكلية بمستخدمين اقل مستوى. تتضمن المديرية الفرعية المكاتب التالية: * مكتب الصفقات العمومية * مكتب الميزانية والمحاسبة * مكتب الوسائل العامة والهيكل

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المدير الفرعي للمالية والوسائل.

2- قمنا في الفترة من 01 أبريل 2022 إلى 23 أبريل 2022 بالتنقل إلى مكتب الصفقات العمومية حيث أجرينا مقابلة مع رئيس المكتب وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 02 الكتيب: تدقيق النفقات

العنوان: تدقيق الصفقات العمومية	رمز الورقة: M.PUB.02
القسم 1: إبرام الصفقات العمومية	التاريخ: 01 أبريل 2022
القسم الفرعي 1: الأسئلة المتعلقة بتحديد الاحتياجات	الإجابات (نعم / لا)
• هل يشارك المكتتبون (الهيكل التي تستخدم المواد واللوازم) في إعداد البرنامج النوعي للشراء؟ إذا كان الأمر كذلك، بأي شكل وفي أي إطار؟ ما هي الهياكل التي تشارك في تميم البرنامج التقديري للشراء وكيف؟	نعم، حيث يتم إشراك كل من له علاقة بالمواد واللوازم المراد اقتناؤها من أخصائيين كل في مجاله، ورؤساء المصالح والمكاتب، وكل عون له خبرة في مجال معين، ويتم ذلك من خلال استدعائهم للحضور في اللجنة المشكلة على مستوى المكتب لدراسة دفاتر الشروط تقنيا، وتحديد احتياجاتهم بإيداع طلباتهم في بداية كل سنة وقبل إبرام العقود. الأخصائيين كل في مجاله، ورؤساء المصالح والمكاتب، وكل عون له خبرة في مجاله، حيث يقومون بتقدير احتياجاتهم في شكل طلبات أولية، ليتم دراستها مع اللجنة واختيارها حسب الأولوية وبالنظر إلى الاعتمادات المالية المتوفرة، وفي بعض الأحيان يتم أخذ رأي المجلس الطبي والمجلس الإداري. نعم، قبل الموافقة على الطلبات يتم عرضها على أمناء المخازن والتأكد من وضعية المخزون. نعم، تقوم لجنة مراقبة دفاتر الشروط قبل إبرام العقود وهي لجنة تقنية وتضم مجموعة من الأطباء المتخصصين في كل التخصصات الموجودة في المؤسسة وبعض الأطباء العاميين والمرضى ممن لديهم خبرة وكذا بعض الأعوان الإداريين والتقنيين المؤهلين لإعطاء ملاحظات حول معايير جودة ونوعية الحاجيات المطلوبة، ويتم إعلامه للمؤمنين في كل مرة، كما يتم تحيين دفاتر الشروط في كل سنة.
هل يقوم المكتب بإجراء مقارنة بين الطلبات المودعة من المصالح وما هو موجود بالمخازن للمواد المطلوبة؟ هل حددت المؤسسة معايير الجودة الخاصة بها للمواد واللوازم؟ إذا كانت الإجابة بنعم، فهل يتم إبلاغ هذه المعايير للمؤمنين؟	نعم، نعم،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

القسم الفرعي 2: الأسئلة المتعلقة بإجراءات الصفقات العمومية	الإجابات (نعم / لا)	تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
• ما هو الهيكل المسؤول عن إدارة العقود ؟ ما هي القوة العاملة المخصصة لهذا الهيكل؟ • كم عدد العقود التي تمت إدارتها في السنوات الثلاث الماضية ؟ قائمة بمختلف أنواع العقود التي يستعين بها الهيكل المسؤول عن إدارة العقود.		مكتب الصفقات العمومية / ثلاثة موظفين
• هل تلي الخدمات المتعاقد عليها احتياجات الإدارة ؟ • قبل أي دعوة إلى المنافسة أو التفاوض، هل تحدد السلطة المتعاقدة المواصفات التقنية واتساق الخدمات المحددة بالرجوع إلى المعايير المحلية أو الدولية ؟ • إذا كان الجواب نعم، التحقق من أن المواصفات التقنية تشير إلى ما يلي:	نعم	41 عقد
• العلامة التجارية، الاسم، براءات الاختراع والتصميم، النوع، الأصل، الأفراد المنتجون. • تضع السلطة المتعاقدة، قبل أي دعوة للمنافسة أو أي مفاوضات، تقديرًا لتكاليف الخدمات التي سيتم تنفيذها على أساس التعريف واتساق الخدمات التي يغطيها العقد والأسعار التي تمارس في الصفقة مع مراعاة جميع الاعتبارات والقيود المتعلقة بشروط ومدة التنفيذ على وجه الخصوص؟	نعم	عقود لاقتناء: المواد الصيدلانية، المواد الغذائية، معدات وأدوات مكتبية وتوريدات، التأمين، الإشهار.
• هل تحدد المواصفات الشروط التي بموجبها يتم إرساء العقود وتنفيذها؟ • إذا كان العقد يتضمن عدة فئات من الخدمات، فهل البنود الإدارية العامة تتوافق مع الفئة الراجعة لهذه الخدمات؟	نعم	
• في حالة عدم وجود كتاب للبنود الإدارية العامة الخاصة بالخدمات التي يشملها العقد، هل يشير العقد إلى أحد أنسب دفاتر البنود الإدارية العامة السارية من خلال إجراء التعديلات اللازمة؟	نعم	
• هل تشمل المواصفات:	نعم	
- دفاتر البنود الادارية العامة. - دفاتر التعليمات التقنية المشتركة ، - دفاتر التعليمات الخاصة؟	نعم	
	نعم	
	نعم	
	نعم	

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

	نعم	هل الهيكل المسؤول عن الصفقات لديه خطة إطلاق صفقات سنوية؟
	نعم	• هل تم إنشاء الصفقة على أساس خطة العمل السنوية المعتمدة من قبل التسلسل الهرمي؟
	نعم	• هل تم التحقق من صحة طريقة الصفقة من خلال التسلسل الهرمي؟
	نعم	• هل طريقة منح العقد المختارة تسمح بحرية الاختيار للمورد مع الحفاظ على مصالح الهيئة؟
المدير (في المؤسسة)، مدير الصحة بتفويض من الوالي (في حالة اللجنة الولائية) المدير ومدير الصحة	نعم	- هل تم إعداد دفتر الشروط الخاصة من قبل أشخاص أكفاء؟ هل تضم لجنة الصفقات الأعضاء المنصوص عليها قانوناً؟ • من يعين رئيس لجنة الصفقات؟
تعيين مباشر من المدير أو مدير الصحة حسب الحالة		• من الذي يعين الشخص المسؤول عن الاستخلاف في حالة الغياب أو المانع؟
في حالة اللجنة الداخلية فقط، أما اللجنة الولائية فمن مدير الصحة	نعم	• كيف يتم تعيين الممثلين الآخرين للسلطة المتعاقدة؟
وذلك عن طريق لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض، حيث يحضر الممونون حين اجتماع اللجنة كم يتم تبليغهم بنتائج التقييم حسب معايير وسلم وارد في قانون الصفقات العمومية.	نعم	• هل السلطة المتعاقدة هي التي تدعو أعضاء الهيئة؟
بحيث أن باب المنافسة مفتوح للجميع وعروضهم تودع في أظرفة مغلقة ولا يمكن لأي طرف الاطلاع عليها مسبقاً، إلى غاية فتحها وتقييمها من طرف اللجنة.	لا	هل تقوم المؤسسة بتقييم المومنين؟ إذا كانت الإجابة نعم، فهل يُبلغ المومنون بنظام التقييم (المعايير والسلم) ؟
في حالة عدم احترام الآجال أو الإخلال ببنود العقود.	نعم	هل قامت المؤسسة بفسخ عقود الشراء من قبل؟ ومتى؟
هناك لجنة على مستوى مكتب الصفقات العمومية تقوم بالاطلاع على دفاتر الشروط ومراقبتها وإعطاء ملاحظات حول مضمونها، كما أن لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض موجودة وتضم أفراد مؤهلين لدراسة العروض	نعم	هل يوجد نظام للتأهيل المسبق للمومنين؟
		هل أقامت المؤسسة لجانا مكلفة برقابة دفاتر الشروط او ابرا م العقود؟ إذا كان الأمر كذلك، فما هي هذه اللجان، وماهي معايير تعيين أعضائها وصلاحياتها؟

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

واختيار أحسنها وذلك طبقا لقانون الصفقات العمومية.		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب الصفقات العمومية.

في نهاية المقابلة طلبنا من رئيس المكتب الاطلاع على أهم الوثائق المعمول بها في المكتب والتدقيق فيها، وتمثل أساسا في:

قرارات تشكيل لجان الصفقات؛ مسودات الاحتياجات المعبر عنها من طرف المصالح؛ دفاتر الشروط، دفاتر البنود الادارية العامة، دفاتر التعليمات التقنية المشتركة، دفاتر التعليمات الخاصة، عقود.

3- قمنا في الفترة من 24 أبريل 2022 إلى 26 أبريل 2022 بالتنقل إلى مكتب الميزانية والمحاسبة حيث أجرينا مقابلة مع رئيس المكتب وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 03 الكتيب: تدقيق النفقات

العنوان: تدقيق النفقات	رمز الورقة: DEP.03
القسم 1: الميزانية	التاريخ: 24 أبريل 2022
القسم الفرعي: أسئلة متعلقة بدراسة مدى كفاية الاعتمادات المالية مع الاحتياجات	الإجابات (نعم / لا)
هل يشارك المدراء الفرعيون ورؤساء المكاتب في إعداد الميزانية؟ إذا كان الأمر كذلك، بأي شكل وفي أي إطار؟	نعم،
هل تتم عملية المتابعة الدائمة للالتزامات بالنفقات في حدود الاعتمادات الممنوحة؟ وكيف؟	نعم،
هل يقوم المكتب باحترام كل الإجراءات القانونية المعمول بها، لضمان تسجيل كل العمليات المحاسبية المتعلقة بالميزانية؟	نعم،
حيث يتم إشراكهم في إعداد التقديرات الأولية للميزانية من خلال طلبات واحتياجات المصالح، ثم المشاركة في تقسيم الاعتمادات الممنوحة في إطار الميزانية خلال اجتماع تنسيقي مع المدير ليتم عرضها على المجلس الإداري.	
قبل الإلتزام بأي نفقة يتم التأكد من كفاية الاعتمادات الممنوحة، وكذلك وجود العقد أو الصفقة المتعلقة بذلك الإلتزام، كما أن الرقابة المسبقة للمراقب المالي تسمح بضمان عدم تجاوز الاعتمادات المالية الممنوحة.	
وذلك بتسجيلها في السجلات القانونية المعدة لذلك، وطبقا للإجراءات اللازمة لها.	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب الميزانية والمحاسبة.

كما تم الاطلاع على السجلات والدفاتر المحاسبية الخاصة بتقيد المتابعة اليومية لكل بنود الميزانية ومطابقتها مع العقود المبرمة من حيث المبالغ المسجلة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

4- قمنا في الفترة من 27 أبريل 2022 إلى 30 أبريل 2022 بالتنقل مرة أخرى إلى مكتب المسؤول الأول عن المديرية الفرعية للمالية والوسائل حيث أجرينا مقابلة معه وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 04 الكتيب: تدقيق النفقات

العنوان: تدقيق النفقات	رمز الورقة: DEP.04
القسم 1: التموين	التاريخ: 27 أبريل 2022
القسم الفرعي: مرحلة السلع في السوق: دراسة السوق	الإجابات (نعم / لا)
هل تتوفر المؤسسة على قاعدة بيانات حول سوق التموين الخاص بها؟	نعم،
إذا كان الأمر كذلك، كيف يتم تحديثها بانتظام؟	يتم الاعتماد على البيانات التي سبق للمؤسسة جمعها في السنوات السابقة نتيجة التعامل مع الممولين.
في حالة ندرة في السوق لاحتياج ما، كيف تتعامل المؤسسة مع ذلك؟	يتم تحديثها نتيجة البحث عن الممولين في الأنترنت أو معلومات من المسؤولين في المؤسسات الأخرى.
في حالة ملاحظة ارتفاع كبير لأسعار الحاجات في السوق لأسباب مختلفة، كيف تتصرف المؤسسة مع ذلك؟	يتم الاتصال بكافة الموردين للحاجات التي هي في ندرة والبحث عن أسواق جديدة وبدائل أخرى متاحة لتلك الحاجات.
	يتم إعطاء الأولوية لاقتناء الحاجات الضرورية والحامة فقط في حدود الميزانية المتاحة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المدير الفرعي للمالية والوسائل.

5- قمنا في الفترة من 01 ماي 2022 إلى 07 ماي 2022 على مستوى مكتب المسؤول الأول عن المديرية الفرعية للمالية والوسائل حيث أجرينا مقابلة معه وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 05 الكتيب: تدقيق النفقات

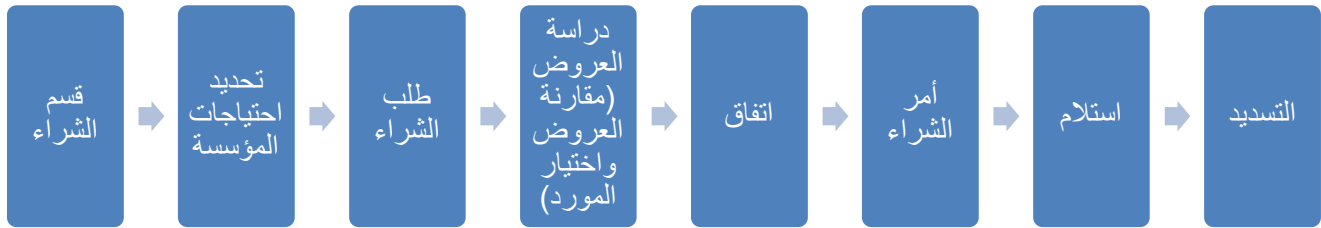
العنوان: تدقيق النفقات	رمز الورقة: DEP.05
القسم 1: التموين	التاريخ: 01 ماي 2022
القسم الفرعي: إجراءات الشراء	الإجابات (نعم / لا)
-هل هناك مصلحة مشتريات تتولى تلبية طلبات الشراء لمختلف مصالح المؤسسة؟	نعم
-هل مصلحة استلام المواد مستقلة عن مصلحة المشتريات وعن متخذي قرارات الشراء؟	نعم
-هل يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		للأسعار المدفوعة على السلع المشتريات والتأكد من أن الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق؟ -هل تبدأ كل عمليات الشراء بإرسال طلب الشراء إلى المورد؟ -هل يتم وضع رقم تسلسلي لأوامر الشراء؟
	نعم	
	نعم	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المدير الفرعي للمالية والوسائل.

في نهاية المقابلة طلبنا من المدير الفرعي للمالية والوسائل الاطلاع على أهم الوثائق المعمول بها وخصوصا دفتر أوامر الشراء أو الطلبات، كم قام بتوضيح إجراءات الشراء المتبعة (مخطط تدفق المعلومات لمصلحة التموين) كما يلي:



نقاط القوة ونقاط الضعف في إجراءات الشراء

نقاط القوة

-توجد بالمؤسسة مصلحة للمشتريات مستقلة عن قسم الحسابات وقسم الاستلام والشحن وهو ما يضمن تحقيق تقسيم العمل وعدم جمع أكثر من وظيفة من الوظائف المتعارضة والتي يجب أن تكون مستقلة عن بعضها البعض وهو ما يسمح بتفادي احتمالية شراء المواد أكثر من حاجيات المؤسسة والترخيص بشراء كمية غير مطلوبة فعليا واستلامها فعليا.

-يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة على السلع المشتراة والتأكد من أن الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق.

-تبدأ كل عمليات الشراء بإرسال طلب الشراء إلى المورد وهو ما يدل على احترام الإجراءات القانونية لعملية الشراء.

- يتم وضع رقم تسلسلي لأوامر الشراء للرجوع إليها عند الحاجة وتجنب الفوضى.

نقاط الضعف

لا توجد.

6- قمنا في الفترة من 08 ماي 2022 إلى 31 ماي 2022 بالتنقل إلى مكتب الوسائل العامة والهيكل حيث

أجرينا مقابلة مع رئيس المكتب، حيث رافقنا بزيارة ميدانية لمخازن المؤسسة والمتمثلة في:

مخزن النفقات العامة (المواد الغذائية واللحوم وغيرها من المواد الاستهلاكية)، مخزن الأوراق والأدوات المكتبية، مخزن الألبسة والأغطية، مخزن مواد التنظيف، مخزن الخردوات.

من خلال الزيارة الميدانية تم تتبع مراحل التخزين ومعرفة الإجراءات المتبعة والمتمثلة في:

أولاً: قبل دخول البضاعة للمخازن

عند استلام البضاعة يتم مراقبة الكمية المستلمة، ثم مقارنتها بالكمية المسجلة في الفاتورة، ثم فحص المواد من حيث الجودة والنوعية وتسجيل نتائج هذا الفحص، ليتم تحرير وثيقة يقوم بها أمين المخزن والناق للمواد (المورد) في حالة وجود أية نقائص في البضاعة والإمضاء عليها للدلالة على ذلك.

يتم توفير الشروط الملائمة للتخزين وذلك حسب النوع والصنف الذي تنتمي إليه

ثانياً: أثناء تواجد المواد بالمخازن

تسجيل المواد المستلمة أو البضاعة في سجل خاص بذلك من حيث نوعها، صنفها، وزنها، عددها، مستلمها، ثم تحرير وصل الاستلام وإرساله لمكتب محاسبة المواد.

يتم إعطاء الأولوية للمادة التي دخلت أولاً لتفادي التلف والتقدم مع مراعاة تاريخ نهاية صلاحيتها والمحافظة على سلامة المواد وصلاحيتها بتكثيف المراقبة النوعية عليها.

ثالثاً: عند خروج المواد من المخازن

تسجيل كل الكميات التي خرجت للمصالح وتحديد الكميات المتبقية في المخازن والتي عن طريقها يتم معرفة وضعية المخزون والفترة اللازمة لإعادة الطلب قبل نفاذه، ثم تحرير وصل تسليم كلما خرجت المواد مصحوبة بورقة يومية وإرسالها لمكتب محاسبة المواد.

تنظيم المخازن يتطلب إجبارياً:

-لائحة الإدخالات التي تتألف من تجميع مختلف اللوائح المسوكة خلال السنة

-بطاقات المخزن تتضمن رمز المواد المخزنة

*عند كل عملية استلام ، المسؤول عن المخزن يسجل على لائحة الإدخالات و على بطاقة المخزن المعلومات التالية : تاريخ الطلبية ، رقم وصل الطلبية ، مصدر المواد و الكمية المستلمة.

ملاحظة: هذه العملية تتعلق فقط بالمواد التي تقرر من الأمر بالصرف في محاسبة المخزونات وكل عملية استقبال مطابقة لتفاصيل الطلبية المودعة، سواء على بطاقة استقبال خاصة تضمن تصفية الفاتورة.

*وصلات التسليم ترجع للموردين ، البطاقات الأخرى تراقب من طرف مسؤول المصالح الاقتصادية أو ممثله استناداً للائحة سنوية للإدخالات.

*كل مصلحة تعد احتياجاتها الأسبوعية على و صل أو لائحة خروج للاستعمال الداخلي ، هذه الوثيقة يجب أن تأشر من طرف مسؤول المصالح الاقتصادية أو العون المعين لهذا الغرض ، و بعدها ترسل إلى المخازن.

*عند استقبال الوثيقة، التسليمات تتم للمصالح الطالبة والكميات تسجل في لائحة الإخراجات، الكميات المخزنة تطرح من بطاقات المخزن لكل حركة للإدخالات أو الإخراجات، هذا التسجيل أيضا يحمل رقم الوصل ولائحة الخروج، تاريخ التوزيع، المصلحة المرسل إليها، وطبيعة المنتج الخارج.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

كما تم الاطلاع على دعائم تسيير المخازن للسنوات الثلاثة السابقة، وإجراء استقصاء للرقابة الداخلية للمخازن كمايلي:

استقصاء الرقابة الداخلية على المخازن

بطاقة المقابلة رقم: 06 الكتيب: تدقيق النفقات

العنوان: تدقيق النفقات	رمز الورقة: DEP.06
القسم 1: التموين	التاريخ: 08 ماي 2022
القسم الفرعي: أسئلة متعلقة بتسيير المخازن (استلام / تخزين / الإجابات / توزيع)	تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
هل يتم إدخال السلع والموارد واللوازم للمخازن فور استلامها؟	نعم
هل يتحمل موظفون المخازن كل المسؤولية بشأن السلع والمواد واللوازم الداخلة للمخازن؟	نعم
هل يعد وصل استلام لكل إدخال؟	نعم
هل يتم الاستلام بإرفاق كل المستندات اللازمة والتي تثبت الكمية والنوعية؟	نعم
هل تحتفظ مصلحة الاستلام بنسخة من وصل الاستلام أو لها سجل دائم للاستلامات؟	نعم
هل يتم مقارنة المواد المستلمة المشتراة مع أوامر الشراء؟	نعم
هل يتم إجراء مقارنة بين فواتير الشراء ووصلات الاستلام وأوامر الشراء؟	نعم
هل يتم إعداد محضر إثبات المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصفات المتفق عليها؟	نعم
هل ترسل نسخ من وصلات الاستلام إلى مصلحة التموين وتسيير المخزونات؟	نعم
هل يتم إرسال نسخة من وصلات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة؟	نعم
هل يتم متابعة طلبيات الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام؟	نعم
هل يعد ويراقب ميزان مراجعة الموردين وتتم مقارنته بإجمالي الموردين شهريا على الأقل؟	نعم
هل يتم التبليغ عن المواد التالفة والمعطوبة؟	نعم
هل يسمح للأشخاص غير موظفي المخازن بالدخول إلى المخازن؟	لا
هل يتم إخراج السلع والمواد واللوازم من المخازن بواسطة وصل خروج؟	نعم
هل يتم تحضير وصل خروج من طرف أمين المخزن؟	نعم
هل وصل خروج السلع والمواد واللوازم من المخازن مراقب وهل هناك	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

يقوم بها موظفو المخزن نظام يدوي لا يسمح بذلك غياب كاميرات مراقبة لبعض المخازن	لا لا لا لا نعم نعم نعم نعم نعم لا نعم نعم نعم نعم نعم نعم	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 جرد مفاجئ للمخازن؟ 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 وصحية؟ هل أبواب المخزن محكمة الغلق؟ هل صعب اختراق أمن المخزن؟ هل توجد حوافز لعمال المخزن؟ هل الجو ملائم لعمال المخزن داخل المخازن؟ هل تتأكد مصلحة التخزين من الكمية والنوعية قبل عملية الدفع؟ هل يتم تسجيل كافة عناصر المخزون في بطاقة المخزون؟ هل يتم تسجيل كافة تدفقات المخزون في بطاقة المخزون؟ هل يتم مراقبة مخرجات المخزون من طرف المسؤول عن المخازن؟ هل يتم الاحتفاظ بسجلات المخزون في أماكن آمنة؟
كانت موحدة لكل المخازن، تاريخ نهاية الصلاحية بهدف تجنب انتهاء صلاحية المواد وفسادها عند بقائها مطولا في المخازن. يتم اتباع سياسة مخزون الأمان لبعض المخزونات الضرورية وذات أولوية عالية. يتم ترتيب المواد داخل المخزن يدويا نظرا لدخول وخروج المواد بسرعة بسبب النشاط الكبير لمصالح المؤسسة. تأثير سلبي على الخدمة العمومية بحدوث اضطرابات في السير الحسن للمصالح. يتم عادة تطهير الوضع بتفصيل وتسريع عمل	نعم، لا نعم قليل نسبيا	ما هي سياسة الإخراج من المخزون وتقييم المخزون؟ هل اعتمدت المؤسسة سياسة مخزون الأمان؟ إذا كان الأمر كذلك، فما هي أنواع المخزونات المعنية؟ هل خطة ترتيب المواد داخل المخزن محددة ومقيدة على برنامج تسيير المخزونات؟ هل سجلت المؤسسة انقطاعات للمخزونات خلال الفترة (ن-3 إلى ن) ؟ إذا كان الأمر كذلك، فهل قامت بتقييم تأثيرها على الخدمة العمومية...؟ ما هو مستوى المخزونات الميتة (المخزونات منتهية الصلاحية أو غير

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

لجنة الحرق قصد التخلص منها بسرعة لتجنب الخطأ في إعادة استعمالها، وفي بعض الأحيان تنتج تلك المخزونات من بعض الطلبات من المصالح دون استعمالها.		المفيدة) وتطوره خلال الفترة (ن-3 إلى ن) ؟ ما هي الإجراءات التي اتخذتها الإدارة لتطهير الوضع ومنع حدوث ذلك مرة أخرى؟
وهناك إجراءات خاصة للتعامل معها.	نعم،	هل يتم عزل المخزونات الخطيرة (البيئة والأمن الصناعي) عن بقية المخزونات وهل تخضع لرقابة معينة؟
ويتم اشتراط وجود الوثائق التبريرية لدخول وخروج المواد ممضية من طرف المسؤولين.	نعم،	هل تخضع التدفقات الداخلة والخارجة لموافقة المسؤولين السليمين المؤهلين؟
ضئيلة ويتم اكتشافها عند نهاية كل سنة عند إجراء عملية الجرد السنوية.	نعم،	هل هناك أي فوارق في الجرد؟ إذا كان الأمر كذلك، ما هو تطورها خلال الفترة ن-3 إلى ن؟
يتضاعف بالنظر لتوسع نشاطات المصالح وكثرة توافد المرضى.		ما هو تطور المخزونات خلال الفترة (ن-3 إلى ن) ؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات أمناء المخازن.

نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المخازن:

نقاط القوة ونقاط الضعف في تسيير المخازن

نقاط القوة

- يعد وصل استلام لكل إدخال للتأكد من أن الكميات الداخلة هي الكميات الظاهرة على الفواتير.
- يتم الاستلام بإرفاق كل المستندات اللازمة والتي تثبت الكمية والنوعية وذلك لتأكد من أن المواد المستلمة هي نفسها المطلوبة من حيث العدد والنوعية وأنه لا يوجد اختلاف في الطلبات.
- تحتفظ مصلحة الاستلام بنسخة من وصل الاستلام أو لها سجل دائم للاستلامات وذلك لتفادي تكرار الدفع مرة ثانية عند استلام المواد المتبقية من الطلبية.
- يتم مقارنة المواد المستلمة المشتريات مع أوامر الشراء من حيث الكمية والنوعية والجودة والسعر.
- يتم إجراء مقارنة بين فواتير الشراء ووصلات الاستلام وأوامر الشراء لتجنب وصول واستلام كميات غير مطلوبة والدفع أكثر من المبلغ المفترض.
- يتم إعداد محضر إثبات المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصفات المتفق عليها وذلك لتفادي عدم كفاية المواد المستعملة في المصالح وبالتالي عدم تعطيل النشاط.
- ترسل نسخ من وصلات الاستلام إلى مصلحة التمويل وتسيير المخزونات للتأكد من أن عمليات الشراء تمت بنجاح.

- يتم إرسال نسخة من وصلات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة من أجل التسجيل المحاسبي لها.

- يتم متابعة طلبات الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام لتفادي التأخير في التوريد وتعطيل نشاط المصالح.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- يعد ويراقب ميزان مراجعة الموردين وتتم مقارنته بإجمالي الموردين شهريا وهو ما يسمح بضمان عدم التعامل مع موردين غير الذين تم التعاقد معهم.

- يتم التبليغ عن المواد التالفة والمعطوبة مباشرة بعد استلام الطلبية وهو ما يسمح باكتشاف المواد غير الصالحة أو النقص في الكمية المطلوبة.

- كل السلع واللوازم مسجلة في سجلات وفق التسلسل والتواريخ ومسك سجلات دخول السلع منتظم و دقيق وهو ما يدل على احترام الإجراءات القانونية.

- يتم مراقبة مخرجات المخزون من طرف المسؤول عن المخازن لتجنب أي مصلحة شخصية على المصلحة العامة للمؤسسة والتزام الأفراد بوظائفهم.

نقاط الضعف

- السلع واللوازم غير منظمة جيدا في أماكنها مما يدل على أن طرق التخزين غير صحيحة ويتم الاعتماد على طرق كلاسيكية دون إدخال أنظمة الإعلام الآلي الحديثة.

- عدم وجود كاميرات مقابلة للمخزن مما يدل على أنها غير مؤمنة جيدا وبالتالي تعرضها لخطر السرقة.

- الجرد يقوم به عمال المخزن وهو ما يتناقض مع الإجراءات القانونية المنصوص عليها بضرورة وجود جرد مفاجئ ويقوم به أطراف غير عمال المخازن وذلك لضمان صحة وتطابق التسجيلات مع الوجود الفعلي للواد.

7- قمنا في الفترة من 01 جوان 2022 إلى 06 جوان 2022 بالتوجه إلى مكتب الميزانية والمحاسبة حيث أجرينا مقابلة مع رئيس المكتب وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 07 الكتيب: تدقيق النفقات

العنوان: تدقيق النفقات		رمز الورقة: DEP.07
القسم 1: الفوترة		التاريخ: 01 جوان 2022
القسم الفرعي: الدورة المستندية للفواتير وتسديدها	الإجابات (نعم / لا)	تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
- هل يمكن أن تصف لي عملية دفع فواتير الموردين وما هو دورك في عملية دفع فاتورة المورد؟	نعم	- بمجرد وصول الفاتورة ومذكرة التسليم إلى مكتب الميزانية والمحاسبة، يتم التحقق الحسابي من الفاتورة، ثم التحقق من معلومات المورد وختمه وتوقيعه، مع التأكد من إرفاق ووجود وصل الطلبية ووصل التسليم، والتأكد من التأشير خلف الفاتورة بالخدمة المؤداة من طرف أمين المخزن ليتم القيام بالمرحلة النهائية وهي الدفع.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- مهمة جدا وضرورية لتسوية ديون الموردين وبالتالي رضاهم والحفاظ على سمعة المؤسسة ما يضمن التموين المنتظم. - بنسبة عالية بحيث تعد مرحلة مهمة جدا في تسيير النفقات. - هناك رضى ناتج عن انتظام تسديد فواتيرهم. - أخطاء وربما تجاوزات في عمليات الدفع للفواتير. - فور استلامها من أمانة المدير بعد إيداعها من طرف المورد. - الفاتورة ووصل الطلبية ووصل التسليم. - غير محددة بحيث يتم الدفع فور استكمال الفحص والتأكد من الفاتورة. - تأخر إيداعها وتجاوز آجال الدفع. - شهر واحد - الإثنان معا - من قبل المحاسب - وفق عادات قديمة تنتقل شفويا - بين 30 و 60 يوما		- ما رأيك في عملية دفع فاتورة المورد؟ - إلى أي مدى يتم التحكم في عملية دفع فواتير المورد؟ - ما رأيك في رضا الموردين عن سداد فواتيرهم؟ - ماذا يحدث عندما لا يتم التحقق من صحة فواتير المورد؟ - متى يتم تسجيل فواتير الموردين؟ - ما هي المستندات المستخدمة للتحقق من فواتير الموردين؟ - ما هي وتيرة دفع فواتير الموردين؟ - ما الأسباب الشائعة لرفض المدير المالي لفواتير الموردين؟ - ما هو متوسط الوقت بين استلام فاتورة المورد ودفعها؟ - ما هو متوسط عدد فواتير الموردين المدفوعة في الأسبوع؟ - هل يتم فحص فواتير الموردين من قبل المحاسب أو المدير المالي؟ - هل أرشفة فواتير الموردين تتم وفق إجراء مكتوب أو وفق عادات قديمة تنتقل شفويا؟ - هل متوسط فترة السداد للفواتير أقل من 30 يوما، بين 30 و 60 يوما، < 90 يوما؟ - هل هناك إجراء يصف عملية دفع فواتير الموردين؟ - هل تطبق هذا الإجراء؟ - هل تبدو مؤشرات الأداء لعملية دفع فواتير الموردين مرضية بالنسبة لك؟ - هل يتم التحقق من صحة فواتير المورد من قبل مقدم الطلب؟ - هل يتم التحقق من صحة فواتير المورد من نموذج الطلب واستمارة الاستلام؟ - هل فواتير الموردين مصرح بها من قبل المدير المالي؟ - هل الموظفون المشاركون في عملية الدفع للموردين على دراية بالحاجة إلى وجود ضوابط ضمن هذه العملية؟ - هل مهارات الموظفين المشاركين في عملية الدفع للموردين تتناسب
	نعم	
	نعم	
	نعم	
	نعم	
	نعم	
	نعم	
	نعم	
	نعم	
	نعم	
	نعم	

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

مع مسؤولياتهم؟		
- هل هناك إجراءات مكتوبة تحدد طرق معالجة فواتير الموردين؟	نعم	
- هل الإجراءات التي تحدد طرق معالجة فواتير الموردين معروفة؟	نعم	
- هل الإجراءات التي تحدد طرق معالجة فواتير الموردين محدثة؟	نعم	
- هل الإجراءات التي تحدد طرق معالجة فواتير الموردين مطبقة؟	نعم	
- هل منح التراخيص المتعلقة بالموافقة على عمليات الدفع للمورد مرضٍ؟	نعم	
- هل المهام غير المتوافقة في عملية الدفع للمورد منفصلة؟	نعم	
- هل يستحيل على المشتركين في عملية الدفع للمورد إجراء معاملات غير مصرح بها؟	نعم	
- هل يمكن التحقق من صحة الفاتورة فقط إذا ارتبط بها أمر شراء وإيصال استلام؟	نعم	
- هل يوجد تحليل دوري للفواتير المعلقة الدفع؟	نعم	
- هل التحقق من مطابقة الفاتورة يخضع لإضفاء الطابع الرسمي؟	نعم	
- هل المستندات الداعمة المتعلقة بسداد فواتير الموردين محفوظة ومحمية؟	نعم	
- هل يتم الاعتماد على نظام إعلام آلي في الدورة المستندية للفواتير؟	لا	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب الميزانية والمحاسبة.

نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للدورة المستندية للفواتير:

نقاط القوة

- توجد إجراءات مكتوبة تحدد طرق معالجة فواتير الموردين.
- الإجراءات التي تحدد طرق معالجة فواتير الموردين معروفة.
- الإجراءات التي تحدد طرق معالجة فواتير الموردين محدثة.
- تطبيق الإجراءات التي تحدد طرق معالجة فواتير الموردين.
- يُعد تخصيص التراخيص المتعلقة بالموافقة على عمليات الدفع للمورد مرضياً.
- يتم فصل المهام غير المتوافقة في عملية الدفع للمورد.
- من المستحيل على المشتركين في عملية الدفع للمورد القيام بعمليات غير مصرح بها.
- يتم التحقق من مبلغ الفاتورة مقابل مبلغ إشعار الاستلام.
- لا يمكن التحقق من صحة الفاتورة إلا إذا ارتبط بها أمر شراء وإيصال استلام.
- يوجد تحليل دوري للفواتير المعلقة الدفع.
- إضفاء الطابع الرسمي على التحقق من مطابقة الفاتورة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- يتم الاحتفاظ بالمستندات الداعمة المتعلقة بسداد فواتير الموردين وحمايتها.

نقاط الضعف

- عدم وجود أنظمة الإعلام الآلي لمحاسبة الفواتير

* في نهاية المقابلة طلبنا من رئيس المكتب الاطلاع على أهم الوثائق المعمول بها لتسديد الفواتير، كما قام بتوضيح إجراءات تسديد الفواتير المتبعة كما يلي:

الدورة المستندية للفواتير وتسديدها: بمجرد وصول الفاتورة ومذكرة التسليم إلى مكتب الميزانية والمحاسبة، يتم التحقق الحسابي من الفاتورة، ثم التحقق من معلومات المورد وختمه وتوقيعه، مع التأكد من إرفاق ووجود وصل الطلبية BC ووصل التسليم BL .

* تحرير طلب الشراء أو **وصل الطلبية** في ثلاث نسخ، والذي يعتبر أهم وثيقة تتم من خلالها تحديد تفاصيل الطلبية حيث تحتوي على:

- رقم الطلبية - تاريخ الطلبية - اسم المتعامل وعنوانه - تعيين الطلبية (**désignation**)

- الكمية - مرجع النفقة والالتزام (مؤشر عليه من طرف المقتصد)

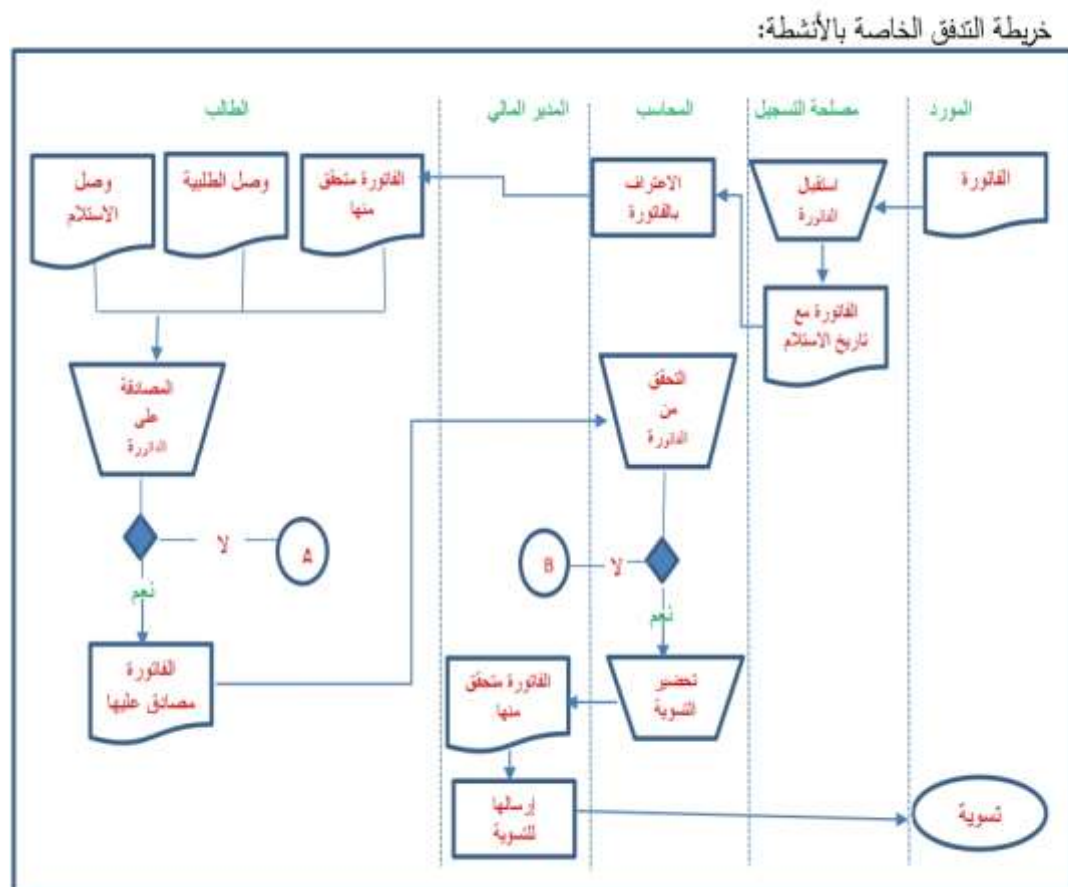
* يسلم وصل الطلبية إلى المتعامل الذي يحضر الطلبية ويقوم بنقلها وإيصالها إلى مخازن المؤسسة ويشعر أمين المخزن قبل إدخالها إلى المخازن في معاينتها ومراقبتها والتأكد من مدى مطابقتها لشروط الاتفاقية، ثم يؤشر أمين المخزن على **وصل التسليم**، الذي يقدمه المتعامل في نسختين، يحتفظ أمين المخزن بواحدة، والأخرى تسلم للمتعامل الذي يشتر في تحضير الفاتورة.

* بعد إعداد الفاتورة من طرف المتعامل تقدم إلى أمين المخزن الذي يقوم بالتأكد من محتواها ومطابقتها لوصل الطلبية ولوصل التسليم المقدم سابقا.

* يقوم أمين المخزن بعد ذلك بالتأشير خلف الفاتورة بالخدمة المؤداة (**service fait**) مبرزا تطابق محتوى الفاتورة مع الطلبية

* ثم تعاد الفاتورة مؤشر عليها من طرف أمين المخزن إلى المتعامل الذي يقدمها إلى مكتب الميزانية والمحاسبة مرفقة بوصل الطلبية ووصل التسليم من أجل القيام بالمرحلة النهائية وهي الدفع مقابل الخدمة المؤداة.

- بعد التدقيق في إجراءات تسديد الفواتير المعمول بها في المؤسسة ومطابقتها للنصوص التنظيمية المعمول بها، تم التوصل إلى تلخيص العملية من خلال خريطة التدفق التالية:



يلاحظ من الخريطة أن عملية الدفع للفواتير لا تتم أو لا تستكمل في حالتين:

الحالة (A) عند عدم المصادقة على الفاتورة من طرف أمناء المخازن (الطالبيين للمواد) لأسباب مختلفة كعدم مطابقة ما هو وارد في الفاتورة مع مستندات الشراء الأخرى.

الحالة (B) عند عدم المصادقة على الفاتورة من طرف المحاسب بعد التحقق من صحتها لأسباب مختلفة كأخطاء في الحساب.

من خلال خريطة التدفق لتسديد الفواتير يمكن تتبع نظام (مدخلات - مخرجات) معالجة الفواتير حسب مخطط التدفق التالي:

أنشطة	المدخلات	المخرجات
استلام الفواتير	فاتورة	فاتورة تم التحقق منها
محاسبة الفواتير	فاتورة بتاريخ الاستلام	فاتورة معترف بها
التحقق من صحة الفواتير	فاتورة معترف بها، أمر شراء، إيصال استلام	فاتورة مصدقة
التحقق من الفواتير + اعداد السداد	فاتورة مصدقة	فاتورة تم التحقق منها
إصدار السداد	فاتورة تم التحقق منها	السداد أو التسوية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

وللتأكد من فصل وعدم تعارض المهام المتعلقة بتسديد الفواتير تم التدقيق في شبكة تحليل المهام حيث اتضح من خلالها وجود فصل للمهام في كل مرحلة من مراحل معالجة الفواتير كما يلي:

العملية: دفع الفواتير للموردين				
مصلحة التسجيل	المحاسب	المدير المالي	الطالب	
X				استلام الفواتير
	X			محاسبة الفواتير
			X	التحقق من صحة الفواتير
	X			التحقق من الفواتير
	X			تحضير التسوية
		X		إصدار السداد

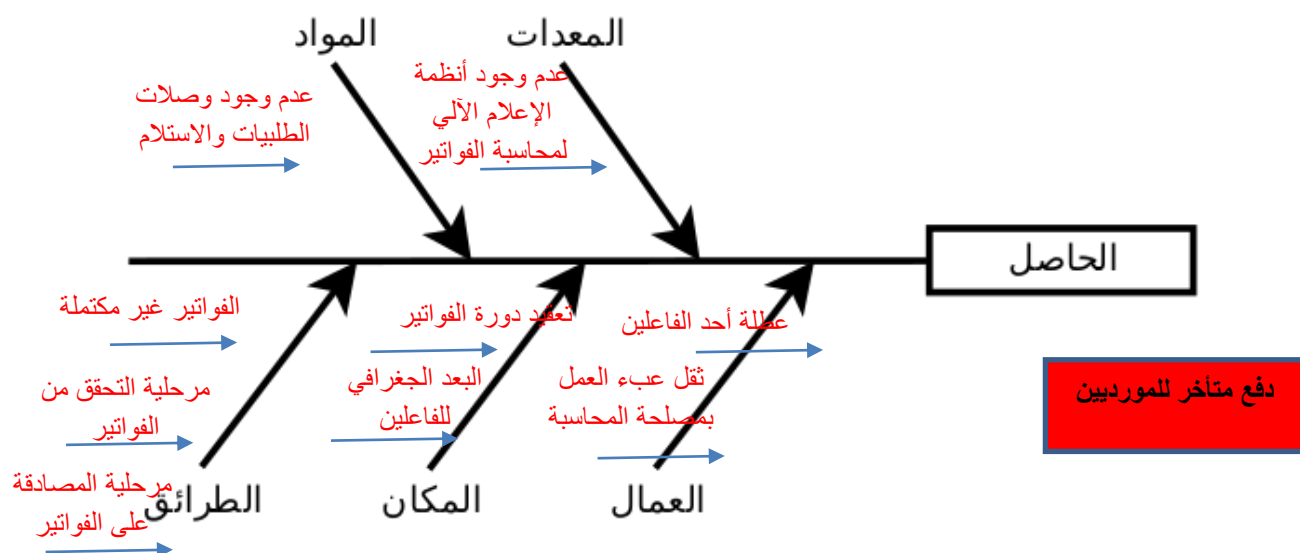
فيما يخص أهم المشاكل أو الصعوبات التي تعترض الدورة المستندية للفواتير فتتمثل في:

- قسم المحاسبة لا يستلم الفواتير في الوقت المحدد
 - قسم المحاسبة لا يعالج الفواتير في الوقت المحدد
 - توجد أخطاء في المعلومات المدخلة عند تسجيل الفواتير
 - يتم تسجيل فواتير مرتين
 - تصاريح موظفي قسم المحاسبة لا تتوافق مع مسؤولياتهم
 - المدفوعات الموجهة لمورد واحد يتم إصدارها إلى مورد آخر
 - يتم إصدار مدفوعات للفواتير التي لم يتم التحقق من صحتها بعد
 - يتم دفع فواتير قبل تاريخ الاستحقاق
 - يتم إصدار الدفعات للفواتير التي لم يتم التحقق منها
- * لتجاوز هذه المشاكل تكون أهداف المؤسسة (مصلحة المحاسبة والمالية والمدير المالي) هي صحة ودقة تسوية الفواتير من خلال القيام بعمليات رقابة على إجراءات التسديد للفواتير وذلك بقصد الوقاية وتفادي المخاطر التي قد تعترض عملية التسديد كما يلي:

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

الاهداف	المخاطر	الرقابة
دفع الفواتير للمورد الصحيح.	إدخال رقم مورد غير صحيح أثناء تسجيل الفاتورة	التحقق من أن رقم المورد الذي تم إدخاله يتوافق مع رقم الفاتورة
دفع الفواتير للبائعين المعتمدين.	إدراج مورد وهمي في ملف الموردين المعتمدين	فصل الوظائف غير المتوافقة
دفع الفواتير فقط للسلع / الخدمات المستلمة.	إصدار السداد في حالة عدم استلام السلعة	التحقق من وجود إيصال استلام قبل التحقق من دفع الفاتورة
دفع الفواتير لمبلغها بالضبط.	تم إدخال مبلغ خاطئ أثناء ترحيل الفاتورة	التحقق من أن المبلغ الذي تم إدخاله يتوافق مع مبلغ الفاتورة
دفع الفواتير في الوقت المحدد.	التأخر في تسجيل الفواتير	التحقق الأسبوعي من وجود فواتير بانتظار التسجيل
تسجيل المدفوعات في الحسابات الصحيحة.	جهل الشخص الذي يقوم بتسجيل مدفوعات الحساب المراد تخصيصه	إجراءات تحديد الحسابات التي سيتم تخصيصها
تسجيل المدفوعات في الفترة الصحيحة.	عدم معرفة التاريخ الذي يحدد فترة تسجيل المدفوعات	إجراءات تحديد مدة التسجيل
معالجة سداد الفواتير بأقل تكلفة.	إساءة استخدام تطبيقات الكمبيوتر	دليل مستخدم تطبيقات الكمبيوتر

بالإضافة إلى ذلك هناك عوامل أو أسباب عديدة أخرى قد تؤدي إلى تأخر تسديد الفواتير يمكن تلخيصها في مخطط السبب / الأثر التالي:



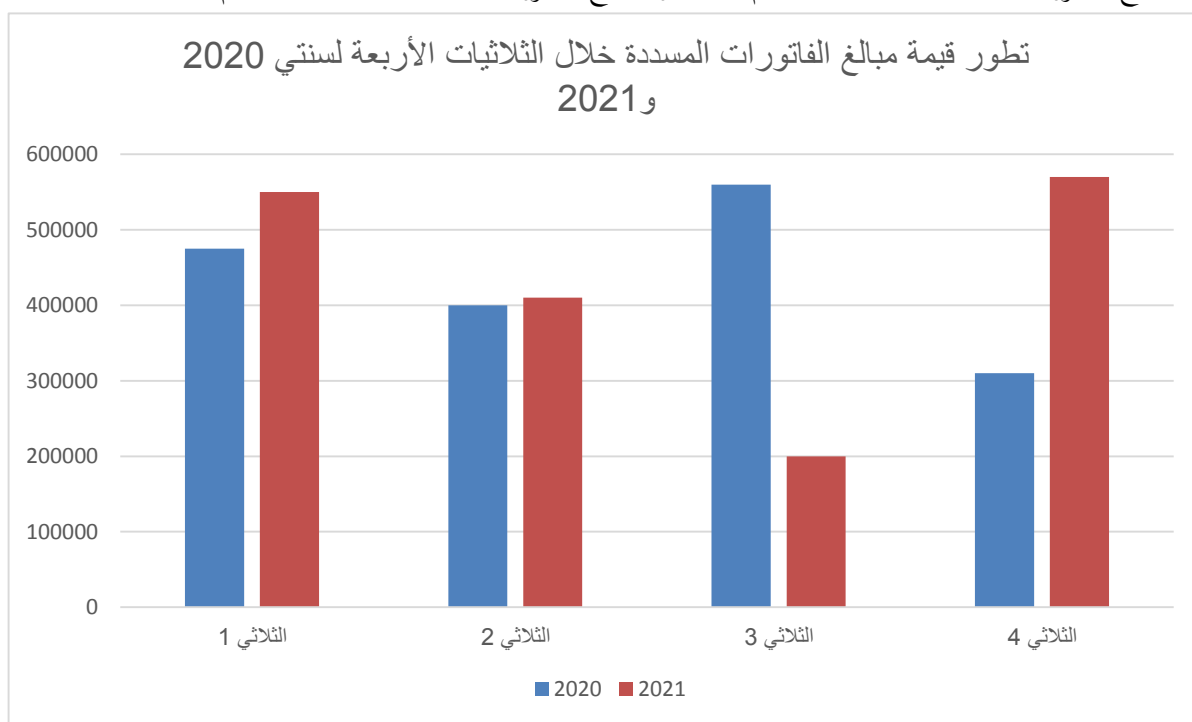
إجراءات التدقيق التحليلية

دفع الفواتير للموردين

-متوسط وقت المعالجة (من تاريخ الاستلام إلى تاريخ إصدار السداد) ساري المفعول لمجموعة من الفواتير المحددة عن طريق أخذ العينات الإحصائية .

-تطور مقدار المبالغ الشهرية على مدى العامين الماضيين.

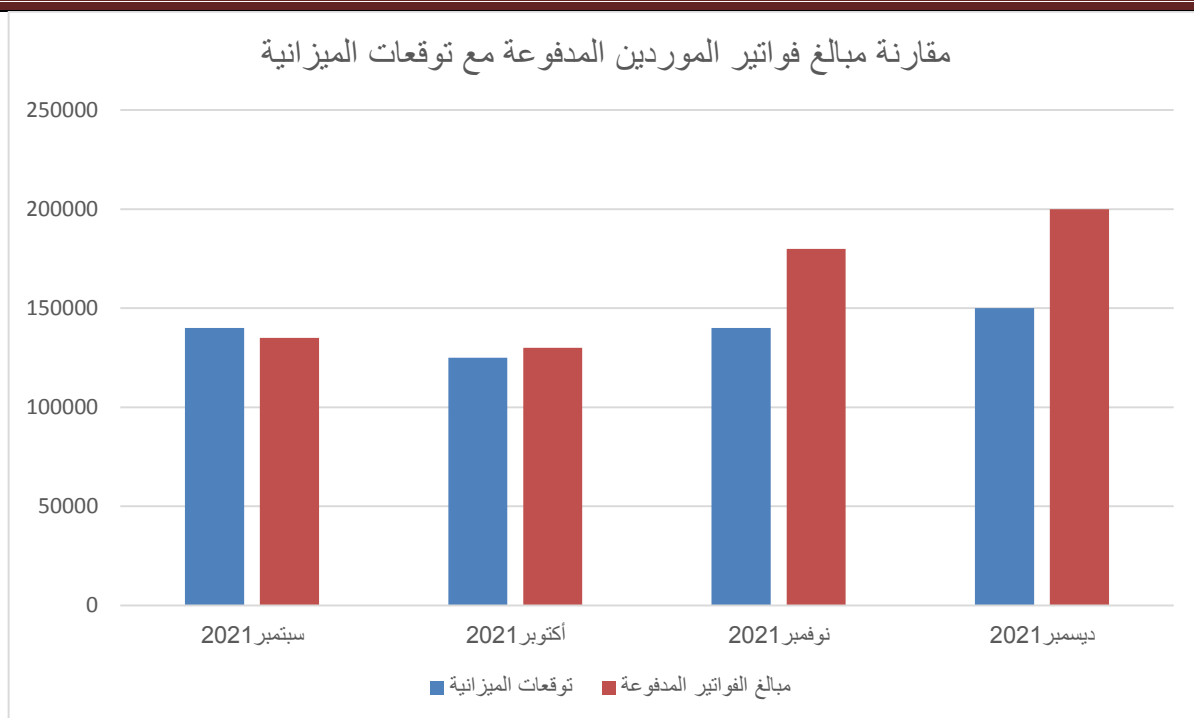
- مبالغ الفاتورات المسددة خلال ثلاثيات العام N مقارنة بمبالغ الفاتورات المسددة خلال ثلاثيات العام N-1.



ينبغي تفسير تأجيل دفع الفواتير من الثلاثي الثالث إلى الثلاثي الرابع في عام 2021 مقارنة بعام 2020.

-مقارنة مبلغ فواتير الموردين المدفوعة مقارنة بتوقعات الميزانية على مدى الأشهر الأربعة الماضية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية



ينبغي تفسير الزيادة في المصروفات (المبالغ المدفوعة) مقارنة بتوقعات الميزانية لشهري نوفمبر وديسمبر 2021. - الوقت الذي يقضيه في كل مرحلة من مراحل العملية على مجموعة من الفواتير المختارة عن طريق أخذ العينات الإحصائية.

8- قمنا في الفترة من 07 جوان 2022 إلى 11 جوان 2022 بالتوجه إلى مكتب القبول حيث أجرينا مقابلة مع رئيس المكتب وتم طرح بعض الأسئلة كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 08 الكتيب: تدقيق النفقات

العنوان: تدقيق النفقات	رمز الورقة: DEP.08
القسم 1: تحصيل قيمة الخدمات	التاريخ: 07 جوان 2022
القسم الفرعي: تحصيل قيمة الخدمات	الإجابات (نعم / لا)
كيف يتم تحصيل قيمة الخدمات؟	تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
	عن طريق وكيل الإيرادات - الصندوق المتواجد على مستوى مكتب القبول بحيث: * يقوم يوميا وكيل الإيرادات (العون المسؤول عن التحصيل) بالتسجيل اليومي لأي عملية قبض في السجل اليومي للوكيل (registre journalier de régisseur) تدون فيه المعلومات التالية: التاريخ (تاريخ القبض) - الاسم واللقب - رقم الدفتر - رقم الوصل - الإمضاء - الملاحظة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

* وفي مقابل ذلك يمنح العون إيصال دفع (reçu de paiement) يثبت فيه بأن الشخص المتقدم للصندوق قد دفع فعلا مبلغ المعالجة أو الاستشفاء أو كشف مخبري أو بالأشعة * يتولى العون تحت الإشراف المباشر للأمر بالصرف المسؤولية على الأوراق والمبالغ المالية المحتفظ بها ودفعها إلى أمين الخزينة عن طريق تقديم أمر بالدفع (Ordre de Versement) لمحاسب المؤسسة مرة واحدة على الأقل في الأسبوع بحيث يجب ألا يتعدى المبلغ 80000 دج. يوضح في الأمر بالدفع: المبالغ المدفوعة، طبيعة الدفع، سبب الدفع، تأشيرة مدير المؤسسة. - يتم التأكد على مستوى الصندوق بمكتب القبول بوجود المستندات والسجلات القانونية لتحصيل قيمة الخدمات المقدمة للمرضى والمتمثلة في: السجل اليومي، دفتر إيصال دفع، دفتر أمر بالدفع. - يتم التحقق من أن هذه المستندات والسجلات مرقمة ومؤشرة من طرف الجهات التي يخول لها القانون ذلك. - مطابقة عدد إيصالات الدفع المسلمة وما هو مسجل في السجل اليومي. - مطابقة قيمة المقبوضات ليوم ما مع ما هو مسجل في السجلات. مطابقة قيمة المقبوضات لفترة معينة مع ما تم الأمر بدفعه لأمين الخزينة.	ماهية الإجراءات العملية لتدقيق تحصيل قيمة الخدمات؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب القبول.

النتائج: بمطابقة ما هو موجود فعلا في المؤسسة بما تنص عليه القوانين والتعليمات واللوائح المتعلقة بتحصيل قيمة الخدمات في المستشفيات، اتضح عدم وجود انحرافات واختلالات وهو ما يؤكد الامتثال للقوانين والتعليمات.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

9- قمنا في الفترة من 12 جوان 2022 إلى 18 جوان 2022 بالتوجه إلى مكتب الميزانية والمحاسبة حيث أجرينا مقابلة مع رئيس المكتب وتم طرح بعض الأسئلة المتعلقة بالحساب الإداري والوضعية المالية كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 09 الكتيب: تدقيق النفقات

العنوان: تدقيق النفقات		رمز الورقة: DEP.08
القسم 1: الحساب الإداري والوضعية المالية		التاريخ: 12 جوان 2022
القسم الفرعي: الحساب الإداري والوضعية المالية	الإجابات (نعم / لا)	تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
هل يتم إعداد الحساب الإداري والوضعية المالية في كل سنة؟	نعم	
هل يتم عرضه على مجلس الإدارة للمصادقة عليه؟	نعم	
هل يتم إرسال نسخة مصادق عليها إلى مجلس المحاسبة؟	نعم	
هل يتم إجراء مقارنة بين الحساب الإداري المنجز من طرف المؤسسة وحساب التسيير المنجز من طرف أمين الخزينة؟	نعم	
ماهي الوثائق اللازمة لإعداد الحساب الإداري؟		1/ نسخة من آخر ميزانية إضافية. 2/ جميع المداولات و التراخيص التي سجلت بعد الميزانية الإضافية و تمت تسويتها في الحساب الإداري. 3/ مقررات تسجيل المشاريع، ومقررات الاعانات، مقررات تحويل ما بين المواد. 4/ الملحق (سجل التفصيل) : عند انتهاء السنة المالية : يجب اعداد مقارنة مع أمين الخزينة لإنجازات النفقات لكل مادة للتسيير، ولكل مشروع للتجهيز (يجب أن تكون متطابقة). 5/ إعداد وضعية مفصلة للالتزامات لميزانية المؤسسة التي تمت على مدار السنة المالية لكل المواد بالنسبة للتسيير و التجهيز ومقارنتها مع المراقب المالي (يجب تطابق الالتزامات). 6/ الملحق : بطاقة ايراد : ثم نقل مجموع كل مادة من ايرادات التسيير الى الملحق لمطابقة الحسابات مع امين الخزينة. 7/ كل وثيقة او ملحق تراها ضرورية و مساعدة حسب الحالة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

هل يتم التأشير على الوضعية المالية من طرف أمين الخزينة وإمضاءها من مدير المؤسسة؟	نعم	
هل يتم إرسال نسخة إلى مديرية الصحة؟	نعم	
ماهي الوثائق والسجلات التي يتم الاعتماد عليها لإنجاز الوضعية المالية؟	- سجل الحوالات. - سجل النفقات المصنفة.	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب الميزانية والمحاسبة.

10- قمنا في الفترة من 19 جوان 2022 إلى 28 جوان 2022 بالتوجه إلى مكتب الجرد حيث أجرينا مقابلة مع رئيس المكتب وتم طرح بعض الأسئلة المتعلقة الجرد كما يلي:

بطاقة المقابلة رقم: 10 الكتيب: تدقيق النفقات

العنوان: تدقيق النفقات	رمز الورقة: DEP.09
القسم 1: التحقق من أصول وممتلكات المؤسسة (الجرد)	التاريخ: 19 جوان 2022
القسم الفرعي: التحقق من أصول وممتلكات المؤسسة (الجرد)	تبرير الإجابات السلبية/ توضيحات أخرى
	(نعم / لا)
هل يتم إنجاز وثيقة إبراء الذمة (décharge) عند كل إخراج من المخازن؟	نعم
هل تسجل في سجل خاص؟	نعم
ما هو الإجراء المتبع عند التحويل بين مصلحة وأخرى؟	- يعد مبرراً التحويل.
هل يتم إعداد بطاقات الجرد لكل مصلحة على حدى؟	نعم
هل يتم تسجيل كل المنقولات الأصول الموجودة في المؤسسة في سجل الجرد؟	نعم
هل يتم الجرد الخماسي والتحقق السنوي من وجود الأشياء المنقولة؟	نعم
	- بحيث يجرى كل خمس سنوات الجرد العام الوصفي والتقديري للموجودات المنقولة على مستوى المؤسسة، يجرى هذا الجرد أثناء الثلاث الأشهر الأولى من السنة السادسة، يقوم به المحاسب بوجود أو حضور لجنة خاصة تعين من طرف إدارة المؤسسة.
	- كما يجرى في بداية أول شهر من كل سنة جرد سنوي للتحقق من الموجودات إلى غاية 31 ديسمبر من نهاية السنة، وتسجل نتائج هذا الجرد في حالة تسمى وضعية الأشياء المنقولة (situation des objets)

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

(mobiliers) التي يأشر عليها الأمر بالصرف. - كذلك يجري جرد ثلاثي (récolement trimestriel) أي مرة واحدة كل فصل حيث يتم التحقق من الكميات الموجودة في المخازن. - سجل الجرد، الكشف الشهري لدفتر الأستاذ (relevé mensuel des comptes du grand livre), بطاقات الإلصاق (fiches d'imputation). - يجب مراعاة الإجراءات التالية: أ - مطابقة السجل النموذجي وفق التنظيم المعمول به ب - يجب ان يوقع السجل من طرف رئيس المصلحة ويرقمه عند استعماله.		ماهي الوثائق المستخدمة في عملية الجرد؟ ماهي الإجراءات التي يجب مراعاتها عند تحضير سجل الجرد؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مكتب الجرد.

* سمحت الزيارات الميدانية للمصالح من التأكد من الموجودات (مطابقة ما هو مسجل في بطاقات الجرد وما هو موجود فعلا)، وكذلك التأكد من أن مجموع العمليات المسجلة في يومية المخزونات المخرجة (journal des stocks-sorties) توافق مجموع العمليات المسجلة في مختلف الأقسام المحاسبية.

أوراق كشف وتحليل المشكلة (FRAP)

ورقة كشف وتحليل المشكلة رقم 1 (FRAP)

المرجعية
هدف التدقيق 7: التأكد من احترام شروط التخزين
المشكلة
عدم تأمين محلات التخزين
السبب (الأسباب)
عدم وجود كاميرات مقابلة للمخازن
الآثار
تعرضها لخطر السرقة
الاستنتاج (الاستنتاجات)
ضعف تأمين المخازن

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

توصية (توصيات)
ضرورة وضع كاميرات مقابلة للمخازن

ورقة كشف وتحليل المشكلة رقم 2 (FRAP)

المرجعية
هدف التدقيق 10: -ضمان دفع الفواتير للموردين بدقة مع احترام الإجراءات القانونية للدفع. - ضمان التصفية المالية من خلال دفع مستحقات كل الموردين.
المشكلة
بطأ وصعوبة معالجة الفواتير وعدم الدقة في ذلك مع وجود أخطاء كثيرة
السبب (الأسباب)
عدم وجود أنظمة الإعلام الآلي لمحاسبة الفواتير
الآثار
تأخر دفع الفواتير للموردين مع أخطاء
الاستنتاج (الاستنتاجات)
ضعف نظام معالجة الفواتير
توصية (توصيات)
ضرورة الاعتماد على أنظمة الإعلام الآلي لمحاسبة الفواتير

الإثباتات:

- 1المخطط التنظيمي وبطاقات منصب عمل وظيفة التموين؛
- 2قرارات تشكيل لجان الصفقات؛ لجان استقبال المشتريات
- 3مسودات الاحتياجات المعبر عنها؛
- 4ميزانية التموينيات
- 5ملف المخزن
- 6كشوف عمليات جرد نهاية السنة؛
- 7كشف المخزونات الميئة؛
- 8إجراءات تقييم المومنين؛
- 9ملف المومنين؛
- 10قائمة عقود الشراء ؛ كشف العقود المفسوخة؛
- 11كشوف نزاعات المومنين.
- 12الحساب الإداري والوضعية المالية.

4- تدقيق تسيير المنتجات الصيدلانية (تم بالمؤسسة D)

1- قمنا بتاريخ 04 سبتمبر 2022 وهو تاريخ الانطلاق في إنجاز أو تنفيذ المهمة طبقا لبرنامج التدقيق الداخلي المعد لذلك، حيث أجرينا أول مقابلة مع المسؤول الأول عن الصيدلية، الذي شرح طريقة تنظيم المصلحة وكيفية عملها والاعوان المسيرين لها.

بطاقة المقابلة رقم: 01

العنوان: تدقيق الصفقات العمومية	رمز الورقة: M.PUB.01
القسم 1: إبرام الصفقات العمومية	التاريخ: 04 سبتمبر 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بتحديد الاحتياجات	تبرير الإجابات
(نعم / لا)	
• هل يشارك المكتتبون (الهيكل التي تستخدم المنتجات الصيدلانية) في إعداد البرنامج النوعي للشراء؟ إذا كان الأمر كذلك، بأي شكل وفي أي إطار؟	نعم،
• ما هي الهياكل التي تشارك في تميم البرنامج التقديري للشراء وكيف؟	نعم،
• هل يقوم مكتب الصفقات العمومية بإجراء مقارنة بين الطلبات المودعة من المصالح وما هو موجود بالمخازن للمواد المطلوبة؟	نعم،

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيدلية.

بطاقة المقابلة رقم: 02

العنوان: تدقيق الميزانية	رمز الورقة: BUDGET.02
القسم 1: الميزانية	التاريخ: 11 سبتمبر 2022
القسم الفرعي: أسئلة متعلقة بدراسة مدى كفاية الاعتمادات المالية	تبرير الإجابات
(نعم / لا)	
• هل يشارك مسؤول الصيدلية في إعداد الميزانية؟ إذا كان الأمر كذلك، بأي شكل وفي أي إطار؟	نعم،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

• هل تتم عملية المتابعة الدائمة للالتزامات بالنفقات في حدود الاعتمادات الممنوحة؟ وكيف؟	نعم،	ثم المشاركة في تقسيم الاعتمادات الممنوحة في إطار الميزانية خلال اجتماع تنسيقي مع المدير ليتم عرضها على المجلس الإداري. - قبل الالتزام بأي نفقة يتم التأكد من كفاية الاعتمادات الممنوحة، وكذلك وجود العقد أو الصفقة المتعلقة بذلك الالتزام، كما أن الرقابة المسبقة للمراقب المالي تسمح بضمان عدم تجاوز الاعتمادات المالية الممنوحة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيدلية.

بطاقة المقابلة رقم: 03

العنوان: تدقيق الأسواق	رمز الورقة: 03.MARCHE
القسم 1: دراسة السوق	التاريخ: 15 سبتمبر 2022
القسم الفرعي: مرحلة السلع في السوق: دراسة السوق	تبرير الإجابات
• هل تتوفر مصلحة الصيدلية على قاعدة بيانات حول سوق التموين الخاص بها؟ • إذا كان الأمر كذلك، كيف يتم تحديثها بانتظام؟	(نعم / لا) نعم، - يتم الاعتماد على البيانات التي سبق للمؤسسة جمعها في السنوات السابقة نتيجة التعامل مع الممولين. - يتم تحديثها نتيجة البحث عن الممولين في الأنترنت أو معلومات من المسؤولين في المؤسسات الأخرى.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيدلية.

بطاقة المقابلة رقم: 04

العنوان: تدقيق التموين	رمز الورقة: 04.DEP
القسم 1: التخزين	التاريخ: 18 سبتمبر 2022
القسم الفرعي: أسئلة متعلقة بتسيير المخزون	تبرير الإجابات
• ما هي سياسة الإخراج من المخزون وتقييم المخزون؟ • هل اعتمدت المؤسسة سياسة مخزون الأمان؟ إذا كان الأمر كذلك، فما هي أنواع المخزونات المعنية؟ • هل خطة ترتيب المواد داخل المخزن محددة ومقيدة على برنامج تسيير المخزونات؟	(نعم / لا) نعم، - يتم إخراج المخزون تبعا لتاريخ انتهاء صلاحية المواد، فالمخزون الذي تنتهي صلاحيته أولا يتم استهلاكه أولا تجنباً لفساده وعدم صلاحيته. - يتم اتباع سياسة مخزون الأمان لبعض المخزونات الضرورية وذات أولوية عالية. - يتم ترتيب المواد داخل المخزن يدويا نظرا لدخول وخروج المواد بسرعة بسبب النشاط الكبير

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

• هل سجلت المؤسسة انقطاعات للمخزونات خلال الفترة (ن-3 إلى ن) ؟ إذا كان الأمر كذلك، فهل قامت بتقييم تأثيرها على الخدمة العمومية؟	نعم،	للمصالح. - خصوصاً في بعض المواد الحيوية كالأدوية ذات الاستعمال الكبير، خاصة منها في جناح العمليات مثلاً مما أدى إلى تعطيل وتأجيل العمليات في العديد من المرات. - قليل نسبياً، حيث يتم عادة تطهير الوضع بتفعيل عمل لجنة الحرق قصد التخلص منها بسرعة لتجنب الخطأ في إعادة استعمالها، وفي بعض الأحيان تنتج تلك المخزونات من بعض الطلبات من المصالح دون استعمالها. - وهناك إجراءات خاصة للتعامل معها.
• ما هو مستوى المخزونات الميته (المخزونات منتهية الصلاحية أو غير المفيدة) وتطوره خلال الفترة (ن-3 إلى ن) ؟ ما هي الإجراءات التي اتخذتها الإدارة لتطهير الوضع ومنع حدوث ذلك مرة أخرى؟	نعم،	- ويتم اشتراط وجود الوثائق التبريرية لدخول وخروج المواد مضمية من طرف المسؤولين المباشرين.
• هل يتم عزل المخزونات الخطيرة (البيئة والأمن الصناعي) عن بقية المخزونات وهل تخضع لرقابة معينة؟	نعم،	- ضئيلة ويتم اكتشافها عند نهاية كل سنة عند إجراء عملية الجرد السنوية.
• هل تخضع التدفقات الداخلة والخارجة لموافقة المسؤولين السلميين المؤهلين؟	نعم،	- يتضاعف بالنظر لتوسع نشاطات المصالح وكثرة توافد المرضى.
• هل هناك أي فوارق في الجرد؟ إذا كان الأمر كذلك، ما هو تطورها خلال الفترة ن-3 إلى ن؟	نعم،	
• ما هو تطور المخزونات خلال الفترة (ن-3 إلى ن) ؟	نعم،	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيدلية.

استقصاء الرقابة الداخلية في الصيدلية

بطاقة رقم: 05

العنوان: تدقيق الصيدلية	رمز الورقة: PHAR.05
القسم 1: تنظيم وسير مصلحة الصيدلية	التاريخ: 25 سبتمبر 2022
القسم الفرعي: أسئلة متعلقة بتسيير الصيدلية	تبرير الإجابات
• من الأشخاص المخول لهم الدخول إلى مخازن الصيدلية؟	نعم
• هل يتحمل طاقم الصيدلية كل المسؤولية بشأن الأدوية؟	نعم
• هل هناك احترام لقواعد السلامة الصحية؟	نعم
• هل موقع الصيدلية مناسب بالنسبة للمصالح الطبية؟	لا
• هل عدد الطاقم في الصيدلية كاف؟	لا
• هل عملية الجرد يقوم بها موظفين مستقلين؟	نعم
• هل هناك صرامة في مسلك السجلات والبطاقات؟	نعم
• هل مخازن الصيدلية مؤهلة؟	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

• هل تستخدم الصيدلية مبرمج	نعم	- لكنه نسخة قديمة
• هل هناك جهاز رقابي على الصيدلية؟	نعم	
• فيما يتمثل هذا الجهاز؟		- لجنة داخلية مكونة من مسيرين وصيدالة وأطباء
• ما العمل في حالة انحرافات في مقارنة المخزون الفعلي والمخزون النظري؟		- إعلام إدارة المؤسسة مع تدوين كل الملاحظات.
• هل هناك فصل في المهام مدون؟	نعم	- صيدلية أخصائية رئيسة المصلحة، وستة صيدالة عامون كل منهم مكلف بتسيير مجموعة معينة من المواد الصيدلانية والأدوية.
• هل تقام عملية الجرد باستمرار على الأقل كل ثلاثة أشهر؟	نعم	
• هل يتم إدخال السلع والمواد واللوازم للمخازن فور استلامها؟	لا	- أثناء المناوبات يتم تركها على مستوى مكتب الرقابة في مصلحة الإستعمالات
• هل يتم تحضير وصل خروج من طرف أمين المخزن؟	نعم	
• هل يوجد نظام خاص بالمؤسسة يسمح بالتأكد أن السلع والمواد واللوازم غير المستعملة قد أعيدت للمخازن؟	لا	
• هل يوجد نظام في المخازن يسمح بالتأكد أن كل عمليات دخول وخروج السلع والمواد واللوازم تسجل في بطاقة حركة المخزون؟	لا	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيدلية.

* سمحت الزيارات الميدانية لمخازن مصلحة الصيدلية بمعرفة طريقة تسيير المواد الصيدلانية وتوزيعها على المصالح، كما مكنت عمليات الإطلاع على الوثائق المستعملة في تسيير الصيدلية والقيام بعملية التحقق والتأكد من التسجيلات المحاسبية وجرد عينات من المواد الصيدلانية وكذلك تتبع مسار توزيعها على المصالح الأخرى من الكشف على بعض الاختلالات والمشاكل وبالتالي تقييم نظام الرقابة بالمصلحة واستخراج نقاط القوة والضعف في تسيير المصلحة، ومن ثمة إعطاء بعض التوصيات لحل هذه المشاكل وتصحيح الانحرافات والاختلالات.

ورقة كشف وتحليل المشكلة (FRAP)

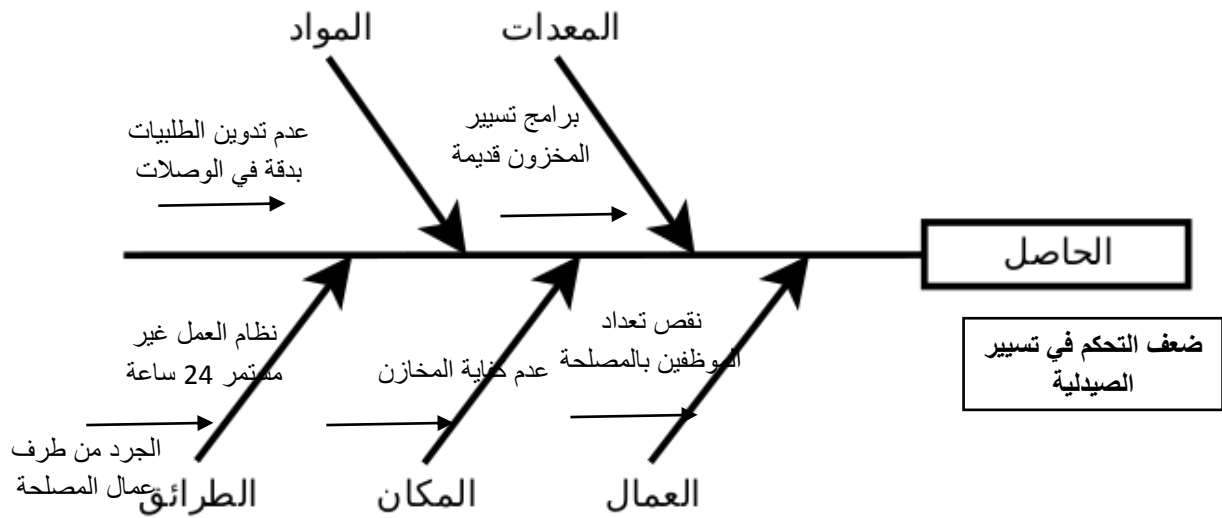
المرجعية
هدف التدقيق 5 استلام السلع والتخزين
المشكلة
عدم ادخال المنتجات الصيدلانية إلى مخازن الصيدلية فور استلامها وبقائها خلال المناوبة خارج مخازن الصيدلية
السبب (الأسباب)
استلام المنتجات الصيدلانية من أشخاص غير مؤهلين عدا أمناء مخازن الصيدلية بسبب عدم عمل مصلحة الصيدلية 24 ساعة / 24 ساعة
الآثار

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

عدم التأكد من مطابقة التوريدات للمواصفات المطلوبة وإمكانية ضياع أو سرقة للمنتجات الصيدلانية المستلمة وفقدان صلاحيتها أو فسادها
الاستنتاج (الاستنتاجات)
عدم التحكم الجيد في مرحلة استلام المنتجات الصيدلانية
توصية (توصيات)
ضرورة ضمان ادخال المنتجات الصيدلانية إلى مخازن الصيدلية فور استلامها وذلك بضمان عمل المصلحة المستمر

المصدر: من إعداد الباحث

مخطط السبب/الأثر



المصدر: من إعداد الباحث

نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للصيدلية:

- المقررات المخصصة لتخزين الأدوية والمواد الصيدلانية غير كافية.
- الوثائق اليدوية جد مهمة في الصيدلية لتسهيل عملية الرقابة والتتبع (La traçabilité)، بالإضافة إلى برامج الإعلام الآلي.
- سجل الطلبات، سجل الاستلام، سجل دخول الطلبات، سجل خروج الطلبات كل مصلحة على حدى، بطاقة المخزون لكل دواء على حدى.

نقاط القوة في تسيير الصيدلية

- السجلات والبطاقات اليومية مدونة بانتظام تطبيقا للقواعد والتعليمات المنصوص عليها قانونا خصوصا المنشور رقم 007 المؤرخ في 22 / 11 / 2005 المتعلق بتسيير المواد الصيدلانية في المؤسسات العمومية للصحة.
- الأدوية مرتبة بانتظام وتسيير المخزون وفق طريقة تاريخ انتهاء الصلاحية لتفادي فسادها.
- وجود لجنة تفتيش داخلية لمتابعة توزيع المنتجات الصيدلانية على المصالح.

نقاط الضعف في تسيير الصيدلية

- مقرات التخزين غير كافية.
- نقص في استعمال البرامج والأنظمة المعلوماتية الحديثة في تسيير المخزونات.
- عدم استمرارية عمل المصلحة 24 ساعة / 24 ساعة ومشكل بقاء التوريدات خارج المصلحة خصوصا أثناء المناوبات.
- عمليات الجرد تتم من طرف عمال المصلحة.
- عدم وجود نظام خاص بالمؤسسة يسمح بالتأكد أن السلع والمواد واللوازم غير المستعملة قد أعيدت للمخازن.
- عدم وجود نظام في المخازن يسمح بالتأكد أن كل عمليات دخول وخروج السلع والمواد واللوازم تسجل في بطاقة حركة المخزون.

التوصيات:

- الوعي بأن المحافظة على المواد الصيدلانية يضمن خدمة صحية جيدة للمرضى؛
- وجوب تجهيز مقرات إضافية بحيث تصبح كافية لاستلام، مراقبة، تخزين وتوزيع الأدوية بفعالية مع مراعاة موقعها بالنسبة للمصالح الأخرى؛
- استعمال برامج وأنظمة معلوماتية حديثة في تسيير المخزونات؛
- ضمان عمل المصلحة 24 ساعة / 24 ساعة.
- ضرورة قيام طرف خارجي عن المصلحة بعملية الجرد.

الإثباتات:

المخطط التنظيمي وبطاقات منصب عمل وظيفية التمويل؛ قرارات تشكيل لجان الصفقات؛ لجان استقبال المشتريات، مسودات الاحتياجات المعبر عنها؛ ميزانية التموينيات، ملف المخزن، كشوف عمليات جرد نهاية السنة؛ كشف المخزونات الميئة؛ إجراءات تقييم المومنين؛ ملف المومنين؛ قائمة عقود الشراء؛ كشف العقود المفسوخة؛ كشوف نزاعات المومنين.

5- تدقيق تسيير النفايات الاستشفائية وخطرها على البيئة والمجتمع (تم بالمؤسسة E)

1- قمنا بتاريخ 02 أكتوبر 2022 وهو تاريخ الانطلاق في إنجاز أو تنفيذ مهمة تدقيق تسيير النفايات الاستشفائية طبقا لبرنامج التدقيق الداخلي المعد لذلك، حيث أجرينا أول مقابلة مع المسؤول الأول عن تسيير النفايات الاستشفائية، الذي شرح طريقة تنظيم المصلحة وكيفية عملها والاعوان المسيرين لها.

بطاقة المقابلة رقم: 01

العنوان: تدقيق تسيير النفايات الاستشفائية	رمز الورقة: D.HOSP.01
القسم 1: تدقيق إجراءات تسيير النفايات الاستشفائية	التاريخ: 02 أكتوبر 2022
القسم الفرعي: 1- تحليل الظروف الحالية لجمع نفايات النشاطات العلاجية داخل المصالح الاستشفائية	تبرير الإجابات
هل يوجد فرز بين النفايات المعدية والنفايات شبه المنزلية (غير المعدية)؟	نعم / لا
هل فرز نفايات النشاطات العلاجية على مستوى مصليحتكم يتم وفق تصنيف التشريع المرتبط بنفايات النشاطات العلاجية؟	نعم
الأوعية الموجهة لجمع وتوضيب النفايات المعدية هل هي متماثلة؟ وما هو نوعها؟	نعم - منها البلاستيكية (أكياس وحاويات)، ومنها الحديدية.
في رأيكم توضيب النفايات الحادة والقاطعة مناسب وملائم؟	نعم
هل المصلحة مجهزة بمعدات جمع النفايات من الشكل التالي: حاويات صلبة مفتوحة، حاويات صلبة ملونة؟	نعم
القسم الفرعي: 2- تدقيق تخزين ونقل نفايات النشاطات العلاجية بالمؤسسة	تبرير الإجابات
هل يوجد مكان لتخزين النفايات على مستوى مصليحتكم (إيداع وسيط؟) وهل هو مكيف، نظيف، مخصص ومهوى؟	نعم
الوقت الفاصل بين إنتاج النفايات وعملية التخلص منها أقصاه: 24 سا، 48 سا، 78 سا، أكثر من 78 سا، مجهول؟	بين 48 سا و 78 سا
هل ترون أن تصريف النفايات من مصليحتكم يتم بطريقة ملائمة؟	نعم
القسم الفرعي: 3- تدقيق التخلص النهائي من النفايات	تبرير الإجابات
حسب رأيكم ما هو أسلوب التخلص من هذه النفايات؟	إبرام اتفاقيات مع مؤسسات مختصة في التخلص من النفايات.
أين يتم التخلص من النفايات المعدية؟ ومن المسؤول عن نقل النفايات إلى مكان التخلص؟	على مستوى محل مخصص للنفايات الاستشفائية ليتم نقلها والتخلص منها من طرف متعامل خاص متخصص في النفايات الاستشفائية.
ما هي أهم المشاكل الرئيسة المسجلة على مستوى مصليحتكم المتعلقة بالتخلص من النفايات؟	الحجم الهائل من النفايات اليومية بالنظر إلى كبر المؤسسة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن تسيير النفايات الاستشفائية.

بطاقة المقابلة رقم: 02

العنوان: تدقيق تسيير النفايات الاستشفائية	رمز الورقة: D.HOSP.02
القسم 1: تدقيق التسيير المستدام للنفايات الاستشفائية	التاريخ: 11 أكتوبر 2022
القسم الفرعي: 1-تدقيق التسيير المستدام للنفايات الاستشفائية	تبرير الإجابات (نعم / لا)
هل تكلفة التخلص من النفايات مرتفعة مقارنة بحجم نشاط المؤسسة؟	لا
هل يتم تنظيف مقرات تخزين النفايات وغلق جيد للحاويات والأكياس؟	نعم
هل مقرات تخزين النفايات في موقع جيد وبعيدة عن المرضى والمواطنين؟	نعم
هل هناك استراتيجية لتقليل النفايات؟	لا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن تسيير النفايات الاستشفائية.

بطاقة المقابلة رقم: 03

العنوان: تدقيق تسيير النفايات الاستشفائية	رمز الورقة: D.HOSP.03
القسم 1: التكوين والتحسيس بالمخاطر	التاريخ: 16 أكتوبر 2022
القسم الفرعي: 1- التكوين والتحسيس بالمخاطر	تبرير الإجابات (نعم / لا)
هل يتم تنظيم دورات تكوينية في مجال تسيير النفايات؟	نعم
هل يتم توعية وتحسيس كل مرتفقي المستشفى بمخاطر النفايات خصوصا الاستشفائية منها؟	نعم
كيف يتم ذلك؟	من خلال برمجة حملات التوعية والتحسيس وإصاق منشورات وإرشادات متعلقة بمخاطر النفايات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن تسيير النفايات الاستشفائية.

بطاقة المقابلة رقم: 04

العنوان: تدقيق تسيير النفايات الاستشفائية	رمز الورقة: D.HOSP.01
القسم 1: الوقاية والأمن	التاريخ: 23 أكتوبر 2022
القسم الفرعي: 1-الوقاية والأمن	تبرير الإجابات (نعم / لا)
هل لوحظ تعرض أحد أو من هم باتصال مباشر بنفايات النشاطات العلاجية لمخاطر مختلفة؟	لا
هل لوحظ تلوث المستشفى ومحيطه بمفرزات محارق النفايات	لا

نظرا لعد استعمال المحارق بحيث يتم التخلص من هذا

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

الطبية والخطرة؟		النوع من النفايات عن طريق التعاقد مع متعامل خاص لنقلها والتخلص منها بعيد عن المستشفى.
هل توجد سياسة للتخلص من آثار التلوث بعد التخلص من النفايات؟	نعم	وذلك باستعمال الكلور بتركيز 50 % ثم شطفه بالماء، فضلا عن ارتداء الكفوف شديدة التحمل وإزالة التلوث منها وغسل اليدين.
هل يتم فصل مقرات أو موقع تخزين النفايات عن بقية أقسام المستشفى؟	نعم	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن تسيير النفايات الاستشفائية.

الزيارات الميدانية:

تم معاينة محلات تجميع وتخزين النفايات والتأكد من إزالة كل آثار التلوث الناتج عنها، ومعاينة موقع تخزين النفايات حيث اتضح أنها مفصولة عن باقي المصالح ونظيفة مع تقسيمها إلى موقعين واحد للنفايات الاستشفائية والآخر للنفايات المنزلية، كما تم التنقل على مكتب التكوين قصد الاطلاع على برامج التكوين المتعلقة بتسيير النفايات الاستشفائية حيث تم ملاحظة إدراج دورات تكوينية في هذا المجال.

6- تدقيق الصيانة (تم بالمؤسسة F)

- قمنا بتاريخ 02 نوفمبر 2022 وهو تاريخ الانطلاق في إنجاز أو تنفيذ مهمة تدقيق الصيانة طبقا لبرنامج التدقيق الداخلي المعد لذلك، حيث أجرينا أول مقابلة مع المسؤول الأول عن مصلحة الصيانة، الذي شرح طريقة تنظيم المصلحة وكيفية عملها والاعوان الميسرين لها.

بطاقة المقابلة رقم: 01

العنوان: تدقيق الصيانة	رمز الورقة: MAINT.01
القسم 1: التنظيم العام	التاريخ: 02 نوفمبر 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالتنظيم العام	تبرير الإجابات
هل حددت كتابيا ووافقت على تنظيم وظيفة الصيانة؟	(نعم / لا)
هل يتم فحص المسؤوليات والمهام المحددة في المنظمة بشكل دوري لتكييفها؟	لا
هل مسؤوليات ومهام الملاحظين أو المشرفين محددة بوضوح؟	نعم
هل هناك عدد كاف من الموظفين الإداريين والإشرافيين؟	لا
هل نشاط كل مشرف (رئيس عمال أو مدير قسم) تحكمه ميزانية تشغيلية؟	لا
هل هناك من يتولى تنسيق التوريدات والأعمال ودراسات التركيب والتدريب؟	نعم
هل هناك توصيف وظيفي أو بطاقات وظيفية (بمجال المسؤولية	لا

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

ومجال المبادرة) لكل وظيفة من الوظائف المنفذة؟		
هل لدى الوكلاء الذين يقومون بتشغيل المعدات تعليمات مكتوبة لتنفيذ مهام الصيانة (المراقبة، رقابة العملية، ...) في المستوى الأول؟	لا	
هل تجتمع بشكل دوري مع المشغل لمراجعة العمل المطلوب تنفيذه؟	نعم	
هل أهداف القسم مكتوبة وهل تتم مراقبتها بانتظام؟	لا	
هل تعين المشغل، أو من طرف المهندسين بمناسبة دراسة وتنصيب التجهيزات الجديدة؟	نعم	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيانة.

بطاقة المقابلة رقم: 02

العنوان: تدقيق الصيانة	رمز الورقة: MAINT.02
القسم 2: أساليب العمل	التاريخ: 13 نوفمبر 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بأساليب العمل	تبرير الإجابات
بالنسبة للتدخلات واسعة النطاق و/أو المتكررة، هل تعطي الأولوية للتحضير للعمل؟	نعم
هل تستخدم المواد المطبوعة لإعداد العمل أو إنشاء عروض الأسعار (ورقة التحضير أو ورقة الأسعار)؟	نعم
هل لديك تعليمات تشغيل مكتوبة للعمل المعقد أو الدقيق؟	نعم
هل لديك إجراء مكتوب (وتطبيقي) يحدد تفويضات العمل (الإغلاق، والإفراج) للأعمال المحفوفة بالمخاطر؟	لا
هل تقومون بحفظ وتصنيف ملفات التحضير بطريقة خاصة؟	نعم
هل هناك إجراءات تهدف إلى توحيد الوثائق؟	نعم
هل لديك طرق لتقدير الوقت غير التقدير العالمي (العمل النموذجي، الكتلة الزمنية، إلخ)؟	لا
هل تستخدم طريقة بارت (أو أسلوب مشابه) للتحضير للأعمال الطويلة، المهمة، الضرورية جد للتنسيق؟	لا
هل تستخدم منهجيات رسمية لاستكشاف الأخطاء وإصلاحها؟	لا
هل تقوم بحجز قطع الغيار في المتجر، هل لديك مجموعات (أجزاء، أدوات) مُجهزة قبل تدخلاتك؟	نعم
هل تقدم الوثائق بشكل صحيح ويمكن الوصول إليها بسهولة؟	لا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيانة.

بطاقة المقابلة رقم: 03

العنوان: تدقيق الصيانة	رمز الورقة: MAINT.03
القسم: 3: المراقبة الفنية للمعدات	التاريخ: 16 نوفمبر 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالمراقبة الفنية للمعدات	تبرير الإجابات
هل لديك قائمة مختصرة (جرد) حسب موقع معدات مؤسستك؟	لا
هل لكل قطعة من المعدات رقم تعريف؟ وحيد بخلاف رقم الأصول الزمني؟	نعم
هل يوجد على الموقع رقم تعريف واضح لجميع المعدات؟	نعم
هل يتم تسجيل التعديلات أو التركيبات الجديدة أو عمليات إزالة المعدات بشكل منهجي؟	لا
هل يتم فتح ملف فني لكل قطعة من المعدات أو التركيب؟	لا
هل لديك تاريخ عمل لكل قطعة من المعدات؟	نعم
هل لديك معلومات عن الساعات المستغرقة والأجزاء المستهلكة والتكاليف والمعدات حسب المعدات؟	لا
هل هناك شخص واحد (أو أكثر) مسؤول عن حفظ سجل العمل؟	نعم
هل تضمن المراقبة الرسمية للمعلومات المتعلقة بتقارير الزيارة أو عمليات التفتيش الوقائية؟	نعم
هل يتم تحليل التاريخ مرة واحدة في السنة؟	لا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيانة.

بطاقة المقابلة رقم: 04

العنوان: تدقيق الصيانة	رمز الورقة: MAINT.04
القسم: 4: إدارة المحافظ	التاريخ: 27 نوفمبر 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة	تبرير الإجابات
هل لديكم برنامج صيانة وقائي محدد؟ (الإجراءات الوقائية، والتكرار، وعبء العمل، وما إلى ذلك)	لا
هل قمت بكتابة أوراق الصيانة الوقائية (أو قوائم المراجعة)؟	لا
هل هناك شخص مسؤول عن كافة إجراءات الصيانة الوقائية (من حيث المراقبة والتكيف)؟	نعم
هل يتحمل مستخدمو المعدات (أو المشغلون) مسؤوليات تتعلق بالتعديل والصيانة الروتينية؟	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

لا	هل لديكم نظام لتسجيل طلبات العمل؟
نعم	هل هناك شخص مسؤول تحديداً عن جدولة العمل؟
نعم	هل حددتم قواعد توزيع العمل حسب الأولوية؟
نعم	هل تعرف دائماً حجم العمل في المحفظة؟
نعم	هل هناك وثيقة أمر (أو طلب) عمل تسمح بالمعلومات أو تتبع أي تدخل، ويتم استخدامها بشكل منهجي لجميع الأعمال؟
نعم	هل يجتمع المشرفون بشكل دوري لمناقشة الأولويات وقضايا التخطيط والموظفين وما إلى ذلك؟
نعم	هل لديك جدول انطلاق أسبوعي للعمل؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيانة.

بطاقة المقابلة رقم: 05

العنوان: تدقيق الصيانة	رمز الورقة: MAINT.05
القسم 5: مخزون قطع الغيار	التاريخ: 30 نوفمبر 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بمخزون قطع الغيار	تبرير الإجابات
(نعم / لا)	
نعم	هل لديكم مستودع مغلق لتخزين قطع الغيار؟
نعم	هل تحتفظ بسجلات محدثة للمخزون (البديوية أو الحوسبية)؟
لا	هل تراقب استهلاك العناصر حسب المعدات؟
نعم	هل قيمة وعدد العناصر الموجودة في المخزون متاحة بسهولة؟
نعم	هل تم تحديد الأجزاء وتخزينها بشكل جيد؟
لا	هل حددت بوضوح عتبة التنفيذ (أو التاريخ) والكميات التي سيتم إعادة تخزينها للعناصر الموجودة في المخزون؟
نعم	هل الأجزاء القابلة للتبديل محددة بوضوح؟
لا	هل إجراءات الشراء مرنة بما فيه الكفاية لتخزين أكبر قدر ممكن عند المورد؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيانة.

بطاقة المقابلة رقم: 06

العنوان: تدقيق الصيانة	رمز الورقة: MAINT.06
القسم 6: الشراء والتوريد	التاريخ: 06 ديسمبر 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالشراء والتوريد	تبرير الإجابات
(نعم / لا)	
نعم	هل لدينا إجراء رسمي ومكيف لإصدار طلبات الشراء وتقديم الطلبات؟

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

نعم	هل هناك شخص في القسم مسؤول بشكل خاص عن مراقبة طلبات الشراء؟
نعم	هل يتطلب أي طلب للحصول على قطعة مرتفعة التكلفة موافقة من مدير الخدمة؟
لا	هل المواعيد النهائية لإصدار الأمر قصيرة بما فيه الكفاية؟
نعم	هل لديك أسواق متفاوض عليها بشأن العناصر القياسية أو المواد الاستهلاكية؟
نعم	بالنسبة لعناصر محددة (الاستهلاك العرضي)، هل يتم التعامل بشكل عام من خلال موردين آخرين غير الشركة المصنعة للمعدات؟
لا	هل لديك عملية موافقة بين الموردين؟
نعم	خلال المفاوضات المختلفة مع الموردين، هل هناك تماسك كبير بين قسم المشتريات وقسم الصيانة؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيانة.

بطاقة المقابلة رقم: 07

العنوان: تدقيق الصيانة	رمز الورقة: MAINT.07
القسم: التنظيم المادي لورشة الصيانة	التاريخ: 11 ديسمبر 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالتنظيم المادي لورشة الصيانة	تبرير الإجابات
نعم	(نعم / لا)
نعم	هل مساحة صيانة الورشة كافية للعمل المطلوب منك؟
نعم	هل يمكن أن تكون ورشة العمل الخاصة بك في موقع أفضل فيما يتعلق بالمعدات التي يتعين عليك صيانتها؟
نعم	هل مكاتب المشرفين أو المشرفين موجودة في طابق المحل؟
لا	هل تحتوي ورشة العمل الخاصة بك على التدفئة وتكييف الهواء؟
نعم	هل يوجد متجر للأدوات وقطع الغيار بالقرب من ورشتك؟
نعم	هل يوجد مدير متجر؟
نعم	هل مخزن الأدوات وقطع الغيار مخصص حصراً للصيانة والأعمال الجديدة التي تقومون بها؟
نعم	هل لدى كل في محطة عمل محددة بوضوح؟
نعم	هل معدات التعامل مع الورشة مناسبة؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيانة.

بطاقة المقابلة رقم: 08

العنوان: تدقيق الصيانة	رمز الورقة: MAINT.08
القسم: 8: الأدوات	التاريخ: 18 ديسمبر 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالأدوات	(نعم / لا) / تبرير الإجابات
هل لديك مخزون من الأدوات ومعدات الاختبار التي بحوزتك؟	نعم
هل يتم تحديث هذا المخزون بانتظام؟	نعم
هل لديك كل الأدوات الخاصة ومعدات الاختبار التي تحتاجها؟	لا
هل تقوم بإجراء الصيانة الوقائية باستخدام معدات الاختبار التي تمتلكها؟	لا
هل أدوات ومعدات الاختبار متاحة بسهولة وبكميات كافية؟	نعم
هل تم إجراء معايرة أجهزة القياس بشكل جيد (عمليات التحقق والتفاوتات)؟	نعم
هل حددت كتابيًا عملية توفير الأدوات واستخدامها؟	نعم
هل لدى كل فني صندوق أدوات شخصي؟	نعم
هل لديك وسائل حمل الأشياء كافية في الموقع (الرافعة، الونش، السلة، السلم، وما إلى ذلك)؟	نعم

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيانة.

بطاقة المقابلة رقم: 09

العنوان: تدقيق الصيانة	رمز الورقة: MAINT.09
القسم: 9: الوثائق الفنية	التاريخ: 21 ديسمبر 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالوثائق الفنية	(نعم / لا) / تبرير الإجابات
هل لديك ما يكفي من الوثائق الفنية العامة: ميكانيك البناء والكهرباء وقانون البيئة والاضرار واللوائح وما إلى ذلك؟	لا
بالنسبة لأية معدات (أو تركيب)، هل لديك الخطط والرسوم البيانية الشاملة اللازمة؟	لا
هل تتوفر التعليمات الفنية للاستخدام والصيانة وكذلك قوائم قطع الغيار للمعدات الرئيسية؟	نعم
هل يسهل الوصول إلى خطط المرافق واستخدامها؟	نعم
هل يتم تحديث الخطط والرسوم البيانية عند إجراء التغييرات؟	لا
هل تقوم بتسجيل أعمال تعديل المعدات وتقديم ملفات التحضير المقابلة (وثائق تحديث الإعداد)؟	نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

هل يمكن الوصول بسهولة إلى عقود الصيانة (الشركة المصنعة أو المناولين)؟	نعم
هل وسائل النسخ والتصنيف والأرشفة كافية؟	نعم

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيانة.

بطاقة المقابلة رقم: 10

العنوان: تدقيق الصيانة	رمز الورقة: MAINT.10
القسم 10: الموظفون والتدريب	التاريخ: 25 ديسمبر 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالموظفين والتدريب	تبرير الإجابات
هل مناخ العمل إيجابي بشكل عام؟	نعم
هل يشرف المشرفون بشكل صحيح على العمل الذي يقوم به الموظفون الذين يعملون تحت مسؤوليتهم؟	نعم
هل هناك مقابلات تقييم سنوية للإدارة والموظفين التنفيذيين؟	نعم
هل الإدارة وفي الأداء متوافرون بشكل كافٍ؟ (تجاوز الوقت اللازم لإنجاز العمل، العمل يوم السبت، وما إلى ذلك)؟	نعم
بشكل عام، هل تعتبر أن الكفاءة الفنية لموظفيك مرضية؟	نعم
في العمل اليومي، هل تعتقد أن الموظفين لديهم المبادرة اللازمة؟	نعم
هل يقوم المشرفون بانتظام بتوفير التطوير المهني لموظفيهم في المجالات التقنية؟	نعم
هل يتلقى المشرفون لديك تدريباً على التقنيات الجديدة من خلال التدريب الداخلي وزيارات المصنعين والمعارض؟	نعم
هل يتلقى موظفوك تدريباً أمنياً منتظماً؟	نعم
هل يتم التخطيط لتدريب الموظفين والتحكم فيه من قبل قسم الصيانة؟	نعم
هل يتم اتباع مؤهلات الموظفين واعتمادهم بدقة؟	لا
هل لديك خسائر كبيرة في وقت الإنتاج بسبب التأخير والغياب وما إلى ذلك؟	لا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيانة.

بطاقة المقابلة رقم: 11

العنوان: تدقيق الصيانة	رمز الورقة: MAINT.11
القسم 11: التحكم في العمل	التاريخ: 28 ديسمبر 2022
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالتحكم في العمل	تبرير الإجابات
	(نعم / لا)

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

نعم	هل لديك لوحة تحكم تسمح لك باتخاذ القرار بشأن الإجراءات التصحيحية التي يجب اتخاذها؟
نعم	هل توجد تقارير منتظمة تتبع ساعات العمل والأجزاء المستهلكة وتكاليف العمالة؟
نعم	هل يتم مراقبة أداء الخدمة (خسارة الإيرادات، وأمن التشغيل، وتوافر المعدات، ووقت الاستجابة)؟
نعم	هل يتم رصد فعالية الصيانة المحتملة؟
نعم	هل أنت مسيطر على عبء العمل الخاص بك؟
نعم	هل لديك تكاليف صيانة المعدات على حدة؟
نعم	هل لدى قسم الصيانة أداة لإدارة النشاط محوسبة؟
نعم	هل لديك معلومات موجزة متاحة في إطار زمني قصير بما فيه الكفاية؟
نعم	هل تقومون بانتظام (شهريًا وسنويًا) بإصدار تقرير النشاط؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيانة.

بطاقة المقابلة رقم: 12

العنوان: تدقيق الصيانة	رمز الورقة: MAINT.12
القسم: 12: المناولة	التاريخ: 02 جانفي 2023
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالمناولة	تبرير الإجابات
(نعم / لا)	
نعم	هل لديك عملية تقييم رسمية للمناولين؟
نعم	هل تم إعداد أوصاف ومواصفات العمل بعناية؟
لا	هل يتم اختيار المناولين على أساس معايير التقنية والكفاءة؟
نعم	هل لديك إمكانية الاستعانة بشركات مقاولات فرعية متعددة محليًا في المجالات التي تهمك؟
نعم	هل تتعاقد مع مناوّل على المهام التي ترى أنك لا تملك الخبرة الفنية الكافية للقيام بها؟
نعم	هل تتضمن عقودك مع المناولين بنود النتائج؟
نعم	هل تعمل على تطوير ضمان الجودة والشراكة مع المناولين لديك؟
نعم	هل تقوم بإنشاء وتحديث ملف لكل حالة وفقًا لإجراءات التكوين محددة مسبقًا؟
نعم	هل تتم مراقبة عمل المناوّل واستقباله من قبل شخص مسمى من إدارتك ووفقًا لإجراءات صارمة؟

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

هل لديك وثائق لتسهيل صيانة معدّاتك من قبل شركات خارجية؟	لا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات رئيس مصلحة الصيانة.

النتائج

من خلال المقابلات يتضح أن سياسة الصيانة الحالية تعرف نقاط ضعف في الأقسام التالية:

- التنظيم العام؛
 - أساليب العمل؛
 - المراقبة الفنية للمعدات؛
 - الحفاظ على مخزون قطع الغيار؛
 - الوثائق الفنية.
- لمعالجة نقاط الضعف هذه، نقترح تحسين إجراءات وأساليب العمل بالإضافة إلى المراقبة الفنية للمعدات. وللقيام بذلك، سنقوم بتطوير خطط الصيانة والمراقبة لغالبية المعدات.

تحليل النتائج

أ- أساليب العمل

- على الرغم من وجود إجراءات الصيانة، التي أعدتها الإدارة، والتي تهدف إلى تحديد أساليب العمل الواجب اتباعها لضمان الإدارة الكافية لأنشطة الصيانة، إلا أننا لاحظنا أن بعض هذه الإجراءات لا يتم تطبيقها بشكل جيد على مستوى القطاع، وخاصة ل:
- التحضير لأعمال الصيانة.
 - تراخيص العمل للأعمال الخطرة.
- بالإضافة إلى ذلك لاحظنا غياب أساليب إدارة العمل مثل:
- طرق جدولة المهام.
 - طرق تقدير أوقات التدخل.

ب. المراقبة الفنية للمعدات

- وقد لاحظنا أن ضعف هذا القسم يرجع إلى:
- عدم وجود ملف فني لكل قطعة من المعدات.
 - عدم وجود تاريخ عمل لكل قطعة من المعدات.
 - نقص المعلومات المتعلقة بالأجزاء المستهلكة والتكاليف.
 - عدم وجود تقارير تدخل معينة.
 - عدم وجود مؤشرات الرصد (مؤشر التوفر، الموثوقية، وما إلى ذلك).

ج. الوثائق الفنية

- وهذا القسم من الأقسام التي يجب أن نركز عليها؛ نلاحظ أن:
- الإجراءات التي وضعتها الإدارة، وخاصة تلك المرتبطة بتطوير الوثائق الفنية، لم يتم تطبيقها بشكل كاف؛
 - عدم وجود أوراق بيانات فنية معينة للمعدات؛
 - لا يتم تحديث الخطط والرسوم البيانية أثناء التعديلات التي يتم إجراؤها على المعدات؛
 - عدم كفاية وسائل تصنيف وحفظ البيانات.

د- مخزون قطع الغيار

- وهذا القسم ضعيف للأسباب التالية:
- الفشل في تحديث مخزون قطع الغيار؛
 - عدم احترام سياسة تجديد الموارد؛

هـ- التنظيم العام.

- ويمكننا تلخيص نقاط الضعف في هذا القسم فيما يلي:
- غياب وثيقة تسمح بوصف العمليات لمصلحة الصيانة.

التحسينات المقترحة

بناءً على نتيجة التشخيص، نقترح في هذه المرحلة بعض التحسينات التي تهدف إلى معالجة نقاط الضعف في الوحدات، ولا سيما تلك التي تتطلب التجديد.

أ. الوثائق الفنية

للحصول على صيانة فعالة، نوصي الخلية بطريقة إعداد ملفات الأجهزة لكل قطعة من المعدات، خاصة الأكثر أهمية. في الواقع، يجب أن يتضمن الملف جزأين:

* ملف الشركة المصنعة: نقترح ملفات تحتوي على البيانات الفنية والتجارية التي تميز المعدات، وهي:

- خصائص الآلة وأوراق البيانات الفنية
- التقسيم الهيكلي للمعدات ومكوناتها
- الخطط والرسوم البيانية الشاملة
- تعليمات التثبيت والتشغيل
- تعليمات السلامة الدائمة
- الصيانة والصيانة وتعليمات التنظيف وما إلى ذلك.
- إشعار التشحيم (إذا كانت المعدات تتطلب التشحيم)
- قائمة قطع الغيار
- قائمة الأدوات

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- قائمة التعطلات المتوقعة
- الرسوم البيانية المنطقية للمساعدة في التشخيص
- استكشاف الأخطاء وإصلاحها
- إذا كانت المعدات موجودة بالفعل، فمن الصعب الوصول إلى بعض أوراق الشركة المصنعة. للقيام بذلك، يجب أن تنتج الخلية طريقة الملفات:
- الوصف الفني: تقدم وصف للمعدات وإدخال الصور والرسومات؛
- التقسيم الوظيفي للمعدات.
- * ملفات الجهاز الداخلية: فهي تجمع كل تفاصيل التدخلات الوقائية والعلاجية. ويجب أن تتكون هذه الملفات الداخلية من:

- تخطيط الصيانة

- تقارير التدخل

- تواريخ التعطلات

- تواريخ التدخلات الوقائية

ب. المراقبة الفنية للمعدات

لإجراء مراقبة موضوعية للمعدات، فإننا نقدم استخدام السجل الذي يمثل "السجل الصحي" للآلة. في الواقع، يسهل هذا السجل الدفترية مراقبة المعدات وتحديد الأعطال المتكررة وتحديد مؤشرات مراقبة معينة.

وفي هذا السياق، نقدم نوعين من التواريخ الخاصة بكل جهاز:

أولاً: تواريخ التعطلات

تسمح هذه التواريخ بتسجيل أي تدخل غير مجدول وتحليل الأسباب من أجل تحديد الأعطال المتكررة والمكلفة وإجراء التحسينات الممكنة. هذه السياسة موجودة في سياسة الصيانة الحالية.

ثانياً. تواريخ التدخلات الوقائية

ولرصد التدخلات الوقائية بشكل صحيح، نقدم الجدول التالي:

مصلحة التنظيم والطرق		تواريخ التدخلات الوقائية							
الرمز.....		الجهاز.....							
التاريخ	العمليات	مدة التدخل	المتدخل	قطع الغيار	تكلفة الصيانة				ملاحظات
					اليد العاملة	قطع الغيار	أخرى	التكلفة الكلية	

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

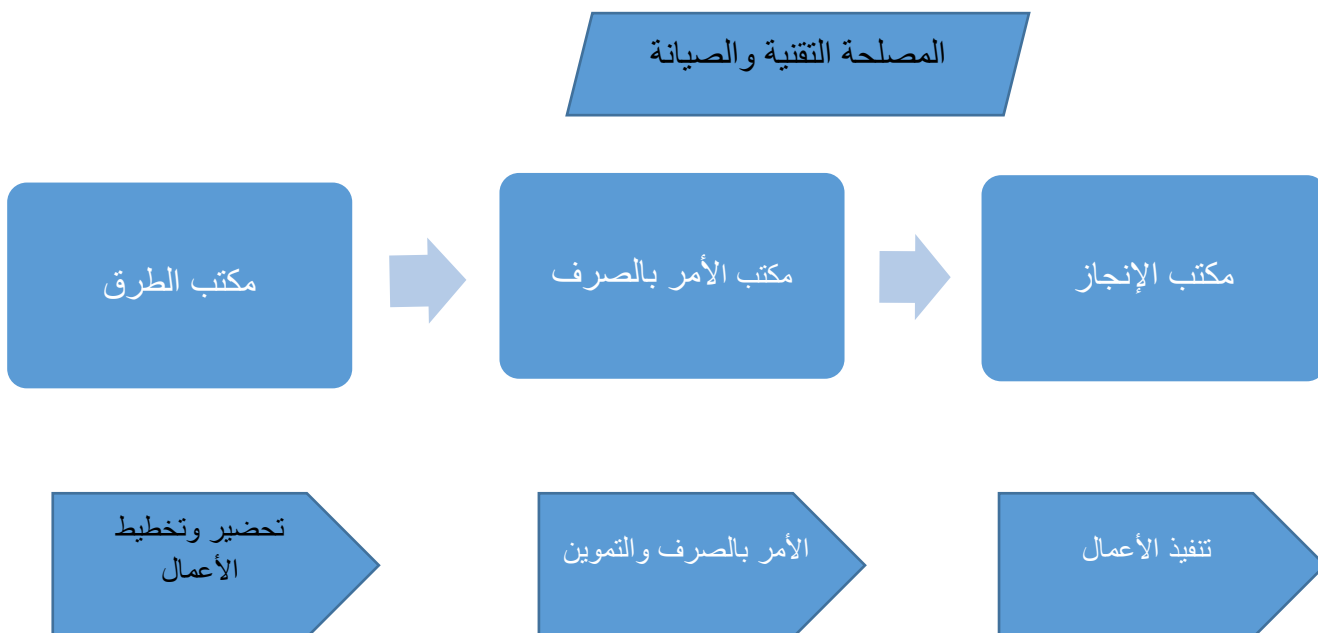
بعد كل تدخل، يجب على المصلحة إكمال هذه التواريخ وأرشفتها في ملف الجهاز لاستخدامه في مراقبة التدخلات وإدارة التكاليف وقطع الغيار.

ج- طريقة العمل

وفقاً لمعايير الصيانة يوصى بإنشاء المكاتب التالية:

- مكتب الطرق، مكتب الأمر بالصرف، مكتب الإنجاز.

نعرض سيرورة عمل الخلايا المختلفة في الشكل التالي:



د- إدارة قطع الغيار

وللحصول على إدارة جيدة نوصي بما يلي:

- ترميز جميع قطع الغيار،
 - عمل جرد إجمالي لقطع الغيار في كل عام لتحديد الأجزاء ذات الاستهلاك المرتفع.
- لتنفيذ هذا الجرد بشكل صحيح نقدم الجدول التالي:

مصلحة التنظيم والطرق			جرد قطع الغيار				
الأداة	الرمز	المورد	الكميات الداخلية (Qe)	الكميات الخارجية (Qs)	الفارق (Qe- Qs)	كميات دنيا	تكلفة كلية للكميات الخارجية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

هـ- التنظيم العام

للحصول على تنظيم جيد، نوصي بما يلي:

- تنظيم المستندات حسب الحاجة.

- إنشاء مستند يصف عملية خدمة الصيانة

- تطوير إجراءات التشغيل للصيانة التصحيحية

إن تشخيص الوضع الحالي وتحليل نظام الصيانة الحالي الذي قمنا به سمح لنا بالحصول على فكرة واضحة عن سياسة الصيانة. وقمنا بتقديم المقترحات المختلفة للتحسينات التي سيتم إجراؤها بناءً على نتائج التدقيق، والتي تعتبر مفيدة لتطوير وظيفة الصيانة داخل المؤسسة. ولعلاج نقاط الضعف هذه، نقترح تحسين إجراءات وأساليب العمل بالإضافة إلى المراقبة الفنية للمعدات.

7- تدقيق نظم المعلومات (تم بالمؤسسة G)

- قمنا بتاريخ 08 جانفي 2023 وهو تاريخ الانطلاق في إنجاز أو تنفيذ مهمة تدقيق نظم المعلومات طبقا لبرنامج التدقيق الداخلي المعد لذلك، حيث أجرينا أول مقابلة مع المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي، الذي شرح طريقة تنظيم المصلحة وكيفية عملها والاعوان المسيرين لها.

بطاقة المقابلة رقم: 01

العنوان: تدقيق تنظيم تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات	رمز الورقة: SI.01
القسم 1: الهيكل التنظيمي	التاريخ: 08 جانفي 2023
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالهيكل التنظيمي	تبرير الإجابات
• ما هو الهيكل التنظيمي المسؤول عن تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات على مستوى المنظمة؟ • بمن يرتبط هذا الهيكل؟ • ما هو وضعه على مستوى الهيكل التنظيمي (المديرية، القسم، الدائرة)؟ • ما هي العلاقة بين أعلى سلطة في المنظمة، وهيكل نظم المعلومات وهيكل الأعمال والدعم في المنظمة؟ • هل تم تنظيم هيكل نظم المعلومات في عدة أقسام أو مكاتب؟ - قائمة العاملين بها - صف بإيجاز مسؤوليات ومهام وصلاحيات الهيكل المسؤول عن أنظمة الحوسبة والمعلومات. - هل مهام ومسؤوليات الهيكل المسؤول عن تكنولوجيا	نعم / لا مكتب معالجة المعطيات بالمدير مباشرة لا يوجد مباشرة مكتب واحد مهندسين في الإعلام الآلي متابعة العلبة الإلكترونية للمؤسسة (EMAIL)، وتوزيع البريد الصادر إلكترونيا على المصالح، صيانة أجهزة الكمبيوتر، متابعة قاعدة البيانات للبرامج المستخدمة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

المعلومات ونظم المعلومات واضحة؟ • هل هناك وثيقة رسمية (ورقة وظيفية) تحدد مسؤوليات ومهام كل جهة ملحقه بالهيكل المسؤول عن تكنولوجيا المعلومات وأنظمة المعلومات؟ - إذا كانت الإجابة على هذا السؤال بالنفي، وضح كيف يتم تحديد نطاق تدخل الهيكل المسؤول عن أنظمة الحوسبة والمعلومات؟	لا	
• هل يتم توزيع هذه الأوصاف الوظيفية على مختلف مديري الجهة المسؤولين عن تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات؟ • هل هذه الأوصاف الوظيفية (أو وثيقة أخرى مماثلة) معروفة لجميع المشاركين في الهيكل المسؤول عن تكنولوجيا المعلومات وأنظمة المعلومات؟ - إذا كانت الإجابة على هذا السؤال بالنفي، فناقش وشرح	لا	
• ما هو عدد الموظفين المخصصين للهيكل المسؤول عن تكنولوجيا المعلومات وأنظمة المعلومات؟ هل يبدو هذا العدد كافياً بالنسبة لك نظراً للمهام المحددة في التوظيف الوظيفي؟ • هل يتمتع الموظفون المخصصون للهيكل المسؤول عن نظام المعلومات بالمهارات الفنية المطلوبة، مما يمكنهم من تحقيق النجاح الأفضل في مهامهم ومسؤولياتهم:	إثنان	
- معرفة جيدة جداً بالمنظمة وأنشطتها	نعم	
- معرفة جيدة جداً باللوائح الحالية	نعم	
- إتقان إجراءات الإدارة الحالية	نعم	
- إتقان بنيات تكنولوجيا المعلومات وأدوات تكنولوجيا المعلومات (نظام قاعدة البيانات، وما إلى ذلك)	نعم	
- إتقان تقنيات التصميم والتطوير والاختبار لتطبيقات الكمبيوتر،	نعم	
- إتقان أسلوب إدارة المشروع والأدوات المرتبطة به،	نعم	
- معرفة كيفية توقع الصعوبات والتصرف،	نعم	
- معرفة كيفية إدارة المشاريع المعقدة،	نعم	
- معرفة كيفية التواصل والتفاوض مع الهياكل الأخرى في المنظمة	نعم	
• هل يتبع موظفو تكنولوجيا المعلومات دورات تدريبية تنشيطية لدعم تطوير نظم المعلومات؟	نعم	

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

تنظيم دورات تكوينية خلال السنة لموظفي المؤسسة، ومحطات لكيفية استخدام البرامج بالمصالح. مختلفة متعلقة بتسيير المصالح من جهة (الملف الإلكتروني للمريض) وإدارية (منصات إلكترونية) متعلقة بتسيير الموارد البشرية والمالية والصيانة.	نعم لا لا	- إذا كانت الإجابة على هذا السؤال إيجابية، قم بوصف الإجراءات التدريبية التي تم تنفيذها وعلاقتها بأنشطة الهيكل المسؤول عن أنظمة الحوسبة والمعلومات - إذا كانت الإجابة على هذا السؤال بالنفي، ناقش وشرح (هل الأمر مرتبط بمسألة تتعلق بالموازنة) • ما هي الأجهزة والبرامج والوسائط المختلفة التي يستخدمها نظام المعلومات؟ (التعرف على البنى التقنية الرئيسية (مكونات شبكة الاتصالات)، تقديم قائمة بأجهزة وبرامج الكمبيوتر الموجودة في المنظمة الخاضعة للتدقيق). - هل كلهم جاهزون للعمل؟ أو وضعت حديثاً؟ • هل توجد وثائق خاصة بالمستخدمين والإدارة لمختلف تطبيقات تكنولوجيا المعلومات؟ • هل تتوفر وثائق المستخدم هذه لجميع الجهات التي تستخدم تطبيقات تكنولوجيا المعلومات؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

بطاقة المقابلة رقم: 02

رمز الورقة: SI.02	العنوان: تدقيق تنظيم تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات	
التاريخ: 15 جانفي 2023	القسم 2: وجود خطة تكنولوجيا المعلومات و / أو الخطة الرئيسية	
تبرير الإجابات	(نعم / لا)	القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بوجود خطة تكنولوجيا المعلومات و/أو الخطة الرئيسية
	لا	• هل لدى المنظمة الخاضعة للتدقيق خطة استراتيجية لتكنولوجيا المعلومات أو خطة رئيسية طويلة المدى؟ • هل تتضمن خطة تكنولوجيا المعلومات أو الخطة الرئيسية لتكنولوجيا المعلومات جميع المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة لتكنولوجيا المعلومات، ومجالات النشاط المغطاة، والموظفين المخصصين لتكنولوجيا المعلومات، ووسائل الأمن والنسخ الاحتياطي للبيانات، وتقنيات المعلومات المستخدمة وتلك المخطط لها، للمشاريع الحالية وتلك المخطط لها، وما إلى ذلك؟ • إذا كانت الإجابة على هذا السؤال بنعم، فهل يتم توضيح هذه الخطة الرئيسية طويلة المدى بشكل منتظم في خطط تكنولوجيا المعلومات قصيرة المدى (السببية)؟ • هل تحدد خطة تكنولوجيا المعلومات أو الخطة الرئيسية الأهداف قصيرة ومتوسطة المدى (صفها بإيجاز).

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

لا	• هل تغطي خطة تكنولوجيا المعلومات أو الخطة الرئيسية جميع المجالات الإدارية للمنظمة الخاضعة للتدقيق (أنشطة الدعم والأنشطة التشغيلية)؟ - قائمة المجالات المغطاة وقواعد البيانات والتطبيقات المقابلة. • هل تتضمن الخطة الرئيسية وصفاً للسياسة العامة والتوجهات الإستراتيجية فيما يتعلق بإدارة نظم المعلومات في المنظمة الخاضعة للمراجعة؟ • هل تتضمن الخطة الرئيسية ما يلي: - وصف وظيفي لكل مجال من مجالات النشاط المحددة (الأنشطة التشغيلية وأنشطة الدعم) - دراسة جدوى تجعل من الممكن تخطيط الموارد البشرية والأجهزة والبرامج اللازمة لتنفيذ الإجراءات المحددة في الدراسة الوظيفية؟ • هل يتم توزيع خطط تكنولوجيا المعلومات قصيرة ومتوسطة المدى على المديرين والمستخدمين المستقبليين المعنيين في المنظمة الخاضعة للمراجعة؟ • هل تأخذ خطة تكنولوجيا المعلومات قصيرة المدى بعين الاعتبار التغييرات التنظيمية والتطورات التكنولوجية والمتطلبات التنظيمية لتكنولوجيا المعلومات؟ • هل يتم تحديث خطط تكنولوجيا المعلومات الطويلة والقصيرة المدى بانتظام للتكيف مع التطورات التكنولوجية؟ • هل توفر الخطة الرئيسية الوثائق المناسبة لدعم مشاريع تكنولوجيا المعلومات؟ • هل لدى المنظمة نقاط تفتيش للتأكد من أن أهداف وخطط تكنولوجيا المعلومات طويلة وقصيرة المدى لا تزال متوافقة مع الأهداف والخطط الإستراتيجية طويلة وقصيرة المدى للمنظمة؟ • هل يقوم أصحاب العمليات والإدارة العليا بمراجعة خطط تكنولوجيا المعلومات والموافقة عليها؟ • هل تعقد الجهة المسؤولة عن تكنولوجيا المعلومات، مرتين في السنة على الأقل، اجتماعات مع اللجنة التوجيهية لمراقبة تطبيق الخطة الرئيسية وخطط تكنولوجيا المعلومات قصيرة المدى ومراجعتها إذا لزم الأمر؟ • هل يتم تعديل خطة تكنولوجيا المعلومات طويلة المدى بشكل

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

منتظم لتكييفها مع التغيرات في الخطة الإستراتيجية طويلة المدى للمنظمة والتغيرات في تكنولوجيا المعلومات؟	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

بطاقة المقابلة رقم: 03

العنوان: تدقيق تنظيم تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات	رمز الورقة: SI.03
القسم 3: إدارة الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات	التاريخ: 19 جانفي 2023
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالميزانيات المخصصة لاستثمارات تكنولوجيا المعلومات	تبرير الإجابات
• هل يحدد التسلسل الهرمي الأعلى (أو الإدارة العليا) للمنظمة الخاضعة للتدقيق ميزانية مفصلة مخصصة لتكنولوجيا المعلومات في بداية كل عام؟ - إذا كانت الإجابة بالنفي، على أي أساس يتم تكبد نفقات تكنولوجيا المعلومات؟ - إذا كانت الإجابة إيجابية، فهل تم وضع هذه الميزانية بالرجوع إلى الإجراءات المخطط لها في خطة تكنولوجيا المعلومات؟ • ما هو الإجراء الخاص بوضع ميزانية تكنولوجيا المعلومات؟ • ما هي نسبة الميزانية السنوية المخصصة لتكنولوجيا المعلومات من الميزانية الإجمالية؟ • هل يتم استخدام ميزانية تكنولوجيا المعلومات لشراء وتطوير برامج وأجهزة تكنولوجيا المعلومات؟ • إذا كانت الإجابة على هذا السؤال بالنفي، وضع طبيعة هذه النفقات. • هل يتم عمل دراسة جدوى قبل البدء باستثمارات جديدة؟ • هل مواصفات اقتناء معدات تكنولوجيا المعلومات الجديدة واضحة ودقيقة من حيث الأداء المتوقع والنتائج والمخرجات؟	(نعم / لا) لا حسب احتياجات المصالح. يتم تحديد الميزانية تبعا لطلبات المكاتب والمصالح. %... نعم نعم

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

بطاقة المقابلة رقم: 04

العنوان: تدقيق تنظيم تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات	رمز الورقة: SI.04
القسم 4: الامتثال للمتطلبات القانونية (القوانين واللوائح المعمول بها)	التاريخ: 22 جانفي 2023
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بالامتثال للمتطلبات القانونية	تبرير الإجابات
• هل يتم احترام المتطلبات القانونية للترخيص وإدارة البرامج؟ • هل تم توثيق هذه المتطلبات القانونية والتنظيمية الحالية على المستوى التنظيمي؟	(نعم / لا) نعم نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		• هل يتم تنظيم إجراءات رفع الوعي والتدريب - حول المخاطر التي قد تتعرض لها المنظمة - لصالح موظفي المنظمة الخاضعة للمراجعة؟: - المخاطر الفنية والأمنية - برامج مجهولة المصدر = لا توجد سيطرة كاملة على البرامج - مخاطر الفيروسات، وأحياناً حتى المتعمدة، على النسخ غير القانونية المباعة على الإنترنت أو المنسوخة من نظير إلى نظير، ومخاطر التطفل. - لا يمكن الوصول إلى التصحيح الأمني التلقائي وخدمات التحديث - لا يوجد دعم فني من الناشر ولا يوجد اتصال بالموزع أو الخدمة في حالة حدوث مشكلة. - مخاطر الصورة والسمعة - قد تتضرر سمعة المنظمة واستدامتها بسبب: - الموظفون الداخليون أولاً، ولكن أيضاً مع العملاء والموردين، - الشركاء والجمهور المستهدف (مصادقية المنظمة الخاضعة للتدقيق على المحك بسبب عدم الجدية وعدم احترام القانون)، - المخاطر المالية - في حالة المراقبة من قبل الجهات المختصة : القيد الوصفي من قبل المحضر. - إجراءات قانونية مكلفة، العقوبات الجنائية (الغرامات المنصوص عليها في القانون) والعقوبات المدنية (الأضرار)، وما إلى ذلك.	لا
	لا		
	نعم		
	لا		
	لا		
	نعم		
	نعم		
	نعم		
	نعم		
	نعم		
	نعم		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

بطاقة المقابلة رقم: 05

العنوان: تدقيق تنظيم تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات	رمز الورقة: SI.05
القسم 5: الهندسة الوظيفية	التاريخ: 25 جانفي 2023
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بتعريف بهندسة المعلومات	تبرير الإجابات
(نعم / لا)	
• وصف الهندسة الوظيفية لنظم المعلومات؟ • هل تلي هذه الهندسة أو البنية احتياجات المستخدم؟ • ما هي مجالات النشاط التي تغطيها تكنولوجيا المعلومات؟	مكتب معالجة المعطيات دوره متابعة نظم المعلومات والإعلام الآلي في علاقة مباشرة مع المدير ثم مع المديريات الفرعية الأخرى والمصالح، يقوم بمعالجة آلية للبريد الصادر من خارج المؤسسة وإعادة إرسال البريد إلكترونياً، وكذلك متابعة البرامج والمنصات الإلكترونية المستخدمة في المؤسسة. نعم الموارد البشرية، المالية، الصيانة، تسيير المصالح

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

الاستشفائية. مؤمن عن طريق اللعب الإلكترونية والاقراص المحمولة. معطيات متعلقة بكل مجال أو نشاط. معلومات قابلة للاستخدام دقيقة وسريعة. أجهزة كمبيوتر ولواحقها، شبكة أنترنت، برامج ومنصات إلكترونية. مهندسي الإعلام الآلي. حسن. تسيير الموارد البشرية (منصة التوظيف، ملف الموظف، تسيير العطل السنوية، الترقيات، طباعة الوثائق)، برنامج تسيير الميزانية، برنامج الصيانة. البريد الوارد والصادر	لا نعم نعم	• لكل نظام فرعي للمعلومات : - وصف الوضع الحالي وتحديد المعوقات الفنية لسرية وصحة البيانات. - وصف أنماط تداول المعلومات والوسائل المستخدمة لتبادل البيانات. - ما هي مدخلات كل نظام فرعي للمعلومات؟ - ما هي مخرجات كل نظام فرعي للمعلومات؟ هل تم تكييف هذه المخرجات وهل تلبي احتياجات وتوقعات المستخدمين؟ - إذا كانت الإجابة على هذا السؤال بالنفي، صف احتياجات المستخدم من حيث الإخراج؟ - ما الوسائل الفنية المتوفرة لنظام المعلومات؟ - من هم اللاعبون في نظام المعلومات؟ • ما هو مستوى آلية نظام المعلومات؟ • ما هي عمليات المعالجة الآلية لنظام المعلومات؟ • التعرف على تطبيقات الكمبيوتر ووظائفها؟ هل هذه التطبيقات الحاسوبية متكاملة؟ • ما هي عمليات المعالجة غير الآلية لنظام المعلومات؟ هل تم إضفاء الطابع الرسمي على إجراءات وقواعد الإدارة؟ • هل يتم نشر هذه الإجراءات والقواعد الإدارية وإبلاغها إلى جميع أصحاب المصلحة المعنيين؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

بطاقة المقابلة رقم: 06

رمز الورقة: SI.06	العنوان: تدقيق تنظيم تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات	
التاريخ: 29 جانفي 2023	القسم: 6: تطبيقات الكمبيوتر	
تبرير الإجابات	(نعم / لا)	القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بتطبيقات الكمبيوتر
	لا	• هل يوجد لكل تطبيق كمبيوتر وثائق مستخدم وملف تشغيل وملف صيانة؟ هل يتم تحديث هذه الوثائق بانتظام في حالة حدوث تغيير في المدفوعات وهل يتم الاحتفاظ بها في مكان

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		آمن؟
	لا	• هل يتم إرسال هذه الوثائق إلى المستخدمين المعنيين؟
	نعم	• هل تم تنفيذ موثوقية البيانات ودرجة استجابتها لتوقعات المستخدم واحتياجاته؟
	نعم	• هل تعتمد هذه الرقابة على:
	نعم	- مقابلات مع موظفي تكنولوجيا المعلومات وكذلك مع بعض المستخدمين؟
	نعم	- وثيقة أو حالة للتحقق من صحة الردود؟
	لا	• هل هناك وثيقة لكل تطبيق تصف التحليل الوظيفي واحتياجات المستخدم؟
	نعم	• وصف، لكل تطبيق كمبيوتر، الوظائف الرئيسية ودرجة استجابتها لاحتياجات المستخدم؟
	نعم	• من بين هذه التطبيقات، هل يمكنك التمييز بين التطبيقات التي تم تطويرها داخليًا وتلك التي تم الحصول عليها؟
حسب الاحتياج، وحسب الميزانية.		• كيف يتم اختيار أحد الخيارين وما هي المعايير التي يتم أخذها في الاعتبار؟
	لا	• بالنسبة للتطبيقات التي تم تطويرها داخليًا، هل تم تطوير مواصفات تحدد الاحتياجات الوظيفية للمستخدمين؟
الاتصال بالموارد أو الوصاية		• وصف الإجراءات المتبع للحصول على حلول تكنولوجيا المعلومات.
		• في الحالات التي يتم فيها الحصول على حل تكنولوجيا المعلومات،
	نعم	هل يوجد عقد خدمة؟
	نعم	هل تم تدريب المستخدمين على المنتج وهل تم مساعدتهم في تكوينه؟
	نعم	• هل تم تنفيذ التكوين طبقًا لقواعد التقنية؟
	نعم	• هل سياسة الحماية معروفة للجميع؟ هل يتم تطبيقه؟
.....		• ما هو معدل تكرار النسخ الاحتياطية للكمبيوتر؟
	نعم	• هل يتم إجراء فحوصات الحماية بشكل منتظم؟
	نعم	• هل يتم تخزين النسخ الاحتياطية للكمبيوتر في مكان آمن؟
	نعم	• هل تم إضفاء الطابع الرسمي على إجراءات التحكم في الوصول والترخيص ومعروفة للجميع؟
	نعم	• هل هذه التطورات والتعديلات والتحديثات متضمنة في وثائق

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

المستخدم؟		
• هل تطبيقات الكمبيوتر قابلة للتطوير؟ هل يتم تحديثها بانتظام (بمجرد تغيير الإجراءات أو اللوائح أو تعديل بيانات المدخلات أو المخرجات)؟	نعم	
• هل الوصول إلى تطبيقات الكمبيوتر آمن؟	نعم	
• هل هذه الوثائق ذات جودة عالية وهل يمكن فهمها بسهولة؟	نعم	
• هل توفر هذه الوثائق رسوماً توضيحية لشاشات الإدخال وشاشات الإخراج المختلفة؟ هل تم شرح جميع الأقسام بشكل جيد؟	لا	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

بطاقة المقابلة رقم: 07

العنوان: تدقيق تنظيم تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات	رمز الورقة: SI.07
القسم: أمن تكنولوجيا المعلومات	التاريخ: 01 فيفري 2023
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بأمن الكمبيوتر	تبرير الإجابات
• هل تم إضفاء الطابع الرسمي على سياسة أمن تكنولوجيا المعلومات (المادية والمنطقية) على المستوى التنظيمي؟ • هل قام الهيكل المسؤول عن تكنولوجيا المعلومات وأنظمة المعلومات بإعداد وثيقة رسمية أو ميثاق بشأن الأمن يترجم هذه السياسة إلى إجراءات وإجراءات ملموسة؟ • هل مراسل أمن تكنولوجيا المعلومات المعين، لأسباب تتعلق بالكفاءة على مستوى المنظمة الخاضعة للتدقيق، والذي يتمتع برؤية شاملة (الجوانب المادية والجوانب المنطقية) للمنظمة وكذلك بيئة تكنولوجيا المعلومات، من أجل: - القدرة على اكتشاف التناقضات الملحوظة، وبالتالي اقتراح التغييرات إذا لزم الأمر، - التأكد، بالتعاون مع المسؤولين الآخرين، من تطبيق القواعد، - القدرة على تنسيق إجراءات "الاستجابة" في حالة وقوع حادث، <u>ملحوظة:</u> ونعني بالجوانب المادية الحماية ضد السرقة والحرائق والفيضانات وحماية الوصول المادي وحماية حاملي البيانات (النسخ الاحتياطية) وما إلى ذلك، من خلال الجوانب المنطقية/اللوجستية، نشير إلى ضوابط الوصول	(نعم / لا) لا لا نعم نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

غرف آمنة	عن طريق كلمات المرور (التعقيد، الدورية، وما إلى ذلك)، وإجراءات التوعية، والتدريب، وما إلى ذلك. • هل تمت الموافقة على هذا الميثاق أو الوثيقة الرسمية المتعلقة بأمن تكنولوجيا المعلومات من قبل جميع السلطات في المنظمة الخاضعة للتدقيق؟ لا • هل يتم توزيع هذا الميثاق أو الوثيقة الرسمية المتعلقة بالأمن على جميع مستخدمي تكنولوجيا المعلومات؟ هل يتم احترامه وتطبيقه؟ لا • هل يتم تنظيم جلسات التدريب و/أو التوعية في هذا السياق؟ لا • هل ينص هذا الميثاق على إجراءات عقابية ضد الأشخاص الذين ينتهكونه؟ لا • هل تم تنفيذ جميع المخاطر والتهديدات المتعلقة بالأمن المادي للبيانات ومعدات تكنولوجيا المعلومات (الوصول إلى أماكن العمل، والحماية المادية للمعدات، والتدابير الأمنية ضد سوء الأحوال الجوية، والحرائق، وما إلى ذلك)؟ نعم • هل هذه القائمة من المخاطر والتهديدات معروفة للجميع مستخدمي أنظمة الحوسبة والمعلومات؟ نعم • للتعامل مع هذه المخاطر، هل تم إنشاء مصفوفة من الحلول والإجراءات التي يتعين اتخاذها لمواجهة كل من المخاطر المحددة (خطة التعافي من الحوادث)؟ لا • هل هناك أي مخاطر لم تتم تغطيتها؟ لا • إذا كانت الإجابة على هذا السؤال إيجابية، قم بإعداد قائمة بهذه المخاطر المكشوفة وناقش لماذا لم يتم تحديد الحلول و/أو الإجراءات الواجب اتخاذها لمواجهتها أو الحد منها؟ لا • هل تم إضفاء الطابع الرسمي على إجراءات الأمن المادي ونشرها ومعروفة للجميع؟ لا - وصف كيفية تأمين البنى التحتية لأجهزة الكمبيوتر مثل الخوادم وغيرها (غرف آمنة، أماكن مفتوحة للجمهور، المناطق المشتركة على مستوى المنظمة)، - وصف كيفية تأمين محطات عمل الموظفين التي تتمتع بإمكانية الوصول: - ضد وصول الأجانب أو غيرهم (كلمة المرور والمصادقة، شارات للزوار، قفل الجلسة، قفل المواقف الحساسة، ... إلخ)، - ضد السرقة (إجراء إدارة دخول وخروج معدات تكنولوجيا

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

	المعلومات، والقفل، والكابلات المضادة للسرقة لأجهزة الكمبيوتر المحمولة، وما إلى ذلك)
نعم	- ضد الفيروسات (إجراءات الكشف عن الفيروسات)
نعم	- تحديد وسرد الأعطال و/أو الحوادث الفنية الأكثر تكرارًا ثم تحليل أسبابها،
نعم	- هل هناك إجراء محاكاة لإدارة الأعطال الفنية (الحالات القصوى)؟
لا	- هل تم إنشاء سجل لرصد جميع الأعطال أو الحوادث الفنية على المستوى التنظيمي؟
لا	- هل تم تطوير لوحات معلومات إدارة المخاطر الفنية لرصد هذه المخاطر؟
نعم	• هل الوصول إلى المباني التي تحتوي على معدات تكنولوجيا المعلومات (الخوادم وغيرها) يقتصر على مسؤولي نظام تكنولوجيا المعلومات فقط؟
لا	• هل تم إضفاء الطابع الرسمي على إجراءات أمن البيانات المنطقية ومعروفة ومطبقة من قبل جميع أصحاب المصلحة في المنظمة؟
/	• صف بإيجاز النقاط الرئيسية لهذا الإجراء؟
نعم	• هل يغطي هذا الإجراء المنطقي لأمن البيانات الأهداف الثلاثة التالية؟
	- تكامل البيانات،
	- السرية، والتي تتمثل في ضمان أن الأشخاص المصرح لهم فقط هم من يمكنهم الوصول إلى الموارد،
	- التوفر، مما يسمح بالحفاظ على الأداء السليم لنظام تكنولوجيا المعلومات
	• إذا لم يتم إضفاء الطابع الرسمي على هذا الإجراء، فحاول، بناءً على المقابلات مع مديري تكنولوجيا المعلومات، تحديد طرق إدارة أمن بيانات تكنولوجيا المعلومات.
نعم	• هل تم وضع قائمة بمخاطر إدارة البيانات والتهديدات التي تواجهها المنظمة؟
لا	• هل تم إنشاء مصفوفة من الحلول والإجراءات التي يتعين اتخاذها لمواجهة هذه المخاطر والتهديدات؟
نعم	• هل إجراءات الترخيص للموارد بما في ذلك الإنترنت محدودة

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

عن طريق كلمات السر، مضاد الفيروسات.	نعم	وخاضعة للرقابة؟ • هل يتم تنظيم دورات تدريبية وتوعوية لتحقيق منفعة في هذا السياق؟ • كيف تتم إدارة حماية البيانات؟ - هل تم إضفاء الطابع الرسمي على إجراءات التعريف/المصادقة لحماية البيانات من الوصول الاحتيالي أو الضار إلى أجهزة الكمبيوتر الخاصة بالمؤسسة؟ - هل هناك إجراء رسمي للنسخ الاحتياطي/الاستعادة للحفاظ على أمان البيانات الحساسة من أجل استعادتها في حالة وقوع كارثة (خطأ بشري، حريق، فيروس، إلخ). وإجراءات التحكم في الوصول وإجراءات النسخ الاحتياطي واستعادة البيانات؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

بطاقة المقابلة رقم: 08

رمز الورقة: SI.08	العنوان: تدقيق اقتناء الحاسوب (المعدات والتطبيقات) والتركيبات	
التاريخ: 12 فيفري 2023	القسم 8: اقتناء أجهزة الكمبيوتر (الأجهزة)	
تبرير الإجابات	(نعم / لا)	القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة باقتناء أجهزة الكمبيوتر
مسؤولو تكنولوجيا المعلومات	نعم	• هل تم وضع جدول زمني لاقتناء تكنولوجيا المعلومات لتوحيد جميع احتياجات الهياكل المختلفة للمنظمة؟
	نعم	• هل تم تحليل هذا الجدول وتصحيحه ومن ثم الموافقة عليه من قبل مدير تكنولوجيا المعلومات؟
	نعم	• هل تمت الموافقة على هذا التخطيط لاقتناء تكنولوجيا المعلومات من قبل السلطات العليا في المنظمة الخاضعة للمراجعة؟
	نعم	• هل يتم إدراج عمليات شراء معدات تكنولوجيا المعلومات في الميزانية وهل يتم التخطيط لها كجزء من ميزانية تكنولوجيا المعلومات؟
	نعم	• هل تتم عمليات اقتناء معدات تكنولوجيا المعلومات بشكل مركزي لدى نفس الشخص المسؤول عن جميع مشتريات تكنولوجيا المعلومات؟
	نعم	• وصف الإجراء الإداري لإدارة عمليات الحصول على تكنولوجيا المعلومات (الأجهزة والبرامج): الدعوة لتقديم دعوات للتعاقد و/أو أمر الشراء

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

مسؤولو تكنولوجيا المعلومات مورد-أمين مخزن - مسؤولو تكنولوجيا المعلومات. مسؤولو تكنولوجيا المعلومات رفض الامضاء على الاستلام. بناء على الاحتياجات	نعم نعم نعم نعم نعم	على المعلومات؟ • إذا كانت الإجابة على هذا السؤال بالنفي، فما هي الاستثناءات ولماذا؟ • هل تتبع عمليات الاستحواذ العاجلة نفس المسار؟ • من يضمن الاستقبال الفني لعمليات الحصول على تكنولوجيا المعلومات؟ ومن يضمن مراقبة مطابقة المعدات المستلمة فيما يتعلق بالمواصفات الفنية المطلوبة؟ • وصف الإجراء الخاص باستلام عمليات الحصول على تكنولوجيا المعلومات؟ (وصف الإجراء في حالة عدم الالتزام بالمواصفات الفنية) • كيف يتم تخصيص هذه المعدات وإجراء المراقبة المادية لمعدات تكنولوجيا المعلومات هذه؟ • هل يتم تحديث قائمة تخصيصات معدات تكنولوجيا المعلومات؟ • هل يتم الإبلاغ عن حالات انقطاع الخدمة إلى قسم تكنولوجيا المعلومات؟ • هل هذه المعدات قابلة للإصلاحات والإصلاحات والتحويلات؟ (وصف الإجراء لكل من هذه الحالات).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

بطاقة المقابلة رقم: 09

رمز الورقة: SI.09	العنوان: تدقيق اقتناء الحاسوب (المعدات والتطبيقات) والتركيبات	
التاريخ: 16 فيفري 2023	القسم: 9: الحصول على تطبيقات الكمبيوتر (البرامج)	
تبرير الإجابات	(نعم / لا)	القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة باقتناء أجهزة الكمبيوتر
حصريّة التطبيقات أو البرامج من خارج المؤسسة	نعم	• هل تخضع عمليات شراء برامج الكمبيوتر للتخطيط ووضع الميزانية كجزء من تطوير ميزانية تكنولوجيا المعلومات؟ • هل التخطيط لاقتناء تطبيقات تكنولوجيا المعلومات يأخذ في الاعتبار احتياجات المستخدم وكذلك أولويات الاستثمار ذات الأولوية؟ • ما هي المعايير المحددة التي تؤيد خيار الحصول على التطبيقات

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

عملية شراء عادية مضاد الفيروسات مثلاً		أو البرامج بدلاً من التطوير الداخلي؟ • صف بإيجاز إجراءات الحصول على تطبيق أو برنامج. • قم بإدراج البرامج التي تم الحصول عليها خلال السنتين الماليتين الأخيرتين
	نعم	هل يتم وضع المواصفات قبل عملية الحصول هذه لتحديد الاحتياجات والمواصفات الوظيفية للمستخدمين؟
صاحب الاحتياج أو المستعمل	نعم	• من شارك في تطوير المواصفات؟ • هل تحدد المواصفات الحدود الوظيفية للمشروع وكذلك التوسعات الممكنة؟
	نعم	• هل توفر المواصفات: - رسم تخطيطي شامل للوظائف؟ - المواصفات الوظيفية التفصيلية؟ - اتصالات محتملة مع الأنظمة الأخرى؟ - إمكانية استئناف النظام الحالي؟
		- وصف الحالات في الإدخال (شاشات الإدخال) وفي الإخراج (شاشات الإخراج) - وصف الأمن والضوابط
	نعم	• هل ينص عقد الاقتناء على الصيانة والدعم للفرق؟ تحديد المدة المشمولة وشروط تدخل مقدم الخدمة؟
	نعم	• هل تم تدريب موظفي المستخدمين على البرامج المكتسبة؟
	نعم	• هل هؤلاء الموظفون راضون عن التدريب الذي تلقوه؟

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

بطاقة المقابلة رقم: 10

رمز الورقة: SI.10	العنوان: تدقيق اقتناء الحاسوب (المعدات والتطبيقات) والتركيبات	
التاريخ: 19 فيفري 2023	القسم: 10: تطوير تطبيقات الحاسوب	
تبرير الإجابات	(نعم / لا)	القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بتطوير تطبيقات تكنولوجيا المعلومات
برنامج تسير ملف المريض الإلكتروني كبيرة من قبل مقدمي الخدمة	نعم	إنشاء قائمة بجميع التطبيقات والمشاريع التي تم تطويرها لتلبية الاحتياجات المحددة للمنظمة؟ هل هذه المشاريع الكبيرة أم مشاريع صغيرة من نوع قاعدة البيانات؟ • هل هذه العمليات جزء من خطة تكنولوجيا المعلومات؟ • هل هذه التطورات داخليا (يتم تنفيذها بواسطة هيكل

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

	تكنولوجيا المعلومات) أم خارجيا (من قبل مقدمي الخدمة) • هل خضعت هذه التطورات لتحليل مفاهيمي ووظيفي وعضوي، مما أتاح تحديد وسرد كافة الاحتياجات الوظيفية، والمدخلات والمخرجات، والضوابط الواجب وضعها، والقيود المفروضة على الوصول، ... • وصف النهج المعتمد بشكل عام وتبسيط الضوء على الأعطال المحتملة. • هل تم إجراء الاختبارات قبل ترحيل البيانات إلى التطبيقات الجديدة؟ • هل أعطت هذه الاختبارات ومجموعات التجارب الرضا التام للمستخدمين؟ • هل تتوفر وثائق المستخدم ووثائق التشغيل ويتم توزيعها على أصحاب المصلحة المعنيين؟ • هل هناك عقد صيانة مخطط له لضمان التعديلات المحتملة وكذلك إدارة أي مشاكل قد تنشأ؟	نعم نعم نعم لا نعم

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

بطاقة المقابلة رقم: 11

العنوان: الصيانة والتشغيل	رمز الورقة: SI.11
القسم 11: صيانة المعدات والتطبيقات	التاريخ: 23 فيفري 2023
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة بصيانة أجهزة الكمبيوتر	تبرير الإجابات
• هل تم إضفاء الطابع الرسمي على إجراءات وأساليب إدارة عمليات الصيانة في وثيقة رسمية معروفة للجميع؟ • هل تتم صيانة تطبيقات تكنولوجيا المعلومات ومعدات تكنولوجيا المعلومات من خلال وظيفة تكنولوجيا المعلومات أم يتم تناولها مع مقدمي الخدمات من خلال عقود الصيانة؟ • كيف تتم إدارة إجراءات الصيانة لتطبيقات ومعدات تكنولوجيا المعلومات؟ • هل يتم إنشاء طلب تدخل محدد لكل عطل أو حادث أو تعديل أو غيره؟ • هل طلب التدخل هذا موقع من قبل المدير المباشر لمقدم الطلب؟ • ما هي دائرة طلب التدخل هذا؟ من يقوم بمركزة جميع طلبات	(نعم / لا) الإثنان تدخل المكلفين بتكنولوجيا المعلومات ثم المناولين المكلفين بتكنولوجيا المعلومات

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

		التدخل؟
	نعم	• هل يتم فحص طلبات التدخل هذه وفرزها حسب نوع التدخل ثم تصنيفها حسب مستوى الأولوية؟
أسبوع	لا	• ما هو متوسط الوقت اللازم للرد على طلب التدخل؟
	لا	• هل هناك أي تذكير من أي وقت مضى؟ هل تم إضفاء الطابع الرسمي على هذه التذكيرات؟
	نعم	• بمجرد حل المشكلة، هل يتم تحديث حالة طلبات الخدمة؟
	لا	• هل تم إنشاء لوحة تحكم لرصد الحالات الشاذة والمشكلات المبلغ عنها وتطورها؟
	نعم	• هل يتم الاحتفاظ بإحصائيات حول أنواع الحالات الشاذة التي تحدث بشكل متكرر؟ هو تحليل لأسباب هذه الأعطال أو الحوادث أو الحالات الشاذة التي تم إجراؤها (عدم كفاية تدريب المستخدمين، جودة المعدات، الفيروسات، وما إلى ذلك).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

بطاقة المقابلة رقم: 12

العنوان: الصيانة والتشغيل	رمز الورقة: SI.12
القسم 12: مراقبة الكمبيوتر ومتابعته	التاريخ: 28 فيفري 2023
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة برصد ومراقبة نظام المعلومات	تبرير الإجابات (نعم / لا)
• هل هناك مراقبة متكررة للعملية والتكاليف والامتثال للجدول الزمني وعناصر الأمن والموثوقية لنظام المعلومات؟ • هل يتم إجراء مراجعات لمستخدمي نظام المعلومات بشكل دوري لرصد التقدم وتحديد المشاكل المحتملة؟ • هل يتم إجراء مراجعات في نقاط التفتيش الهامة مع المستخدمين لفحص مخرجات نظام المعلومات والدوائر المختلفة؟ • هل تم تحديد القضايا والقضايا الفنية وتوثيقها ومتابعتها؟ • هل هناك إجراء أو آلية أو عتبات تنبيه لرصد التعديلات أو التقادم الذي يمكن أن يؤثر على نظام المعلومات، وخاصة بسبب التقدم التقني؟ • هل توفر الإدارة العليا الدعم والموارد والأموال الكافية لضمان فعالية نظام المعلومات؟ • هل يوجد في نظام المعلومات نقاط تحقق حتى يتمكن	نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم نعم

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

	المفتشون من مراقبته والتعليق على تشغيله وإجراء أي تصحيحات ضرورية؟	
نعم	• هل لدينا المعلومات لنقول متى ينبغي التخطيط لنقاط التفتيش؟	
نعم	• هل لدينا العناصر المتعلقة بمعايير حسن سير نظام المعلومات؟	
نعم	• هل تم تحديد المخاطر التي تؤثر على نظام المعلومات وتقييمها وتوثيقها؟	
نعم	• هل تم اتباع نهج لإدارة المخاطر في هذا السياق؟	
/	• إذا كانت الإجابة على هذا السؤال سلبية، قم بوصف الإجراء المعمول به.	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

بطاقة المقابلة رقم: 13

العنوان: الصيانة والتشغيل	رمز الورقة: SI.13
القسم: 13: رضا المستخدمين	التاريخ: 05 مارس 2023
القسم الفرعي: الأسئلة المتعلقة برضا المستخدمين	(نعم / لا) / تبرير الإجابات
• هل خطط مدير نظام المعلومات لتمثيل كافة المستخدمين في نظام المعلومات بحيث تتمكن كل مجموعة من المستخدمين من المشاركة في تحديد الاحتياجات وتصميم النظام وتنفيذه؟ • هل تم إبلاغ المتلقين بدقة بما سيقدمه لهم النظام، والتفاعل الذي سيكونون قادرين على القيام به مع النظام وإمكانية اقتراح التحسينات؟ • هل متاح للمستخدمين رسميًا الفرصة للمساهمة في مراجعات وتحديثات نظام المعلومات بناءً على توقعاتهم؟ • هل يستهدف نظام المعلومات مختلف المستخدمين وهل يلي توقعات الجميع؟ • ما هي المعلومات التي يحتاجها المستخدمون؟ • ما هي المؤشرات و/أو النسب الرئيسية التي يجب على المستخدمين التركيز عليها ومراقبتها لتنفيذ مهمتهم بنجاح؟ • ما هي المعلومات الأخرى التي يحتاج المستخدمون إلى معرفتها جيدًا بالأشياء التي تهمهم؟ كيف ينبغي تصميم هذه المستندات لتلبية احتياجات المستخدمين المختلفين؟	نعم نعم نعم نعم نعم دلائل التشغيل، تحديثات... إلخ عدد التعطلات، نسبة الاستجابة لعمليات الصيانة المهام بدقة، طريقة العمل مقررات رسمية تحدد المهام بدقة

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

• ما هي وتيرة وسرعة تلقي المستخدمين للمعلومات؟ • كيف ستتغير احتياجات المستخدم في المستقبل وكيف سيؤثر هذا التغيير على تصميم نظام المعلومات؟	آنية عند كل تحيين عند كل تطوير للبرامج أو تحديث

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إجابات المسؤول الأول عن مصلحة الإعلام الآلي.

تقارير زيارات ميدانية:

مكنت الزيارات الميدانية لمكتب معالجة المعطيات والإعلام الآلي من الاطلاع على كيفية تنظيم أنظمة وتكنولوجيا المعلومات من خلال دراسة وتحليل هيكلها التنظيمي وخطط تكنولوجيا المعلومات، وكذلك الموارد البشرية الشاغلة بالمصلحة وأجهزة وبرامج الكمبيوتر الموضوعة لضمان سير المصلحة انطلاقاً من اقتنائها ثم وضعها حيز العمل ومراقبتها وتأمينها وصيانتها، ومن خلال ذلك تم ملاحظة ما يلي:

نقاط القوة:

- وجود هيكل مخصص لمتابعة تكنولوجيا المعلومات مرتبط مباشرة بأعلى سلطة في المؤسسة مما يعطيه القوة في العمل وسرعة اتخاذ القرارات.
- احترام المتطلبات القانونية لتسيير أجهزة وبرامج تكنولوجيا المعلومات وتأمينها بوجود تراخيص وعقود الخدمات والصيانة وضوابط عملها.
- وجود مرافقة ورقابة من طرف المكلفين بتكنولوجيا المعلومات على مستخدمي الأجهزة والتطبيقات المستعملة في المؤسسة.
- وجود جداول زمنية لاقتناء أجهزة وبرامج تكنولوجيا المعلومات وتحليلها مما يؤدي إلى تحكم جيد في تسييرها.

نقاط الضعف:

- تنظيم الهيكل المخصص لمتابعة تكنولوجيا المعلومات في مكتب واحد غير كاف للمتابعة الجيدة.
- عدم وجود وثيقة وظيفية رسمية تحدد مسؤوليات ومهام العاملين بهيكل تكنولوجيا المعلومات وبالتالي جهلهم لأدوارهم وهو ما يؤدي إلى خلط وتداخل المهام وعدم المتابعة الجيدة للعمل.
- عدم وجود وثائق ودلائل برامج وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات مما يصعب متابعتها وضمان استمرارية عملها وتأمينها من مختلف المخاطر.
- غياب خطة رئيسية وحتى استراتيجية تحدد الأهداف قصيرة ومتوسطة الأجل مما يحول إلى عدم أو صعوبة التحكم في تكنولوجيا المعلومات المستخدمة وصعوبة تطويرها.

التوصيات:

- توسيع مكتب متابعة تكنولوجيا المعلومات لأكثر من مكتب قصد التحكم والمتابعة الجيدة لعمل كل المصالح.
- ضرورة وضع وثيقة وظيفية رسمية تحدد كل مسؤوليات ومهام العاملين بهيكل تكنولوجيا المعلومات بدقة.
- ضرورة الاحتفاظ بوثائق ودلائل برامج وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات والبحث عنها وتوفيره في حالة غيابها نظراً لأهميتها البالغة في تسهيل متابعة وضمان تأمين البرامج والتطبيقات وأجهزة الكمبيوتر.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- وضع استراتيجية وتسطير خطة عمل هيكل تكنولوجيا المعلومات لضمان تطوير والتحكم في تكنولوجيا المعلومات.

المطلب الثالث: مرحلة حصيلة المهمة

تتم هذه المرحلة انطلاقاً من:

- 1- وضع الصيغة النهائية لخطة العمل وتوثيق طرق التنفيذ التشغيلي للإجراءات التصحيحية بتخصيص وتحديد الموارد والمسؤوليات اللازمة لتنفيذ خطة العمل ووضع جدول زمني لذلك.
- 2- يتم تحرير التقرير وتوثيق النتائج النهائية والرسمية لعملية التدقيق الداخلي لتوزيعها على عملاء المهمة.
- 3- المصادقة على التقرير أي الموافقة رسمياً على تقرير التدقيق الداخلي.

1- تقرير الهيكل التنظيمي وتوزيع المهام والمسؤوليات (موجه للمؤسسة A)

نموذج لتقرير التدقيق الداخلي على الهيكل التنظيمي وتوزيع المهام والمسؤوليات

تقرير تدقيق داخلي رقم: 2022/01 إلى السيد: مدير المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الممتد من: 03 جانفي 2022 إلى: 31 جانفي 2022

المؤسسة محل التدقيق الداخلي: المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الجهة المدققة: المؤسسة

المهمة: التدقيق الداخلي على الهيكل التنظيمي وتوزيع المهام والمسؤوليات

الملاحظات:

بعد قيامنا بعملية التدقيق المدونة أعلاه فقد لاحظنا من خلال المقابلات والمعاينات والزيارات الميدانية ما يلي:

فيما يخص الهيكل التنظيمي

- عدم تطابق بين بعض مكونات الهيكل التنظيمي المعمول به وما هو منصوص عليه قانوناً، بحيث لوحظ عدم وجود بعض المكاتب المهمة كمكتب التنظيم العام ومكتب الاتصال مثلاً، ووجود مكاتب أخرى غير مذكورة في الهيكل التنظيمي الرسمي وعدم تحديد تبعيتها لأي مديرية بدقة كمكتب الأجور مثلاً.
- عدم وجود دليل تنظيمي وعدم نشره للموظفين، خصوصاً القانون الداخلي للمؤسسة ورغم وجوده إلا أنه ليس رسمي (غير ممضي ومصادق عليه من طرف الوالي).

فيما يخص الروابط الهرمية والوظيفية والعلاقات الخارجية

- وجود إطارات إدارية وطبية وشبه طبية ذات خبرة في تسيير وإدارة أعمال ونشاطات المؤسسة.
- وجود تسلسل إداري ونقل القرارات وتعليمات الإدارة يتم بسلاسة إلى مراكز العمليات عن طريق رؤساء المصالح الطبيين ومنسقي المصالح شبه الطبيين.

فيما يخص تحليل تفويضات السلطة / تفويضات التوقيع

- وجود تفويض للسلطة إلا أنه محدود جداً، ويتمثل في تفويض للسلطة من طرف المدير لبعض نوابه في أعمال قليلة.

فيما يخص تحليل توزيع المناصب والمهام

- نقص في تحديد المهام بدقة في مقررات توزيع المهام والصلاحيات.
- لوحظ صعوبة في انجاز المهام وعدم شموليتها لكل الأنشطة والأعمال.

فيما يخص تحليل الآليات الحالية (آليات التنسيق وآليات الاتصال)

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- هيكل المؤسسة ومقرات العمل جيدة وكافية.
 - توفر عتاد الإعلام الآلي وأدوات العمل المكتبية والموارد البشرية بشكل كاف.
 - تنظيم جيد لمحاضر وسجلات الاجتماعات.
 - ضعف آليات التنسيق ووتيرة ودورية الاجتماعات غير منتظمة.
 - قلة وسائل الإعلام والاتصال وصعوبة الوصول إلى دعائم الاتصال.
- من وجهة نظرنا وبعد عملية التدقيق التي قمنا بها ارتأينا أن نقدم بعض التوصيات فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي وتوزيع المهام والمسؤوليات:

- ضرورة احترام الهيكل التنظيمي القانوني وتشغيل كل مكوناته.
 - التركيز على تحديد وتوزيع المهام بدقة وأن تكون مكتوبة.
 - وضع ونشر دليل تنظيمي يتضمن القانون الداخلي للمؤسسة مع سهولة الإطلاع عليه من كل موظفي المؤسسة.
 - العمل على تفويض أكثر للسلطة قصد التحكم أكثر في الأعمال والنشاطات.
 - وضع آليات للاتصال والتنظيم من خلال تفعيل مكتب التنظيم ومكتب الاتصال.
- نوصي أخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار لتصحيح الوضع بالهيكل التنظيمي وتوزيع المهام والمسؤوليات.
- نسخة إلى: المدراء الفرعيين.
- خلية التدقيق الداخلي الشلف في: 31 جانفي 2022
- إمضاء المدقق الداخلي

2- تقرير الموارد البشرية (موجه للمؤسسة B)

نموذج لتقرير التدقيق الداخلي على تسيير الموارد البشرية

تقرير تدقيق داخلي رقم: 2022/02 إلى السيد: مدير المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الممتد من: 01 فيفري 2022 إلى: 31 مارس 2022

.....

المؤسسة محل التدقيق الداخلي: المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الجهة المدققة: المديرية الفرعية للموارد البشرية

المهمة: التدقيق الداخلي على وظيفة تسيير الموارد البشرية

الملاحظات:

بعد قيامنا بعملية التدقيق المدونة أعلاه فقد لاحظنا من خلال المقابلات والمعاينات والزيارات الميدانية ما يلي:

فيما يخص إجراءات التوظيف:

- وجود سياسة للتوظيف سنوية توضح إجراءات وكيفيات عملية التوظيف مع احترام هذه الإجراءات، غير أنه لا توجد استراتيجية متوسطة أو طويلة الأمد لسياسة التوظيف.
- عدم مشاركة كل الفاعلين في المؤسسة خصوصا مديرو العمليات والأنشطة في التحديد الدقيق لاحتياجات المؤسسة من الموارد البشرية اللازمة وتوظيف غير كفاء.
- عدم وجود لوحة تحكم رسمية وواضحة للتحكم في الموارد البشرية خصوصا تحليل الاحتياجات ووضع التنبؤات، مما يؤدي إلى توظيف أكبر أو أقل من الاحتياج الحقيقي.
- استخدام أنظمة المعلومات في عملية التوظيف من خلال منصة رقمية للتوظيف.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

فيما يخص إجراءات التثبيت والترسيم:

- احترام إجراءات التثبيت والترسيم.
- عدم ووجود نظام أرشفة آلي للملفات يسمح بتسهيل إجراءات التثبيت والترسيم.

فيما يخص نظام تقييم الموظفين:

- وجود نظام تقييم للموظفين يسمح بتقييم قدراتهم وكفاءتهم في أداء العمل الموكل إليهم.

فيما يخص التكوين:

- تحديد الاحتياجات التكوينية بدقة ووفقا لخطة التكوين (وجود خلية للتكوين، رسم خطة سنوية للتكوين).
- عدم كفاية الاعتمادات المالية المرصودة لتغطية تكاليف التكوين.

فيما يخص نظام تسيير المسار المهني:

- عدم استخدام أنظمة المعلومات لتسيير المسار المهني للموظفين بالمؤسسة (حفظ ومتابعة يدوية للملفات ونظام أرشفة يدوي).

فيما يخص نظام إدارة الوقت:

- متابعة يدوية لحضور الموظفين (ورقة الحضور الورقية) دون الاستعانة بأجهزة إثبات الحضور بالبصمة مثلا أو بالإمضاء الإلكتروني.
- عملية إدارة الوقت غير معممة لجميع الموظفين.
- عدم وجود نظام لتحليل نسب الغيابات والتأخرات.

فيما يخص نظام الرواتب والأجور:

- الاعتماد على برامج معلوماتية في تسيير الرواتب.
- عدم انتظام دفع الرواتب والأجور في مواعيدها.

فيما يخص نظام علاقات العمل والخدمات الاجتماعية:

- وجود لجنة للحوار وحل النزاعات بين الموظفين.
 - وجود حوار مستمر مع الإدارة في إطار الحوار الاجتماعي مع الشركاء.
- من وجهة نظرنا وبعد عملية التدقيق التي قمنا بها ارتأينا أن نقدم بعض التوصيات لضمان السير الحسن لوظيفة تسيير الموارد البشرية:

- ضرورة التخطيط الجيد في تحديد الاحتياجات من الموارد البشرية وتسييرها بوضع استراتيجية متوسطة أو طويلة الأمد.
- إشراك كل الفاعلين في المؤسسة في تحديد الاحتياجات من الموارد البشرية.
- استخدام أنظمة المعلومات الحديثة في تسيير الموارد البشرية.
- استخدام نظام أرشفة آلي للملفات.
- رصد مبالغ كافية للتكوين.
- البحث عن أسباب الغيابات والتأخرات وتحليلها.

نوصي أخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار لتصحيح الوضع بمصالحكم الخاصة بتسيير الموارد البشرية.

نسخة إلى: المدير الفرعي للموارد البشرية. خلية التدقيق الداخلي الشلف في: 31 مارس 2022

إمضاء المدقق الداخلي

3- تقرير النفقات (موجه للمؤسسة C)

نموذج لتقرير التدقيق الداخلي على النفقات

تقرير تدقيق داخلي رقم: 2022/03 إلى السيد: مدير المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

.....

الممتد من: 01 أفريل 2022 إلى: 30 جوان 2022

المؤسسة محل التدقيق الداخلي: المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الجهة المدققة: المديرية الفرعية للمالية والوسائل

المهمة: التدقيق الداخلي على النفقات

الملاحظات:

بعد قيامنا بعملية التدقيق المدونة أعلاه فقد لاحظنا من خلال المقابلات والمعاينات والزيارات الميدانية ما يلي:

فيما يخص تحديد الاحتياجات

أ) المؤسسة أقامت إجراءات تموين داخلية رسمية تحدد: أصحاب المصلحة (المشتري، والمستخدم، وأمين المخزن، ومسير المخزونات، ومسؤول الوظيفة أو الإدارة، وأجهزة التسيير والإدارة الأخرى) ومسؤولياتهم في عملية التموين فيما يتعلق بالمصادقة على البرامج التقديرية، الالتزام، الأمر بالصرف، الاستلام، التصفية ودفع المشتريات، الكيفيات والأعوان المؤهلين للبت في الاستلام النوعي والكمي للسلع والخدمات التي تم شراؤها، دعائم المعلومات التي ينبغي استخدامها (طلب الشراء، وصولات الدخول والخروج، وصل طلبية، وصل الاستلام، بطاقة المخزونات، تقرير النشاط)، الأعوان المؤهلين بإعدادها والتأشير عليها فضلا عن وجهتها وتصنيفها.

ب) المؤسسة قد أقامت لجانا داخلية للحرص على احترام مبادئ الشفافية وإطلاق المنافسة بين المومنين والحفاظ على مصالح المؤسسة (الإمتثال لقانون الصفقات العمومية).

ج) المؤسسة أقامت نظام تقديرات للميزانية تمكنها من: تحديد احتياجاتها ومشترياتهما واستهلاكاتها التقديرية السنوية و/أو متعددة السنوات من حيث الكمية والقيمة فضلا عن المخزونات المطابقة لها، متابعة الفوارق في نشاطها مقارنة بالتقديرات من خلال رقابة التسيير.

د) المخطط التنظيمي لوظيفة التموين ينسجم مع مهام المؤسسة وطبيعتها القانونية ومع طبيعة نشاطها، ويمكن من فصل المهام غير المتوافقة والإنجاز الفعال والكفء لنشاطها.

فيما يخص إجراءات الشراء

أ) المؤسسة ضبطت برنامجها التقديري للتموين (شراء السلع والخدمات) بانسجام ووفقا لمهام وأهداف إرضاء احتياجات

المستخدمين والمواطنين لتجنب التكاليف الإضافية وانقطاع المخزونات أو الخدمات العمومية،

ب) المؤسسة لجأت إلى إطلاق المنافسة بين المومنين للحصول على أفضل جودة من المنتجات بأفضل الأسعار،

ت) السلع والخدمات تم الحصول عليها في الآجال المحددة وبكميات كافية نوعا ما والتي لا تسبب أي انقطاعات في المخزونات

أو الخدمات أو إنشاء مخزونات غير ضرورية (التموين المنتظم وفقا لاحتياجات المؤسسة)،

ث) السلع والخدمات التي تم شراؤها قد لقيت استحسان الهياكل المستخدمة (المصالح العملياتية) وأنها امتثلت لمعايير الجودة

والاستهلاك،

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

(ج) النتائج التي حصلت عليها وظيفة التمويل قد بلغت الأهداف التي حددتها الإدارة من حيث التكلفة والجودة وتنويع مصادر التمويل وتسويق الشراء،

(ح) برنامج الشراء لكل سنة من فترة التدقيق الداخلي المعتمدة تم تحديده مع الأخذ بعين الاعتبار لما يلي: الاحتياجات التي أعربت عنها الهياكل المستخدمة في إطار اعداد ميزانية المؤسسة؛ انسجام الاحتياجات المعرب عنها مع مهام واحتياجات المصالح للمستخدمين والمواطنين ، اعداد مخطط الاحتياجات الدورية للهياكل؛ وضعية المخزونات التي تحوز عليها المؤسسة في بداية السنة قصد تحسين أمثل لعمليات الشراء؛ أهداف النتائج المحددة لوظيفة التمويل من حيث تكلفة الشراء، وأجل التمويل، ومصادر التمويل...؛ توفر حسب الأولوية للمواد واللوازم في السوق الوطنية؛ التحسين الأمثل لبرنامج الشراء المقرر مع تبريره بالأسعار المستخدمة في تقييمه (اللجوء إلى استقصاء المعلومات من السوق ، اللجوء إلى ملف محاسبة المواد، ملف المخزون) ، بكميات وطبيعة المواد التي تم شراؤها وبالمقارنة مع الخيارات الأخرى التي أعدتها وظيفة التمويل.

فيما يخص انجاز المشتريات

(أ) إنجاز برنامج النشاط بفعالية ونجاعة: بعد اختيار عينة من عقد، وصل طلبية، من اتفاق ومن صفقة بطلبية تشمل جميع أنواع أو عناوين المخزونات وجميع السنوات المالية لفترة التدقيق الداخلي والتي كان مبلغها وكمياتها معتبرة تبين: نظامية ابرام العقود (الامتثال للإجراءات و /أو لقانون الصفقات العمومية) ومستوى حماية مصالح المؤسسة، فاعلية انجاز العقود من خلال مقارنة الآجال المستغرقة بين الإعلان عن المنافسة واستلام المخزونات مع المعايير أو الأهداف المحددة، شروط إبرام ملحق العقد محترمة، إقامة نظام تقييم الممونين على أساس المعايير والسلم التقديري، إقامة نظام للتأهيل المسبق للممونين و تحديد مبلغ التموينيات المنفذة ولا سيما تلك المنتقاة على أساس الهامش التفضيلي المنصوص عليه في قانون الصفقات العمومية.

فيما يخص المخزونات

(أ) المؤسسة شكلت مخزونات أمثل تمكن من تقليل تكاليف الحيازة عليها وتمويلها وضمان التوريد المنتظم والدائم لهياكلها ووحداتها المستخدمة، أي أن مخزونات الأمان التي اعتمدتها المؤسسة تأخذ في الاعتبار آجال التنفيذ وطبيعة النشاط؛

(ب) أن يتم إطلاق عمليات الشراء بمجرد بلوغ مخزون الأمان؛

(ج) أن التدفقات المادية الداخلة والخارجة متحكم فيها كما ونوعا؛

(د) أن أي طلب للشراء صادر عن الهياكل مؤشر عليه مسبقا من قبل مسير المخزون وأمين المخزن لتجنب وضع وصولات الطلبات للبضائع الموجودة بكمية كافية في المخزن،

(هـ) سياسة الإنقاص من المخزون التي تعتمد عليها المؤسسة تتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة؛

(و) المؤسسة قد نفذت سياسة مخزون الأمان للوائح الرئيسية وحددت آجال التمويل وأن هذه البيانات ظاهرة على بطاقات المخزونات وأن عملية الشراء يتم اطلاقها بمجرد بلوغ مستوى مخزونات الأمان؛

(ي) المخزونات التي تشكل مخاطر على البيئة والسلامة الصناعية محددة بشكل جيد وأن المؤسسة قد وضعت إجراء محددا للتخزين والمعالجة والنقل والاستعمال وتم إبلاغه إلى مجموع المستخدمين؛

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

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- البرامج المعلوماتية المطبقة على المشتريات وتسيير المخزونات، فضلا عن معالجة وإصدار الكشوف الدورية واتصالاتها بالخصوص بالشبكة الداخلية للهيئة مثل المحاسبة والميزانية ورقابة التسيير أو المخازن غير موجودة، وعليه يجب العمل على الاعتماد عليها باقتنائها واستعمالها وتكوين الأعوان للعمل عليها.
- أن البرنامج المعلوماتي المطبق لتسيير بعض المخزونات لا يتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة واحتياجاتها من المعلومات في المرحلة القبلية والبعدية، خصوصا بمصلحة الصيدلية.
- المخزونات الميتة أو غير القابلة للاستخدام التي لم تعرف حركة اخراج خلال سنة مالية واحدة أو أكثر يجب أن يصمم لها برنامج معلومات لتسيير المخزون في حالة ما إذا كان بالإمكان اصدار كشوف المخزونات الميتة أو غير القابلة للاستعمال ومقارنة قيمة المخزونات الميتة مع قيمة مجموع المخزونات وتحديد تطورها خلال السنوات من ن إلى ن-3، كما يجب تحديد كشف المخزونات الميتة في نهاية كل سنة من قبل المؤسسة.
- مطالبة المسؤولين عن وضعية المخزونات الميتة بتبريرها (شراء غير مناسب، سلع منتهية الصلاحية، مواد رديئة الجودة)
- وجب وضع حاجر أمني محكم لضمان عدم سرقة السلع من المخازن مثل الكاميرات.
- تحديث عملية تسجيل دخول وخروج السلع لأنه لحد الآن تستعمل الطريقة اليدوية والتسجيل اليدوي، فإذا احترق المخزن تحترق معه كل الوثائق.
- عملية الجرد تكون من طرف أشخاص آخرين مستقلين غير عمال المخزن.
- نوصي أخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار لتصحيح الوضع بمصالحكم الخاصة بالنفقات.
- نسخة إلى: المدير الفرعي للمالية والوسائل.
- خلية التدقيق الداخلي الشلف في: 30 جوان 2022

إمضاء المدقق الداخلي

4- تقرير تسيير المنتجات الصيدلانية (موجه للمؤسسة D)

نموذج لتقرير التدقيق الداخلي على تسيير المنتجات الصيدلانية

تقرير تدقيق داخلي رقم: 2022/04 إلى السيد: مدير المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الممتد من: 04 سبتمبر 2022 إلى: 01 أكتوبر 2022

المؤسسة محل التدقيق الداخلي: المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الجهة المدققة: مصلحة الصيدلية

المهمة: التدقيق الداخلي على تسيير المنتجات الصيدلانية

الملاحظات:

بعد قيامنا بعملية التدقيق المدونة أعلاه فقد لاحظنا من خلال المقابلات والمعاينات والزيارات الميدانية ما يلي:

فيما يخص تحديد الاحتياجات

(أ) الصيدلية أقامت إجراءات تموين داخلية رسمية تحدد: أصحاب المصلحة (المستخدم، وأمين المخزن، ومسير المخزونات، ومسؤول الوظيفة أو الإدارة، وأجهزة التسيير والإدارة الأخرى) ومسؤولياتهم في عملية التموين فيما يتعلق بالمصادقة على البرامج التقديرية، الالتزام، الاستلام، الكيفيات والأعوان المؤهلين للبت في الاستلام النوعي والكمي للسلع والخدمات التي تم شراؤها؛ دعائم المعلومات التي ينبغي استخدامها (طلب الشراء، وصولات الدخول والخروج، وصل طلبية، وصل الاستلام، بطاقة المخزونات، تقرير النشاط)، الأعوان المؤهلين بإعدادها والتأشير عليها فضلا عن وجهتها وتصنيفها؛

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

(ب) المؤسسة أقامت لجانا داخلية للحرص على احترام مبادئ الشفافية وإطلاق المنافسة بين المومنين والحفاظ على مصالح المؤسسة (الامتثال لقانون الصفقات العمومية)؛

(ت) المؤسسة أقامت نظام تقديرات للميزانية تمكنها من: تحديد احتياجاتها ومشترياتها واستهلاكاتها التقديرية السنوية و/أو متعددة السنوات من حيث الكمية والقيمة فضلا عن المخزونات المطابقة لها؛ متابعة الفوارق في نشاطها مقارنة بالتقديرات من خلال رقابة التسيير؛

(ث) المخطط التنظيمي لمصلحة الصيدلية ينسجم مع مهام المؤسسة وطبيعتها القانونية ومع طبيعة نشاطها، ويمكن من فصل المهام غير المتوافقة والانجاز الفعال والكفء لنشاطها.

فيما يخص إجراءات الشراء

(أ) السلع والخدمات لا يتم الحصول عليها في الآجال المحددة وبكميات كافية نوعا ما والتي تسبب انقطاعات في المخزونات أو الخدمات أو إنشاء مخزونات غير ضرورية (التموين غير المنتظم وفقا لاحتياجات المؤسسة)؛

(ب) برنامج الشراء لكل سنة من فترة التدقيق الداخلي المعتمدة تم تحديده مع الأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات التي أعربت عنها الهياكل المستخدمة في إطار اعداد ميزانية المؤسسة؛

فيما يخص انجاز المشتريات

(أ) إقامة نظام تقييم المومنين على أساس المعايير والسلم التقديري

(ب) إقامة نظام للتأهيل المسبق للمومنين وتحديد مبلغ التموينات المنفذة، ولا سيما تلك المنتقاة على أساس الهامش التفضيلي المنصوص عليه في قانون الصفقات العمومية.

فيما يخص المخزونات

(أ) الصيدلية شكلت مخزونات أمثل تمكن من تقليل تكاليف الحيازة عليها وتمويلها وضمان التوريد المنتظم والدائم لهياكلها ووحداتها المستخدمة، أي أن مخزونات الأمان التي اعتمدتها المؤسسة تأخذ في الاعتبار آجال التنفيذ وطبيعة النشاط؛

(ب) أن التدفقات المادية الداخلة والخارجة متحكم فيها كما ونوعا؛

(ت) أن أي طلب للشراء صادر عن المصالح مؤشر عليه مسبقا من قبل مسير المخزون وامين المخزن لتجنب وضع وصولات الطلبات للبضائع الموجودة بكمية كافية في المخزن؛

(ث) سياسة الإنقاص من المخزون التي تعتمد عليها الصيدلية تتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة؛

(ج) الصيدلية قد نفذت سياسة مخزون الأمان للوازم الرئيسية وحددت آجال التموين وأن هذه البيانات ظاهرة على بطاقات المخزونات وأن عملية الشراء يتم اطلاقها بمجرد بلوغ مستوى مخزونات الأمان؛

(ح) المخزونات التي تشكل مخاطر على البيئة والسلامة الصناعية محددة بشكل جيد وأن المؤسسة قد وضعت إجراءات محددا للتخزين والمعالجة والنقل والاستعمال وتم إبلاغه إلى مجموع المستخدمين؛

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

- البرامج المعلوماتية المطبقة على المشتريات وتسيير المخزونات، فضلا عن معالجة وإصدار الكشوف الدورية واتصالاتها بالخصوص بالشبكة الداخلية للهيئة مثل المصالح والمحاسبة والميزانية ورقابة التسيير أو المخازن غير موجودة، وعليه يجب العمل على الاعتماد عليها باقتنائها واستعمالها وتكوين الأعوان للعمل عليها.

- مقرات التخزين غير كافية ونظام العمل غير المستمر يؤدي إلى مشاكل للتحكم في تسيير المخزونات.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- مطالبة المسؤولين عن وضعية المخزونات الميئة بتبيريها (شراء غير مناسب، سلع منتهية الصلاحية، مواد رديئة الجودة).
 - المخزونات الميئة أو غير القابلة للاستخدام التي لم تعرف حركة اخراج خلال سنة مالية واحدة أو أكثر يجب أن يصمم لها برنامج معلومات لتسيير المخزون في حالة ما إذا كان بالإمكان اصدار كشوف المخزونات الميئة أو غير القابلة للاستعمال ومقاربة قيمة المخزونات الميئة مع قيمة مجموع المخزونات وتحديد تطورها خلال السنوات من ن-3 إلى ن، كما يجب تحديد كشف المخزونات الميئة في نهاية كل سنة من قبل الصيدلية.
 - وجوب وضع حاجز أمني محكم لضمان عدم سرقة السلع من المخازن مثل الكاميرات.
 - تحديث عملية تسجيل دخول وخروج السلع (تسجيل آلي)، لأنه لحد الآن تستعمل الطريقة اليدوية والتسجيل اليدوي فاذا احترق المخزن مثلاً تحترق معه كل الوثائق.
 - عملية الجرد تكون من طرف أشخاص آخرين مستقلين غير عمال الصيدلية.
- هذه التوصيات الخاصة بتسيير المواد الصيدلانية.

نسخة إلى: المدير الفرعي للمالية والوسائل، مصلحة الصيدلية خلية التدقيق الداخلي الشلف في: 01 أكتوبر 2022
إمضاء المدقق الداخلي

5- تدقيق تسيير النفايات الاستشفائية وخطرها على البيئة والمجتمع (موجه للمؤسسة E)

نموذج لتقرير التدقيق الداخلي على تسيير النفايات الاستشفائية

تقرير تدقيق داخلي رقم: 2022/05 إلى السيد: مدير المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الممتد من: 02 أكتوبر 2022 إلى: 31 أكتوبر 2022

المؤسسة محل التدقيق الداخلي: المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الجهة المدققة: مصلحة النظافة والأوبئة

المهمة: التدقيق الداخلي على تسيير النفايات الاستشفائية

الملاحظات:

بعد قيامنا بعملية التدقيق المدونة أعلاه فقد لاحظنا من خلال المقابلات والمعاينات والزيارات الميدانية ما يلي:

فيما يخص إجراءات تسيير النفايات الاستشفائية

أ) احترام إجراءات جمع وفرز وتخزين ونقل والتخلص من النفايات الاستشفائية؛

ب) وجود مكان مناسب لتخزين هذه النفايات.

فيما يخص التسيير المستدام للنفايات الاستشفائية

أ) التحكم في تكلفة التخلص من النفايات؛

ب) غياب استراتيجية لتقليل حجم النفايات؛

فيما يخص التكوين والتحسيس بالمخاطر المتعلقة بالنفايات الاستشفائية

أ) يتم تنظيم دورات تكوينية في مجال تسيير النفايات؛

ب) يتم توعية وتحسيس مرتفقي المستشفى بمخاطر النفايات.

فيما يخص الوقاية والأمن من المخاطر المتعلقة بالنفايات الاستشفائية

أ) وجود سياسة للتخلص من آثار التلوث الناتجة من النفايات؛

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

- (ب) اعتماد الإجراءات الوقائية لحماية كل من هم باتصال بالنفايات.
- من وجهة نظرنا وبعد عملية التدقيق التي قمنا بها ارتأينا أن نقدم بعض التوصيات لضمان السير الحسن النفايات الاستشفائية:
- ضرورة وضع استراتيجية لتقليل حجم النفايات.
- هذه التوصيات الخاصة بتسيير النفايات الاستشفائية
- نسخة إلى: رئيس مصلحة النظافة والأوبئة
- خلية التدقيق الداخلي الشلف في: 31 أكتوبر 2022
- إمضاء المدقق الداخلي

6- تدقيق الصيانة (موجه للمؤسسة F)

نموذج لتقرير التدقيق الداخلي على الصيانة

تقرير تدقيق داخلي رقم: 2023/06 إلى السيد: مدير المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الممتد من: 02 نوفمبر 2022 إلى: 07 جانفي 2023

المؤسسة محل التدقيق الداخلي: المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الجهة المدققة: مصلحة الصيانة

المهمة: التدقيق الداخلي على الصيانة

الملاحظات:

بعد قيامنا بعملية التدقيق المدونة أعلاه فقد لاحظنا من خلال المقابلات والمعاينات والزيارات الميدانية ما يلي:

فيما يخص أساليب العمل

(أ) وجود إجراءات الصيانة غير أنها غير مطبقة بشكل جيد؛

(ب) غياب طرق جدولة المهام وتقدير أوقات العمل؛

فيما يخص المراقبة الفنية للمعدات

(أ) عدم وجود ملف فني لكل قطعة من المعدات وتاريخ عملها؛

(ب) نقص المعلومات المتعلقة بالأجزاء المستهلكة والتكاليف؛

(ت) عدم وجود تقارير تدخل معينة؛

(ث) عدم وجود مؤشرات الرصد (مؤشر التوفر، الموثوقية، وما إلى ذلك)

فيما يخص الوثائق الفنية

(أ) عدم تطبيق الإجراءات المرتبطة بتطوير الوثائق الفنية؛

(ب) عدم وجود أوراق بيانات فنية معينة للمعدات؛

(ت) عدم تحديث الخطط والرسوم البيانات أثناء التعديلات التي يتم إجراؤها على المعدات؛

(ث) عدم كفاية وسائل تصنيف وحفظ البيانات.

فيما يخص مخزون قطع الغيار

(أ) الفشل في تحديث مخزون قطع الغيار؛

(ب) عدم احترام سياسة تحديد الموارد.

فيما يخص التنظيم العام: غياب وثيقة تسمح بوصف العمليات لمصلحة الصيانة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية: واقتراح منهجية وآليات إدخال مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاستشفائية

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

- إعداد ملفات الأجهزة لكل قطعة من المعدات خاصة الأكثر أهمية.
- استخدام السجل الصحي للآلة لتسهيل مراقبة المعدات وتحديد الأعطال المتكررة وتحديد مؤشرات مراقبة معينة.
- طبقا لمعايير الصيانة نوصي بإنشاء مكاتب أخرى في مصلحة الصيانة كمكتب الطرق، مكتب الأمر بالصرف، مكتب الإنجاز.
- ترميز جميع قطع الغيار وعمل جرد إجمالي لها في كل عام لتحديد الأجزاء ذات الاستهلاك المرتفع.
- تنظيم المستندات حسب الحاجة بإنشاء مستند يصف عملية خدمة الصيانة.
- تطوير إجراءات التشغيل للصيانة التصحيحية.

هذه التوصيات الخاصة بإجراءات وأساليب العمل لصيانة ومراقبة التجهيزات والمعدات

نسخة إلى: المدير الفرعي للصيانة

خلية التدقيق الداخلي الشلف في: 07 جانفي 2023

إمضاء المدقق الداخلي

7- تدقيق نظم المعلومات (موجه للمؤسسة G)

نموذج لتقرير التدقيق الداخلي على نظم المعلومات

تقرير تدقيق داخلي رقم: 2023/07 إلى السيد: مدير المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الممتد من: 08 جانفي 2023 إلى: 09 مارس 2023

.....

المؤسسة محل التدقيق الداخلي: المؤسسة الاستشفائية العمومية الشلف

الجهة المدققة: مكتب نظم وتكنولوجيا المعلومات

المهمة: التدقيق الداخلي على نظم المعلومات

الملاحظات:

بعد قيامنا بعملية التدقيق المدونة أعلاه فقد لاحظنا من خلال المقابلات والمعاينات والزيارات الميدانية ما يلي:

فيما يخص تنظيم تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات

أ) وجود هيكل مخصص لمتابعة تكنولوجيا المعلومات مرتبط مباشرة بأعلى سلطة في المؤسسة مما يعطيه القوة في العمل وسرعة اتخاذ القرارات غير أنه كاف للمتابعة الجيدة؛

ب) عدم وجود وثيقة وظيفية رسمية تحدد مسؤوليات ومهام العاملين بمشكل تكنولوجيا المعلومات وبالتالي جهلهم لأدوارهم وهو ما يؤدي إلى خلط وتداخل المهام وعدم المتابعة الجيدة للعمل؛

ت) وجود مرافقة ورقابة من طرف المكلفين بتكنولوجيا المعلومات على مستخدمي الأجهزة والتطبيقات المستعملة في المؤسسة؛

ث) غياب خطة رئيسية وحتى استراتيجية تحدد الأهداف قصيرة ومتوسطة الأجل مما يحول إلى عدم أو صعوبة التحكم في تكنولوجيا المعلومات المستخدمة وصعوبة تطويرها.

فيما يخص الامتثال للمتطلبات القانونية واللوائح المعمول بها

أ) احترام المتطلبات القانونية لتسيير أجهزة وبرامج تكنولوجيا المعلومات وتأمينها بوجود تراخيص وعقود الخدمات والصيانة وضوابط عملها؛

ب) عدم وجود وثائق ودلائل برامج وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات مما يصعب متابعتها وضمان استمرارية عملها وتأمينها من مختلف المخاطر.

فيما يخص اقتناء أجهزة وبرامج الكمبيوتر

أ) وجود جداول زمنية لاقتناء أجهزة وبرامج تكنولوجيا المعلومات وتحليلها وتصحيحها مما يؤدي إلى تحكم جيد في تسييرها. من وجهة نظرنا وبعد عملية التدقيق التي قمنا بها ارتأينا أن نقدم بعض التوصيات لضمان السير الحسن لتكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات:

- توسيع مكتب متابعة تكنولوجيا المعلومات لأكثر من مكتب قصد التحكم والمتابعة الجيدة لعمل كل المصالح.
- ضرورة وضع وثيقة وظيفية رسمية تحدد كل مسؤوليات ومهام العاملين بمبكل تكنولوجيا المعلومات بدقة.
- ضرورة الاحتفاظ بوثائق ودلائل برامج وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات والبحث عنها وتوفيره في حالة غيابها نظرا لأهميتها البالغة في تسهيل متابعة وضمان تأمين البرامج والتطبيقات وأجهزة الكمبيوتر.
- وضع استراتيجية وتسطير خطة عمل لمبكل تكنولوجيا المعلومات لضمان تطوير والتحكم في تكنولوجيا المعلومات.

هذه التوصيات الخاصة بتكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات

نسخة إلى: مسؤول مكتب نظم وتكنولوجيا المعلومات
خلية التدقيق الداخلي الشلف في: 09 مارس 2023
إمضاء المدقق الداخلي

اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة وحسب المعطيات المتوفرة بهاته المؤسسات (المؤسسات العمومية الاستشفائية كنوع من أنواع المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري)، وكذلك نوع وأنماط النشاطات التي تقوم بها وهيكلها التنظيمي، وهذه المعطيات لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تختلف عن المؤسسات المستقلة ماليا وفي التسيير (المؤسسات الاقتصادية) والتي بها هياكل للتدقيق الداخلي، وعليه فإن إدخال أو تطبيق مهنة التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ممكن، وبالتالي تتحقق الفرضية الأولى.

ومن خلال المنهجية المقترحة لإدخال مهنة التدقيق الداخلي طبقا للإطار المرجعي الدولي أو المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي نتج عنها تقارير تتضمن نقاط القوة ونقاط الضعف ورصد الخلل في عمليات ونشاطات هذه المؤسسات وبالتالي إعطاء توصيات من شأنها تصحيح هذا الخلل أو القصور، وعليه فإنه يمكن اتباع منهجية للتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وبهذا تتحقق الفرضية الثانية.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل التطبيقي حاولنا القيام بمهمة التدقيق الداخلي لأهم الأنشطة والعمليات بالمؤسسات العمومية الاستشفائية محل إجراء دراسة حالة كنوع من أنواع المؤسسات ذات الطابع الإداري، بداية بتدقيق الهيكل التنظيمي، ثم تدقيق الموارد البشرية، وبعدها تدقيق النفقات، كما تم تدقيق تسيير المنتجات الصيدلانية وتدقيق تسيير النفايات الاستشفائية وتدقيق الصيانة وتدقيق نظم المعلومات. وخلصنا من خلال الدراسة التطبيقية إلى أنه يجب إنشاء هيكل للتدقيق الداخلي في المؤسسة المدققة أولاً، ثم تحديد المجالات الرئيسية لمهمة التدقيق الداخلي ثانياً، وتبعاً لمنهجية ينظم هيكل التدقيق الداخلي بالمؤسسة المعنية سيرورة مهمة التدقيق من خلال اتباع مراحل معينة تتضمن مرحلة التحضير والتخطيط للمهمة، ثم مرحلة التنفيذ، وأخيراً مرحلة التبليغ.

إن تحديد مسار عملية التدقيق الداخلي لكل مهمة ضروري جداً من خلال تحديد نقاط الضعف والمخاطر المحتملة، ثم تسطير برنامج يتضمن تحديد النشاطات والأهداف والمخاطر بدقة، وكذلك الإجراءات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف والكيفية مع تحديد المهام والمسؤوليات وزمن تحقيق هذه الأهداف.

عملية تنفيذ المهمة تتم من خلال استخدام أدوات الداخلي الكفيلة بالوصول إلى اكتشاف نقاط الضعف والاختلالات التي يتوجب إعطاء واقتراح حلول لتصحيحها وبلورة كل النتائج المتحصل عليها في تقرير مفصل يتضمن نقاط القوة والضعف وكذلك التوصيات الموجهة لإدارة المؤسسة قصد القيام بالتصحيات اللازمة.

تضمنت الدراسة التطبيقية إجراء العديد من المقابلات مع المسؤولين عن المجالات المحددة للتدقيق الداخلي في المؤسسة المدققة، حيث تضمنت أسئلة لها علاقة مباشرة بالمهام والأنشطة، بالإضافة إلى الزيارات الميدانية التي مكنت من الإطلاع عن كثب والتأكد مما يجري في المصالح والأقسام قصد مطابقة التصريحات المقدمة من المسؤولين من خلال المقابلات، بالإضافة إلى مطابقة ما يعمل به في الميدان مع ما تنص عليه القوانين المعمول بها والمعايير المعتمدة.

خاتمة

خاتمة:

يشكل التدقيق الداخلي جزءاً من منظومة الرقابة الداخلية، وفي إطار ممارساته فهو يسعى إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية ويعطي ضمانات للإدارة حول السير السليم للوضعيات الرقابية ودرجة فعاليتها ويشجع على التحسين المستمر بها وله كل الصلاحية في إبداء آرائه حول درجة ملاءمتها.

كما تقع مسؤولية إدارة المخاطر بالمؤسسة على الإدارة العليا في حين يتولى التدقيق الداخلي تقييم مدى فعالية وملائمة عمليات إدارة المخاطر ويساهم في تحسينها ويعطي ضماناً للإدارة العليا بأن المخاطر المهمة مفهومة وتم التحكم فيها.

بالإضافة إلى ذلك يعد التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية في هيكل الحوكمة، وفي نفس الوقت يزود التدقيق الداخلي الإدارة العليا بتقييمات موضوعية حول درجة ملائمة هياكل الحوكمة ومدى فعالية ممارساتها ويدلي بتوصيات تقضي بتحسينها، كما يكون بإمكانه توفير خدمات استشارية وآراء حول التصميم التشغيلي لعمليات الحوكمة. منهجية التدقيق الداخلي هي تلك الخطوات والإجراءات المتبعة لتوفير إطار تشغيلي موحد لأنشطة وعمليات التدقيق الداخلي بغرض تحديد العمليات والاجراءات التي يتوجب على المدققين الداخليين الالتزام بها أثناء تأدية وظائفهم، وذلك بما يتفق مع التوجيهات والمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.

إحترام منهجية التدقيق الداخلي يكون في إطار محدد يتمثل في تحديد المراحل والأدوات المستخدمة بدقة، وكذلك الآليات الكفيلة لإجراء مهمة تدقيق داخلي.

أهم ما يميز المؤسسة العمومية عن بقية المنظمات هو كونها منظمة تنشئها الدولة وتخضع لمبدأ التخصص والاستقلالية في ممارسة نشاطها مع بقائها خاضعة لرقابة السلطة المركزية، كما تصنف حسب تقسيمين أساسيين هما: التقسيم الأول هو المؤسسات العمومية الاقتصادية، والتقسيم الثاني هو الهيئات العمومية الإدارية التي تتمثل في الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري التي تخضع للقواعد المطبقة على الإدارة، ولبدأ التخصص، والهيئات العمومية الصناعية والتجارية التي تختلف عن المؤسسات العمومية الاقتصادية من حيث أن الهيئات العمومية الصناعية والتجارية تتمكن من تمويل أعبائها الاستغلالية جزئياً أو كلياً عن طريق عائد بيع إنتاج تجاري يحقق طبق تعريفه، معدة مسبقاً ولدتر الشروط العامة الذي يحدد الأعباء والتقييدات وكذا عند الاقتضاء حقوق وواجبات المستعملين.

إضافة إلى أنواع أخرى من الهيئات العمومية كالهيئات العمومية ذات التسيير الخاص والهيئات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي ومراكز البحث والهيئات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني الهيئات الإدارية المستقلة.

تصنف المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري إلى: المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، المؤسسات العمومية للصحة، المؤسسات العمومية الأخرى المماثلة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري بما فيها المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي فيما يتعلق بنفقات المستخدمين وقرارات التسيير المتعلقة بهم.

كما تعتبر المؤسسات العمومية للصحة وخصوصا المستشفيات من المؤسسات ذات التركيبة المعقدة والتي تعتمد في تقديم خدمات على مهام وإجراءات متعددة ومتداخلة، وتقوم على مهارات متخصصة ومتنوعة، وتضم مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تغطي جميع أوجه النشاط الطبي والإداري؛ وتتفاعل وتتكامل معا من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وأداء رسالتها، مما يتطلب الارتفاع بمستويات الأداء لأقصى حد ممكن، والوصول إلى الجودة المطلوبة. من خلال ما تطرقنا إليه في الدراسة الميدانية فإنه يمكن اعتماد منهجية لإدخال مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وفقا للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، وذلك باتباع المراحل واستعمال الأدوات المشار إليها سابقا، وضرورة انشاء هيكل للتدقيق الداخلي لأنشطة المؤسسة، وذلك بهدف ضمان تحسين تسييرها وتقديم خدمات عمومية ذات جودة، وهذا لا يمكن أن يتعارض أو يحدث تناقضا مع نمط هذه المؤسسات العمومية التي تسيير بواسطة الإجراءات سواء ما تعلق بإجراءات الموارد البشرية أو بإجراءات المحاسبة العمومية.

نتائج الدراسة:

يعتبر التدقيق الداخلي أداة تساعد المؤسسة على أداء مهامها من خلال توفير المعلومة المطلوبة لذلك، وإظهار مواطن الضعف ومواطن القوى فيها، ومن أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي:

- التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تقييم وتحسين فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة، وحتى يحقق التدقيق الداخلي هذه الوظائف بفعالية لا بد من توفر الشروط من أهمها نذكر:

- تغطية التدقيق الداخلي لجميع نشاطات ووظائف المؤسسة.
- تحديد الموقع الوظيفي للتدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعله مستقل عن باقي الوظائف، ويضمن عدم تداخله مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف خلية التدقيق الداخلي.
- يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة التدقيق الداخلي على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان.

كما تم من خلال هذه الدراسة ملاحظة ما يلي:

- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية (غياب وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري)، وكثرة المخاطر، أدى إلى سوء التسيير وأزمات ومشاكل كبيرة بهذه المؤسسات؛
- ضرورة حتمية بل وجوب إدخال مهنة التدقيق الداخلي بهذه المؤسسات وذلك لضمان تسيير أفضل والوقاية من المخاطر، يستلزم هذا ضرورة استحداث وإنشاء هيكل للتدقيق الداخلي بهذه المؤسسات لتقديم توصيات واقتراحات بهذا الشأن؛

- مهمة التدقيق الداخلي هي من أهم الوظائف التي تساعد الإدارة على تقييم نفسها وإدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية لاتخاذ قرارات صحيحة وتحسين خدماتها ولكنها مغيبة في هذه المؤسسات؛

خاتمة

- عمليات الفحص والتي تتم حسب المعايير المتعارف عليها دوليا والتي هي آلية من آليات تقييم حوكمة المؤسسات التي يقوم بها هيكل التدقيق منعدمة، وعليه يجب أن تخضع لها هذه المؤسسات، بدل نظام التدقيق الذي يتم بها ربما مرة في حياتها (مثلا تدقيق مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية)؛
- التدقيق الداخلي يساهم في خلق القيمة المضافة، ويساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي والتوصيات تساعد على تقويتها ورفع من فعاليتها.

التوصيات:

- ضرورة قيام المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري بتقييم داخلي لتسييرها ونشاطاتها وممارستها المهنية، بإدراج مهنة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية في ذات المجال؛
- برمجة تكوين مستمر تحسيسي لمديري ومسيري المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وكذا مختلف الأطراف المعنية للتحسيس بأهمية ومزايا التدقيق الداخلي للمؤسسة؛
- تنظيم ملتقيات ودورات تدريبية للتعريف بخدمات التدقيق الداخلي وأهميته في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، مع مد جسر بين هاته المؤسسات والجامعات والمدارس والمعاهد المختصة في المجال قصد ضمان تكوين وتأطير جيد لإطارات ومسيري المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- على الدولة الإسراع في اقتراح وتطبيق نموذج موحد لكيفية إدراج وظيفة التدقيق الداخلي وفرض تشكيل هيكل للتدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري مع إشراك كل الأطراف الفاعلة في كل القطاعات المعنية لإثراء هذا الاقتراح.

آفاق الدراسة

- مواصلة البحث في الجانب النظري المتعلق بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، قصد تكييفه مع خصائص وبيئة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- اقتراح وتحضير نموذج عملي لإدراج مهنة التدقيق الداخلي وفقا للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في هذه المؤسسات خصوصا، وفي المؤسسات العمومية بصفة عامة.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1 أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية 2005، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن
- 2 أحمد حلمي جمعه، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009
- 3 أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى 2015، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان الأردن
- 4 أحمد محيو، محاضرات في المؤسسات الإدارية، ترجمة د محمد عرب صاصيلا، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006
- 5 أحمد محيو، محاضرات في المؤسسات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 1979
- 6 إشتيوي عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة 1996، دار النهضة العربية، بيروت
- 7 أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007
- 8 بوضياف عمار، الصفقات العمومية في الجزائر دراسات تشريعية وقضائية وفقهية، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007
- 9 ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2005
- 10 جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر، 2001
- 11 حسان محمد نذير حريستاني، إدارة المستشفيات، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1990
- 12 حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، 1999، الأردن
- 13 حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2007-2008
- 14 حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 1998
- 15 خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007
- 16 خالد خليل الظاهر، القانون الإداري (دراسة مقارنة)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الكتاب الثاني، ط1، 1997
- 17 خالد راغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيقية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2009
- 18 خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق - وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2006
- 19 خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IAA، الطبعة الأولى، 2014، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن
- 20 خميس السيد إسماعيل، الإدارة العامة في الجزائر، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطبعة النهضة، القاهرة، 1975
- 21 رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات - العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة - عمان، الطبعة الأولى 2011
- 22 رشيد خلوي، قانون المنازعات الإدارية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005
- 23 زغبة طلال؛ حسين الأمين شريط، أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 05، 2018

- 24 سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، الطبعة الأولى 2010، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن
- 25 سظام بن عبد العزيز المقرن: "تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي، دراسة تحليلية"، ديوان المراقبة العامة المملكة العربية السعودية 1426هـ
- 26 سلطاني عبد العظيم، تسيير وإدارة الاملاك الوطنية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر 2010
- 27 سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006
- 28 طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ، التجارب والمتطلبات شركات قطاع عام وخاص، الدار الجامعية، مصر، 2008/2007
- 29 طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الاول، الدار الجامعية، مصر، 2004
- 30 طعيمة الجرف، القانون الإداري دراسة مقارنة في تنظيم ونشاط الإدارة العامة، مكتبة القاهرة الحديثة، القاهرة، 1970
- 31 عبد العزيز بن حبيب الله نياز، جودة الرعاية الصحية: الأسس النظرية والتطبيق العملي، وزارة الصحة، الرياض، 2005
- 32 عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006
- 33 عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريعة على حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004
- 34 علي خطار شنتاوي، نظرية المؤسسات العامة وتطبيقاتها في المملكة الأردنية الهاشمية، دار الفكر للنشر والتوزيع، ط1، 1990
- 35 عمار عوابدي، القانون الإداري، ج1، النظام الإداري ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط5، 2008
- 36 عوابدي عمار، القانون الإداري، الجزء الأول النظام الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الخامسة 2008
- 37 عوابدي عمار، القانون الإداري، ج 2 النشاط الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000
- 38 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية -، الطبعة الثانية 2009، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن
- 39 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006
- 40 فريد النجار، إدارة المستشفيات وشركات الأدوية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
- 41 فريد راغب نجار، إدارة المستشفيات والمنظمات الصحية والطبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981
- 42 فوزي مذكور، تسويق الخدمات الصحية، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر الجديدة، 1998
- 43 محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002
- 44 محمد الصبان وعيد هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 1998
- 45 محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003
- 46 محمد سليمان الطماوي، الكتاب الثاني نظرية المرفق العام وأعمال الإدارة العامة، الطبعة العاشرة دار الفكر العربي 1979
- 47 محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002
- 48 محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية 1990
- 49 محمد سيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007
- 50 محمد فضل مسعد وراغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى 2009، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان

- 51 مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، (نظرية الاختصاص)، الطبعة الثالثة، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005
 - 52 مصطفى أبو زيد فهمي، الوسيط في القانون الإداري، الطبعة الأولى، الجزء الأول، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995
 - 53 ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، ط 4، دار المجدد، سطيف، 2010
 - 54 ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، لباد سطيف، الجزائر، ط2، 2007
 - 55 نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009
 - 56 هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق - من الناحية النظرية والعملية -، الطبعة الثالثة 2006، دار وائل للنشر، عمان
 - 57 هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000
 - 58 هاشمي خرفي، الوظيفة العمومية على ضوء التشريعات الجزائرية وبعض التجارب الأجنبية، ط 3، دار هومة، الجزائر، 2013
 - 59 هيام مروة، القانون الإداري الخاص، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 2002
 - 60 وليد ناجي الحياي، حسن عبد الجليل الغزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015
 - 61 وليم توماس وأمرسون هنكي، تعريب احمد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، 1989، دار المريخ للنشر، الرياض
 - 62 يوسف الاسدي، تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الأكاديمية العربية في الدنمارك، ايلول 2008
- المذكرات والرسائل الجامعية:**
- 1 إبراهيم محمد عبد الفتاح .نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، أوراق وأعمال مؤتمر " التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات "المنعقد بالشارقة سنة 2005 ، نشر وتوزيع المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بيروت، لبنان، 2009
 - 2 أحمد وقاد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة المدرسة الوطنية للإدارة، 2006/2005
 - 3 خلف الله بن يوسف، قويدر معاش، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير الدولية للقطاع العام، المجلد 10 عدد 01، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 01 جانفي 2016
 - 4 راجحي بوعبد الله، الرقابة المالية كأداة لترشيد الإنفاق العام (حالة نفقات قطاع الصحة بولاية تيسمسيلت)، المجلد 3 العدد 1، 10 جوان 2016، مجلة البحوث الادارية والاقتصادية، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي، تيسمسيلت، الجزائر
 - 5 رضا عمر شنتير، النظام القانوني للصحة العمومية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، 2013/2012
 - 6 سعد العلوش، نظرية المؤسسة العامة، رسالة دكتوراه الدولة في الحقوق، جامعة القاهرة، 1967
 - 7 صالح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004
 - 8 صالح يزيدي ومايو عبد الله، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة دراسة ميدانية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016
 - 9 ضريفي نادية، تسيير المرفق العام والتحولات الجديدة، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008-2007

- عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية - دراسة تحليلية نقدية، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2015
- 10 عطا الله وارد خليل، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية، أوراق وأعمال مؤتمر "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" المنعقد بالشارقة سنة 2005، نشر وتوزيع المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بيروت، لبنان، 2009
- 11 علي سعودي، النظام القانوني للمؤسسات العمومية الإستشفائية في الجزائر، شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة، كلية الحقوق، 2016/2017
- 12 كمال بغداد، النظام القانوني للمؤسسة العمومية المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، فرع قانون المؤسسات، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2011-2012
- 13 لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2003/2004
- 14 محمد الصالح فروم، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، (مجلد 2 العدد 2 ديسمبر 2019) مجلة ارساد للدراسات الاقتصادية والإدارية
- 15 محمد أمين شامخ، ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية واقع وأفاق، دراسة حالة المؤسسة العمومية بن سلمان، ولاية المدية، مذكرة تخرج متصرف رئيسي لمصالح الصحة، المدرسة الوطنية للمناجنت وإدارة الصحة، 2012/2013
- 16 نوار أيجوج، مجلس المحاسبة، نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، شهادة الماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، كلية الحقوق، فرع المؤسسات السياسية والإدارية، 2006/2007
- 17 نور الدين سعيدي، مساهمة الرقابة المالية في ضبط نفقات الجماعات المحلية في الجزائر، دراسة حالة بلديات باتنة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم المالية، 2020/2021
- 18 وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، العلوم التجارية، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010

المجلات:

- 1 أيمن موسى احمد غنيمات، دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية (MECSJ)، العدد الثاني والأربعون (تشرين الأول)، 2021
- 2 بشير قاسم مسكي، مقال بعنوان: مثلث القيمة المضافة ... أدوار وأدوات، تاريخ النشر: 2021/09/4، مجلة أوديتورز، سبتمبر 2021
- 3 فريد نصير، "المستشفى العام ومفهوم الرعاية الصحية"، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، المجلد الثامن، العدد الثاني، 1984
- 4 مايك جاكا "القيمة المضافة" مجلة التدقيق الداخلي - فبراير 2009
- 5 نجم بان توفيق، الدور التكاملية للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي دراسة استطلاعية، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 24، العراق، 2013

المدخلات:

1 دراوسي مسعودي والهادي ضيف الله محمد، فعالية أداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012

أخرى:

1 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003

2 إستقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام، إصدار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، www.issai.org

3 المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين IIA، جانفي 2024

4 الميثاق الوطني الصادر عام 1986

5 تقرير موقف معهد المدققين الداخليين IIA ميثاق التدقيق الداخلي مخطط لنجاح التأكيد، جانفي 2019

6 جيلالي عياد غلام الله، محاضرات التدقيق المالي والمحاسبي بين النظري والتطبيقي مع دراسة حالات ميدانية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الشلف

7 دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مارس 2016

8 دليل الحوكمة المؤسساتية وإدارة المخاطر لمؤسسات التمويل الأصغر في العالم العربي، مؤسسة جرامين جميل، بيروت، 2010

9 دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2013

10 محمد خيم العكام، الرقابة المالية، الجامعة الافتراضية السورية، <https://pedia.svuonline.org>

11 المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI)، إرشادات حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي

12 المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI)، الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام: معلومات إضافية حول إدارة المخاطر في الجهات، فينا، 2007

13 ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، قرار رقم (1) مجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، أبو ظبي، 2013

الجريدة الرسمية:

1 الأمر 04-01 ممضي في 20 أوت 2001 يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصيتها، الجريدة الرسمية العدد 47 مؤرخة في 22 أوت 2001

2 القانون التوجيهي 01-88 المؤرخ في: 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية العدد 2 مؤرخة في 13 يناير 1988

3 المرسوم التنفيذي 99-256 ممضي في 16 نوفمبر 1999، يحدد كفاءات إنشاء المؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية العدد 82 مؤرخة في 21 نوفمبر 1999

4 القانون 98-11 المؤرخ في: 22 أوت 1998 يتضمن القانون التوجيهي والبرنامج الخماسي حول البحث العلمي والتطوير التكنولوجي 1998-2002، الجريدة الرسمية العدد 62 مؤرخة في 24 غشت 1998

5 قانون رقم 15-21 ممضي في 30 ديسمبر 2015، يتضمن القانون التوجيهي حول البحث العلمي والتطوير التكنولوجي، الجريدة الرسمية العدد 71 المؤرخة في 30 ديسمبر 2015

- 6 القانون رقم 99-05 المؤرخ في 18 ذي الحجة 1419 الموافق ل 4 أفريل 1999، المتضمن القانون التوجيهي للتعليم العالي، الجريدة الرسمية العدد 24 المؤرخة في 07 أفريل 1999
- 7 القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990، المتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية العدد 16 مؤرخة في 18 أفريل 1990
- 8 المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993، المتعلق ببورصة القيم المنقولة، الجريدة الرسمية العدد 34 مؤرخة في 23 مايو 1993
- 9 القانون رقم: 88-01 المؤرخ في: 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية العدد 2 مؤرخة في 13 يناير 1988
- 10 القانون رقم: 98-11 المؤرخ في: 22 أوت 1998 المتضمن القانون التوجيهي والبرنامج الخماسي حول البحث العلمي والتطوير 1998-2002، الجريدة الرسمية العدد 62 مؤرخة في 24 غشت 1998
- 11 الأمر 06-03 ماضي في 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 46 مؤرخة في 16 يوليو 2006
- 12 القانون رقم 90-11 ماضي في 21 أبريل 1990، يتعلق بعلاقات العمل، الجريدة الرسمية العدد 17 مؤرخة في 25 أبريل 1990
- 13 القانون رقم 90-30 ماضي في 01 ديسمبر 1990، يتضمن قانون الأملاك الوطنية، الجريدة الرسمية العدد 52 مؤرخة في 02 ديسمبر 1990
- 14 قانون رقم 11-10 ماضي في 22 يونيو 2011 يتعلق بالبلدية، الجريدة الرسمية العدد 37 مؤرخة في 03 يوليو 2011
- 15 قانون رقم 12-07 ماضي في 21 فبراير 2012 يتعلق بالولاية، الجريدة الرسمية العدد 12 مؤرخة في 29 فبراير 2012
- 16 الأمر رقم: 01-04 المؤرخ في 20 أوت 2001، يتعلق بتنظيم المؤسسة العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصائصها، الجريدة الرسمية العدد 47 المؤرخة في 22 أوت 2001
- 17 المرسوم التنفيذي رقم: 01-101 المؤرخ في: 21 أفريل 2001 يتضمن إنشاء الجزائرية للمياه، الجريدة الرسمية العدد 24 المؤرخة في 22 أفريل 2001
- 18 المرسوم رقم: 83-200 المؤرخ في: 19 مارس 1983 الذي يحدد شروط إنشاء المؤسسة العمومية المحلية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية العدد 12 المؤرخة في: 22 مارس 1983
- 19 المرسوم الرئاسي 99-240 المؤرخ في 17 أكتوبر 1999 المتعلق بتعيين الوظائف المدنية والعسكرية في الدولة، الجريدة الرسمية العدد 76 المؤرخة في 31 أكتوبر 1999
- 20 المرسوم التنفيذي رقم 2000-38 المؤرخ في: 07 فبراير 2000 يتضمن إحداث مركز وطني لاستقبال النساء ضحايا العنف ومن هن في وضع صعب وتنظيمه وسيره، الجريدة الرسمية العدد 05 المؤرخة في 09 فبراير 2000
- 21 المرسوم التنفيذي رقم 97-100 المؤرخ في 29 مارس 1997 الذي يحدد تنظيم غرف الصناعة التقليدية والحرف وعملها، الجريدة الرسمية العدد 18 المؤرخة 30 مارس 1997
- 22 المرسوم التنفيذي رقم 08-309 المؤرخ في 30 سبتمبر يتضمن تعديل القانون الأساسي لوكالة الحوض الهيدروغرافي، الجريدة الرسمية العدد 57 المؤرخة في 05 أكتوبر 2008
- 23 المرسوم التنفيذي رقم 03-279 مؤرخ في 23 أوت 2003، يحدد مهام الجامعة والقواعد الخاصة بتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 24 أوت 2003

- 24 المرسوم التنفيذي رقم: 98-94 المؤرخ في: 10 مارس 1998 يتضمن إنشاء المؤسسة الوطنية للدراسات السياحية، الجريدة الرسمية العدد 14 المؤرخة في: 15 مارس 1998
- 25 مرسوم رئاسي رقم 20-442 ممضي في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020، الجريدة الرسمية العدد 82 مؤرخة في 30 ديسمبر 2020
- 26 المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية المستقلة، الجريدة الرسمية العدد 74 المؤرخة في: 01 ديسمبر 1996
- 27 المرسوم التنفيذي رقم: 99-258 المؤرخ في: 16 نوفمبر 1999 يحدد كيفيات ممارسة المراقبة المالية البعيدة على المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني والمؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي وهيئات البحث الأخرى الجريدة الرسمية العدد 82 المؤرخة في: 21 نوفمبر 1999
- 28 المرسوم التنفيذي رقم: 2000-322 المؤرخ في: 25 أكتوبر 2000 يحدد صلاحيات وزير المساهمة وتنسيق الإصلاحات، الجريدة الرسمية العدد 63 المؤرخة في: 25 أكتوبر 2000
- 29 الأمر رقم: 75-44 المؤرخ في: 17 جوان 1975 المتعلق بالتحكيم الإلزامي لبعض الهيئات، الجريدة الرسمية العدد 53 المؤرخة في: 04 جويلية 1975
- 30 القانون رقم: 08-09 مؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية العدد 21 المؤرخة في 23 أبريل سنة 2008
- 31 المرسوم الرئاسي رقم 15-247 ممضي في 16 سبتمبر 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية العدد 50 مؤرخة في 20 سبتمبر 2015
- 32 قانون رقم 23-12 ممضي في 05 غشت 2023، يحدد القواعد العامة المتعلقة بالصفقات العمومية، الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 06 أوت 2023
- 33 المرسوم التنفيذي 21-62 ممضي في 08 فبراير 2021، يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملزمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة، الجريدة الرسمية العدد 11 مؤرخة في 15 فبراير 2021
- 34 مرسوم تنفيذي رقم 12-05 مؤرخ 04 يناير 2012 يتضمن القانون الأساسي النموذجي لمؤسسات التربية والتعليم المتخصصة للأطفال المعوقين، الجريدة الرسمية العدد 05 صادر بتاريخ 29 يناير 2012
- 35 الأمر رقم 66-133 ممضي في 02 يونيو 1966، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 46 مؤرخة في 08 يونيو 1966
- 36 الأمر رقم 71-74 ممضي في 16 نوفمبر 1971، يتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات، ميثاق التنظيم الاشتراكي للمؤسسات، الجريدة الرسمية العدد 101 مؤرخة في 13 ديسمبر 1971
- 37 القانون رقم 78-12 ممضي في 05 أوت 1978، يتضمن القانون الأساسي العام للعامل، الجريدة الرسمية العدد 32 مؤرخة في 08 أوت 1978
- 38 المرسوم رقم 85-59 ممضي في 23 مارس 1985، يتضمن القانون الأساسي النموذجي لعمال المؤسسات والإدارات العمومية، الجريدة الرسمية العدد 13 مؤرخة في 24 مارس 1985

- 39أمر رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية العدد 78 صادر بتاريخ 30 سبتمبر 1975
- 40القانون 06-01 مؤرخ في 20 فبراير 2006 يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية العدد 14 صادر بتاريخ 08 مارس 2006
- 41قانون رقم 23-07 ممضي في 21 يونيو 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية العدد 42 مؤرخة في 25 يونيو 2023
- 42المرسوم التنفيذي 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية العدد 67 الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2009
- 43المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية العدد 82 الصادرة بتاريخ 14 نوفمبر 1992
- 44المرسوم التنفيذي: رقم 91-313، المؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق ل 07/09/1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي بمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةاتها ومحتواها، الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخ في 09 ربيع الأول 1412
- 45المرسوم التنفيذي رقم: 91-312، المؤرخ في 07/09/1991، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيةات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخ في 09 ربيع الأول 1412
- 46المرسوم الرئاسي رقم: 15/247، المؤرخ في 02 ذي الحجة عام 1436 الموافق ل 16/09/2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية العدد 50 المؤرخ في 20/09/2015
- 47الأمر رقم 95-20، المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق ل 17 يوليو 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 39 المؤرخ في 25 صفر 1416
- 48مرسوم تنفيذي رقم 08-272 ممضي في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية عدد 50 مؤرخة في 07 سبتمبر 2008
- 49الأمر 73-65 ممضي في 28 ديسمبر 1973، يتضمن تأسيس الطب المجاني في القطاعات الصحية، الجريدة الرسمية العدد 1 مؤرخة في 01 يناير 1974
- 50قانون الصحة 85-05 ممضي في 16 فبراير 1985، يتعلق بحماية الصحة وترقيتها، الجريدة الرسمية العدد 8 مؤرخة في 17 فبراير 1985
- 51المرسوم التنفيذي 07-140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007 والمتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية العدد 33 المؤرخ 20 ماي 2007
- 52القانون 18-11 ممضي في 02 يوليو 2018، يتعلق بالصحة، الجريدة الرسمية العدد 46 المؤرخة في 29 يوليو 2018
- 53المرسوم التنفيذي 97-467 المؤرخ في 02 ديسمبر 1997، الذي يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيم سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 81، الصادر في 10 ديسمبر 1997
- 54قرار وزاري مشترك مؤرخ 17 سبتمبر 1998 يحدد معايير تصنيف القطاعات الصحية والمؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتصنيفها، الجريدة الرسمية العدد 04 ص 12 سنة 1999
- 55القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 صفر عام 1433 الموافق ل 15/01/2012، يحدد معايير تصنيف المؤسسات الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتصنيفها، الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخ في 04/04/2012

- 56القرار الوزاري المشترك: المؤرخ في 20/12/2009، الذي يحدد التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية، الجريدة الرسمية العدد 15 بتاريخ 7 مارس 2010
- 57القرار رقم 31: المؤرخ في 30/11/2020، المتضمن تكليف سلطة التعيين في المناصب العليا الهيكلية والوظيفية لمدرء الصحة التابعين لوزارة الصحة، وزارة الصحة الجزائرية
- 58القرار رقم: 42 المؤرخ في 23/12/2020، المعدل والمتمم للقرار القرار رقم 31 المؤرخ في 30/11/2020، المتضمن تكليف سلطة التعيين في المناصب العليا الهيكلية والوظيفية لمدرء الصحة التابعين لوزارة الصحة، وزارة الصحة الجزائرية
- 59المراسلة رقم: 16648، المؤرخة في 30/12/2022، بخصوص تفويض الإمضاء على قرارات الخاصة بالتعيينات في المناصب العليا، المديرية العامة للوظيفة العمومية والإصلاح الإداري

المراجع باللغة الأجنبية:

Les livres :

- 1Alain Mikol, Le contrôle Interne ,Presses universitaires de France, Paris, 1ère édition, 1998
- 2André DE LAUBADERE, Traité de droit administratif, Tome 01, 15ème édition, Librairie, Général, de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1999
- 3Batude. D, L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997
- 4Dana HERMANSON, Larry RITTENBERG, Internal Audit and organizational Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, 2003
- 5JACQUES RENARD , THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE 7^E EDITION, PRIME PAR L'IFACI, EYROLLES EDITIONS D'ORGANISATION,2010
- 6Jean Rivero et Jean Waline, précis de droit administratif, 21ème édition DALLOZ 2006
- 7Kurt. F. R et al, Manuel d'audit interne –améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques, Editions Eyrolles, Paris, France, 2015
- 8Laurent P, Tcherkawsky P, Pratique de l'audit opérationnel, Les Editions d'organisation, 1992
- 9LIONEL.C GERARD.V: Audit et controle interne aspects financier operation et strategique; dalloze 4eme edition; paris 1992
- 10PATRICE CHRETIEN. NICOLAS CHIFFLOT.MAXIME TOURBE, Droit Administratif, Tome II, Edition DALLOZ, France, 2016
- 11Pierre. LOURENT Frier. Précis de droit administratif, édition Montchrestien, E.J.A, Paris, 2001
- 12Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, édition organisation, Paris, 3édition, 2009
- 13Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, groupe eyrolles, Paris, 9édition, 2016
- 14Schick. P, Mémento d'audit interne : méthodes de conduite d'une mission, édition DUNOD, Paris, France, 2007
- 15VALIN G., Controlor and Auditor, Edition Dunod, Paris, 2006

Les mémoires et les et thèses universitaires :

- 1ALIANE MEROUANE, L'audit interne bancaire, Diplôme supérieur d'études bancaire, Ecole supérieur de banque, Alger, Algérie, Octobre 2004
- 2Charles Yoe, Principles of Risk Analysis, CRC Press, 15/11/2011, archive
- 3Priscilla A.Burnaby et al, Usage of internal auditing by companies in the United States and select European countries, Managerial Auditing Journal, Vol 24, N 09, USA, 2009
- 4Salem D E, relation ordonnateur /contrôleur financier et comptable payeur, séminaire, management des organisations publique, école national de management et de l'administration de la sante, année2012

5SEDAIRIA Zouhir, L'AUDIT INTERNE, MEMOIRE DE MAGISTER, Faculté des sciences économiques, sciences de gestion et sciences commerciales, UNIVERSITE D'ORAN ES-SENIA, 2015

Les Revues :

1Didier Truchet, Droit administratif, 4ème édition aout 2011, presse universitaires de France
Revue la profession comptable, 2006

Autres :

1Association pour le Management des Risque et des Assurances de l'Entreprise (AMRAE), Référentiel métier du Risk Manager, Paris, 2013

2Conseil De L'Europe : « Le Contrôle Et L'Audit De L'Action Des Collectivités Locales Communes Et Régions D'Europe », Edition du Conseil, Strasbourg, 1999

3Gouvernement du Québec, Vocabulaire de la gestion du risque : Éviter de courir des risques, L'Office québécois de la langue française, Québec, 2007

4IFACI / IAS (Institut de L'Audit Interne) : Des mots pour L'Audit, Edition liaison, paris, Juin 2000

5IFACI , Référenciel intégré de contrôle interne, eyrolles, 2014

6IFACI, cadre de référence internationale des pratiques professionnelles Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne (les normes)

7Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, 2003

8INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IAA), standards for the professional practice of internal auditing

9Internal Audit Foundation / IIA – Dallas /Marc Eulerich & Rainer Lenz 2019

10KPMG Audit, La gestion des risques et du contrôle interne au sein des sociétés foncières, Paris, 2009

11La pratique du contrôle interne, Coopers-Lybrand/IFACI, éditions d'organisation, 1994

Manuel d'audit interne, Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques, IFACI, 2015

12Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne, fiches méthodologiques, institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI)

13Ministère de finance ; direction générale de budget, manuel de contrôle des dépenses engagées, année 2007

14OECD, G 20/ Principals of corporate governance, 2015

15Richard Chamber, Stakeholders Have Last Word on Whether Internal Audit Adds Value,

16RICHARD F. CHAMBERS & ASSOCIATES

17The Institute of Internal Auditors, IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing In Entreprise-Wide Risk Management, UK, 2009

Sites Web :

<https://accounting22.wordpress.com/>

<https://financialcrimeacademy.org/the-history-of-internal-audit-evolution/>

[https://fr.wikipedia.org/wiki/ Méthodologie](https://fr.wikipedia.org/wiki/Méthodologie)

<https://www.richardchambers.com/stakeholders-have-last-word-on-whether-internal-audit-adds-value/>

Side-IIA@theiaa.org

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم (1): جداول توضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل لكل خطوة من خطوات مراحل مهمة التدقيق الداخلي.

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة الثانية: تحديد أهداف ونطاق المهمة

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1- تحديد العملاء			
عملاء عاديين: الإدارة العامة، خلية التدقيق، مسؤول القسم، محافظ الحسابات، زبائن/ موردين، الهيئة التنظيمية... إلخ. وأي عميل آخر لمهمة محددة.	مسؤول التدقيق الداخلي*	- مقابلات - فحص وثائق	منتج التدقيق مخصص للإدارة العامة ولجنة التدقيق ومدير المشتريات والمدققين (أنظر ورقة الوثيقة: أمر المهمة)
2- تحديد الحدث المنشئ			
- المهمة المدرجة في برنامج التدقيق السنوي ، نتيجة التحليل، المخاطر التنظيمية - طلب من الإدارة بعد حدث خارجي غير عادي (كارثة طبيعية، فشل العميل، إلخ). - تغيير كبير ، داخلي أو خارجي ، في نشاط المنظمة	العملاء مسؤول التدقيق الداخلي*	- مقابلات - فحص وثائق	تم تضمين تدقيق المشتريات في برنامج التدقيق السنوي بسبب المخاطر الكامنة التي حددتها عملية تحليل المخاطر في المنظمة. (أنظر ورقة الوثيقة: أمر المهمة)
3- توضيح توقعات العملاء			
أمثلة: - تقييم مدى ملاءمة المنظمة... - تقييم الكفاءة التشغيلية... - ضمان الامتثال ل... - تحديد فعالية وكفاءة... - تقييم سير المشروع...	العملاء مسؤول التدقيق الداخلي*	- مقابلات - فحص وثائق	الهدف من المهمة هو تقييم ملاءمة وفعالية أنشطة مراقبة عملية الشراء مثلا (أنظر ورقة الوثيقة: أمر المهمة)
4- تحديد نطاق المهمة			
أمثلة: - خطوات العملية - تحديد الموقع الجغرافي - عملية فرعية - المكونات (الإجراءات ، الجهات الفاعلة...) - الفترة (1 سنة ، 6 أشهر...) يمكن تحديد النطاق من خلال التزام قانوني أو من خلال المتطلبات التنظيمية، ومن الممكن أيضا تحديد ما هو مستبعد من النطاق صراحة	العملاء مسؤول التدقيق الداخلي*	- مقابلات - فحص وثائق	أي إجراء يدوي أو آلي يتم تنفيذه من إعداد طلب الشراء حتى استلام المنتجات أو الخدمات. (أ) العمليات المنفذة خلال الاثني عشر شهراً الماضية. (ب) المعاملات التي نفذتها المؤسسات. (أنظر ورقة الوثيقة: أمر المهمة)
5- تحديد منجزات المهمة			
أمثلة على المحتوى: الأخطاء المحاسبية والمالية، قصور الضبط، معوقات تحقيق الأهداف الموضوعية، معوقات كفاءة العمليات، عدم المطابقة. أمثلة على أشكال الاتصالات: تقرير تدقيق كامل، الملخصات، تقارير محددة، تقارير سرية أمثلة على أشكال ومستلمي الاتصالات: توزيع واسع، متلقون محددون، المستلمون الخارجيون	العملاء مسؤول التدقيق الداخلي*		المحتوى: أي نوع من الخلل لوحظ أثناء مهمة التدقيق النموذج والمستلمون: تقرير تدقيق كامل مخصص لجميع عملاء التدقيق (أنظر ورقة الوثيقة: أمر المهمة)

* اعتمادا على تنظيم وحجم قسم التدقيق الداخلي، قد يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بتفويض هذه المسؤولية إلى مشرف أو رئيس أو مدير المهمة.

الملاحق

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة الثالثة: تحليل العمليات وأهدافها

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1- فهم أهداف المجال الخاضع للتدقيق			
فهم أهداف المجال الخاضع للتدقيق: - يتطلب معرفة انحراف أهداف المنظمة في المجال الخاضع للتدقيق ويتم من خلال استخدام تصنيف، مثل التصنيف الذي اقترحه COSO II - التشغيل (الفعالية والكفاءة) - مصداقية المعلومات - استراتيجي - امتثال أو المطابقة.	المدققون	- فحص وثائق - مقابلات (أنظر بطاقات الأدوات)	- الأهداف التشغيلية : شراء المنتجات التي تلي معايير الجودة الخاصة بالمنظمة بأقل تكلفة - أهداف مصداقية المعلومات : معرفة معايير جودة المنتجات في الوقت المناسب - الأهداف الإستراتيجية : شراء المنتجات التي تسمح للمنظمة بأداء رسالتها - أهداف الامتثال : الشراء وفقًا لسياسة المنظمة
2- تحديد العمليات وأهدافها			
أمثلة على تصنيف العملية: - توجيه، -دعائم، -إجاز، -قياس أمثلة على تصنيف الأهداف التفصيلية - التشغيل (الفعالية والكفاءة) - مصداقية المعلومات - استراتيجي - امتثال أو المطابقة.	المدققون	- فحص وثائق - مقابلات (انظر بطاقات الأدوات)	- أعداد دفاتر الشروط - إطلاق إجراءات الدعوة لتقديم العروض - وضع الموردين في المنافسة - اختيار الموردين - إقامة علاقة تعاقدية مع الموردين - إصدار الأوامر.
3- جمع معلومات العملية			
أمثلة على مصادر المعلومات: تقارير النشاط، السياسات والمبادئ التوجيهية، كتيبات الإجراءات، الهياكل التنظيمية، تفويضات الصلاحيات، وصف الوظيفة، رسم خرائط العمليات الكلية والعمليات التفصيلية، وصف المهام، عقود التعاقد الخارجي، اللوائح الداخلية والخارجية، البيانات العددية عند مدخلات ومخرجات العمليات، تقارير المراجعة السابقة (خارجية، داخلية)	المدققون	- مراجعة ملف - نهج العملية - شبكة تحليل المهام - اختبار تحول / مسار - المقابلات - الإجراءات التحليلية - أدوات وأساليب التدقيق بمساعدة الكمبيوتر CAATTs - مخططات التدفق / مخطط التدفق - وصف سردي (أنظر ورقة الأدوات)	- دليل إجراءات اختيار الموردين - الهيكل التنظيمي لقسم المشتريات - التوصيفات الوظيفية لمدير المشتريات والمشتريين - عقود مع الموردين - التنظيم فيما يخص الدعوة للعروض - الميزانية التقديرية والمستهلكة للخدمات التي يطلبها قسم المشتريات - نسبة(%) من المنتجات مرفوضة

الملاحق

4-تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية			
يمكن أن تتعلق المؤشرات بالتكلفة والجودة والمواعيد النهائية والامتثال.	المدققون	- فحص وثائق - مقابلات (أنظر بطاقات الأدوات)	-تكلفة رسم المواصفات -رضاء العملاء الداخليين لقسم المشتريات -زمن معالجة طلبات الشراء
يجب أن يكون مؤشر الأداء: ذو صلة وثيقة، قابل للقياس، متوفر، يتماشى مع الأهداف، مفهوم من قبل الفاعلين في العملية يجب تحديد الفجوة المقبولة بين الأداء المتوقع والأداء الفعلي. (الأداء هو تحقيق جميع الأهداف، بما في ذلك أهداف الامتثال).			

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة الرابعة: تحديد وتقييم المخاطر

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1-تحديد الأحداث			
طبيعة الأحداث: -أحداث داخلية -أحداث خارجية -حوادث -أخطاء -احتيال -قصور الإنسان -أعطال فنية -ظواهر اقتصادية -ظاهرة طبيعية	المدققون الهيئة المدققة	- فحص وثائق - مقابلات - العصف الذهني -نُهج العملية (أنظر بطاقات الأدوات) - مقارنة لاحقة (الحوادث "الأساسية")	-خطأ في صياغة المواصفات - فشل نظام الكمبيوتر لإدارة المورد -خطأ في معالجة طلب الشراء -إنشاء مورد وهمي -التواطؤ بين المشتري والمورد -تسجيل طلب شراء وهمي... إلخ
2-تقييم المخاطر			
أمثلة على تصنيف العملية: - توجيه، -دعائم، -النجاز، -قياس أمثلة على تصنيف الأهداف التفصيلية: - التشغيل (الفعالية والكفاءة) - مصداقية المعلومات -استراتيجي -امتثال أو المطابقة.	المدققون الهيئة المدققة	- تحديد أولويات المخاطر (أنظر بطاقات الأدوات)	المخاطرة 1 -الحادث : تأخر شراء مواد أولية -الأثر : تأخير ليوم واحد في تكلفة الإنتاج ... دج -السبب : كود المنتج غير قابل للقراءة عند طلب الشراء
3-فهم مدى تحمل المخاطر في المجال المدقق			
سيساعد فهم مدى تحمل المخاطر في تحديد الأهداف الرئيسية في المجال المدقق.	المدققون الهيئة المدققة	- تحديد أولويات المخاطر - مقابلات (أنظر بطاقات الأدوات)	إدارة المشتريات -تأخير يوم واحد من الإنتاج محسوبًا بـ ... دج مقبول - الهدف المرتبط به ليس هدفًا رئيسي - -تكلفة إلغاء دفعة الإنتاج ليست بـ... دج مقبول -الهدف المرتبط به هدف رئيسي-

الملاحق

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة الخامسة: تحديد أهداف التدقيق الداخلي

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1-تحديد مفاتيح نظام الرقابة الداخلية للاختبار			
قد لا يتم اختبار عناصر نظام الرقابة الداخلية الرئيسية في الحالات التالية: -وجود مستوى أعلى من نظام الرقابة الداخلية (الكيان مقابل النشاط أو المشرفين مقابل المديرين) -وجود ضوابط أخرى تغطي المخاطر بشكل كامل -تكييف تصميم جهاز نظام الرقابة الداخلية -الفترة التي يتم خلالها تنفيذ الرقابة تتعارض مع الجدول الزمني للمهمة - التغييرات في تنظيم العملية التي لها تأثير على نظام الرقابة الداخلية، وفي جميع الحالات الأخرى، يجب اختبار الضوابط الرئيسية.	المدققون	- مرجعية التدقيق (أنظر بطاقات الأدوات)	
2-التعبير عن أهداف التدقيق			
التعبير عن أهداف التدقيق لكل من الضوابط المختارة "ضمان فعالية وكفاءة الرقابة"	المدققون	-فحص وثائق التبادلات داخل مصلحة التدقيق الداخلي - التأكد من كفاءة نظام الفصل بين المهام بين المشتريين المختلفين - تقييم فعالية وكفاءة الضوابط المطبقة كتطبيق تكنولوجيا إدارة المشتريات	إدارة المشتريات
3- مطابقة أهداف أمر بالمهمة مع أهداف التدقيق			
الحالة الأولى: تغطي أهداف المراجعة بالضبط أهداف أمر المهمة. الحالة الثانية: أهداف التدقيق أوسع من أهداف أمر المهمة بسبب عمل المدققين، مما قد يؤدي إلى صياغة تعديل لأمر المهمة. الحالة الثالثة: أهداف التدقيق لا تغطي أهداف أمر المهمة -الاستبعاد مبررًا بالعمل الذي قام به المدققون بالفعل، وسيتم ذكر هذا الاستبعاد وأسبابه في تقرير المراجعة. - النسيان الذي يقود المدققين إلى العودة إلى العمل الذي قاموا به بالفعل	المدققون	-فحص وثائق التبادلات داخل مصلحة التدقيق الداخلي	

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة السادسة: إعداد برنامج العمل

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1- لكل هدف من أهداف التدقيق، حدد أسلوب (أساليب) التدقيق المناسبة			
إن تحديد تقنيات التدقيق يعني تحديد طبيعة الاختبارات بحيث يتم الحصول على أدلة كافية وذات صلة وموثوق بها فيما يتعلق بأهداف التدقيق المختارة.	المدققون	-الاستبيانات -المقابلات -ملاحظات -الفحوصات الوثائقية والمادية -الإجراءات التحليلية -مسار التدقيق	أنظر بطاقة الأدوات المقابلة.

الملاحق

		-التأكيد / التعميم -أخذ العينات - أدوات وأساليب التدقيق بمساعدة الكمبيوتر - - CAATTs (أنظر بطاقات الأدوات)	
2- تحديد إجراء (إجراءات) التدقيق لتحقيق كل هدف من أهداف التدقيق			
إن تحديد إجراءات التدقيق يعني تحديد نطاق الاختبارات والجدول الزمني للاختبارات بحيث يتم الحصول على أدلة كافية وذات صلة وموثوق بها فيما يتعلق بأهداف التدقيق المختارة.	المدققون	-الاستبيانات -المقابلات -ملاحظات -الفحوصات الوثائقية والمادية -الإجراءات التحليلية -مسار التدقيق -التأكيد / التعميم -أخذ العينات - أدوات وأساليب التدقيق بمساعدة الكمبيوتر - - CAATTs (أنظر بطاقات الأدوات)	أنظر بطاقة الأدوات المقابلة.

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة السابعة: ضبط الميزانية وتخصيص الموارد

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1-تقدير الموارد اللازمة			
أمثلة من الأسئلة لطرحها: - كم عدد المدققين الذين نحتاجهم؟ - ما المهارات والخبرات التي نحتاجها؟ إن تقدير الموارد اللازمة لتنفيذ اختبارات التدقيق يجب أن تراعي: - طبيعة المهمة وتعقيدها والقيود الزمنية ؛ - الوقت ونفقات السفر وتكاليف تكنولوجيا المعلومات والولائم المتنوعة ... ؛ - أن تكون واقعية. يمكن أن تؤخذ الأحداث غير المتوقعة في الاعتبار عند تقدير الموارد.	مسؤول التدقيق الداخلي المشرف		أنظر بطاقة الوثيقة: برنامج العمل
2- تحديد الموارد المتاحة			
أمثلة من الأسئلة لطرحها: - من في قسم التدقيق الداخلي يمتلك المهارات والخبرة اللازمة ومن هو المتاح؟ - إذا كانت بعض المهارات الضرورية غير متوفرة في قسم التدقيق، فكيف (تدريب المدققين، استخدام موفري الخدمات الخارجيين) وبأي تكلفة يمكن اكتسابها؟	مسؤول التدقيق الداخلي المشرف		أنظر بطاقة الوثيقة: برنامج العمل
3- تخصيص الموارد			

الملاحق

يتم توزيع العمل الذي سيتم تنفيذه حسب المهارات والتوافر. يجب أن تأخذ المهمة أيضاً في الحسبان توافر الأشخاص الرئيسيين في المجال الخاضع للتدقيق.	مسؤول التدقيق الداخلي المشرف	أنظر بطاقة الوثيقة: برنامج العمل

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة الثامنة: تقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1-تحديد أجهزة نظام الرقابة الداخلية الرئيسية: بيئة نظام الرقابة الداخلية			
الضوابط الرئيسية هي الضوابط التي تهدف إلى السيطرة على المخاطر غير المقبولة وتحقيق الأهداف الرئيسية. تتكون بيئة نظام الرقابة الداخلية التي وصفها COSO من العناصر التالية: -أخلاق مهنية -أسلوب الإدارة -التنظيم -توزيع الصلاحيات والمسؤوليات - الموارد البشرية	المدققون الهيئة المدققة: مسؤولي المجال المدقق	- فحص وثائق - مقابلات - تحديد أولويات المخاطر - مرجعية التدقيق (أنظر بطاقات الأدوات)	إدارة المشتريات -توقيع جميع الموظفين في قسم المشتريات على مدونة أخلاقيات المنظمة -المشترون لديهم القدرة على إصدار أوامر تصل إلى... دج -يحضر المشترون التدريب بانتظام -يشارك رئيس قسم المشتريات بانتظام في لجنة الإدارة -يجتمع رئيس قسم المشتريات بانتظام مع المشتريين لإبلاغهم بتعليماته واستلامها ردود الفعل منهم
2-تحديد أجهزة نظام الرقابة الداخلية الرئيسية: أنشطة نظام الرقابة الداخلية			
تصنيف أجهزة نظام الرقابة الداخلية الرئيسية: - إجراءات -الموافقة / التفويض -العمليات الحسابية -وثائق -المصادقات -عمليات التحقق -فصل المهام غير المتوافقة - الرقابة -ضوابط التطبيق -سجل تدقيق - قد تندرج أجهزة نظام الرقابة الداخلية هذه ضمن: - الضوابط الوقائية -ضوابط المباحث -الضوابط التصحيحية	المدققون الهيئة المدققة	- فحص وثائق - مقابلات - تحديد أولويات المخاطر - مرجعية التدقيق (أنظر بطاقات الأدوات)	إدارة المشتريات -التحقق من أن طلبات الشراء تحمل التوقعات المنصوص عليها في الإجراء -التحقق من أن مبلغ طلب الشراء يقع ضمن الحدود المصرح بها للمصدر -نظام الرقابة الداخلية في أنه لا يمكن إصدار الأمر إلا للمورد معتمد -لا يمكن للمشتري الذي أضاف مورداً إلى قائمة الموردين المعتمدين إصدار أوامر لهذا المورد -التحقق من جودة المعلومات المقدمة في طلبات الشراء
3-ربط الضوابط الرئيسية بالمخاطر			
	المدققون الهيئة المدققة	- فحص وثائق - مقابلات	إدارة المشتريات -الهدف : شراء المواد الخام في الوقت

الملاحق

المحدد - المخاطر : التأخير في شراء المواد الخام / التأخير في الإنتاج / كود المنتج غير مقروء - الضوابط : التحقق من وجود كود المنتج	- مخططات انسيابية / مخطط التدفقات - تحديد أولويات المخاطر - مرجعية التدقيق (أنظر بطاقات الأدوات)		
4- تقييم تصميم أجهزة نظام الرقابة الداخلية الرئيسية			
إدارة المشتريات - المخاطر المتحكم فيها : كما هو موضح ، تضمن إجراءات التحقق المنتظم من وجود رمز المنتج معالجة طلبات الشراء في الوقت المناسب - المخاطر غير المتحكم فيها : التحقق من حدود المبلغ للمشتري ليس منهجياً - المخاطر المتحكم فيها: تم التوقيع على مدونة الأخلاقيات من قبل جميع المشتريين - بيئة التحكم	- فحص وثائق - مقابلات - تحديد أولويات المخاطر - مرجعية التدقيق (أنظر بطاقات الأدوات)	المدققون الهيئة المدققة	سيتم إجراء هذا التقييم من خلال مقارنة إطار الرقابة الحالي والملائم (COSO ، الإطار المرجعي (AMF ، COBIT ،... إلخ).

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة التاسعة: المصادقة على مرجعية التدقيق

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1- نشر مرجعية التدقيق			
	المدققون		
2- فحص مرجعية التدقيق			
	المدققون	مسؤولي مجال التدقيق	قد تتطلب هذه الخطوة تنظيم اجتماع واحد أو أكثر مع المدققين. تتكون العملية من الفحص مع المدققين لتقسيم النشاط إلى عمليات، ورسم خرائط للمخاطر المتعلقة بالعمليات المدروسة وأخيراً نظام التحكم المطبق. تستند هذه الخطوة إلى المحتويات (مخططات التدفق، وأوراق العمل، وشبكات تحليل المخاطر) التي تم إنتاجها أثناء الخطوات من الخطوة الثالثة إلى الخامسة.
3- إضفاء الطابع الرسمي على المصادقة على مرجعية التدقيق			
	مسؤولي مجال التدقيق	بطاقة متابعة المهمة (أنظر بطاقات الأدوات)	يسجل هذا الشكل الرسمي اعتراف المدققين بالإطار المرجعي الذي ستستند إليه المهمة.

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة العاشرة: المصادقة على تنظيم المهمة

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1- المصادقة أو تفعيل تنظيم المهمة			
المصادقة على صحة تنظيم المهمة يعني المصادقة على: - أن إجراءات التدقيق ستحقق أهداف التدقيق	مسؤول التدقيق الداخلي	بطاقة متابعة المهمة	أنظر بطاقة الأدوات: بطاقة

الملاحق

متابعة المهمة			- أن تتمتع الموارد المخصصة لأعمال التدقيق بالمهارات المطلوبة - أن الجدول المؤقت ملائم وواقعي (بالمقارنة مع قيود إدارة التدقيق الداخلي والمجال الذي تم تدقيقه) يشكل هذا التحقق "الضوء الأخضر" الممنوح لفريق التدقيق لبدء العمل في الميدان.

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة الحادية عشرة: عقد اجتماع بدء مرحلة التنفيذ (الجلسة الافتتاحية)

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1- تقديم المدققين			
- المشرف - رئيس المهمة - مدير المهمة - مدقق خبير - مستشار خارجي	المدققون	- اجتماع في مكتب	- المدقق 1 له دور إشرافي، وسيكون المحاور المميز لك طوال المهمة. - المدقق 2 خبير في تكنولوجيا المعلومات وسيتم استدعاؤه أثناء تقييم نظام إدارة مشتريات تكنولوجيا المعلومات.
2- عرض أهداف ونطاق المهمة			
تعليق شفوي على أمر المهمة.	مسؤول التدقيق الداخلي المدققون	- عرض شفهي و / أو مرئي	- العملية : دعوات المناقصات، اختيار الموردين، الطلبات - المنطقة الجغرافية، ...
3- عرض منهجية تنفيذ المهمة			
يهدف هذا العرض إلى : - السماح للمدققين بمعرفة دورهم في عملية التدقيق - تحديد ما يحق لهم توقعه خلال كل الخطوات - شرح للمدققين الروابط بين تحليل المخاطر والأهداف برنامج التدقيق والعمل - تعزيز التبادلات حول : - شروط التعاون بين المدققين والهيئة المدققة. - مراحل مختلفة من التحقق.	مسؤول التدقيق الداخلي المدققون	- عرض شفهي و / أو مرئي	- تركزت مرحلة التخطيط للمهمة على تحليل مخاطر إدارة المشتريات . تم إجراء تحليل المخاطر هذا بالتعاون مع مدير المشتريات والمتعاونين معه. - تم استنتاج أهداف التدقيق وبرنامج عمل المهمة من تحليل المخاطر هذا، وستهدف مرحلة تنفيذ المهمة إلى اختبار الضوابط الموضوعية داخل إدارة المشتريات للتحكم في أهمها. - سيتم التحقق من صحة نتائج هذه الاختبارات . - إذا كشفت نتائج هذه الاختبارات عن وجود خلل ، يجب تنفيذ الإجراءات التصحيحية سيكون موضوع توصيات يتم وضعها بشكل مشترك من قبل المدققين والهيئة المدققة.

الملاحق

4- عرض أهداف التدقيق			
عرض مرجعية التدقيق المصادق عليها ورسم خرائط للمخاطر والأسباب التي دفعت المدققين إلى اختيار ضوابط معينة للتقييم. عرض إجراءات التدقيق.	المدققون	- عرض شفهي و / أو مرئي	أنظر بطاقات الأدوات: مرجعية التدقيق
5- عرض برنامج العمل			
-الجدول الزمني المؤقت للمهمة. -الجدول الزمني المؤقت لمرحلة الإنجاز. -طرق التعاون الهيئة المدققة /المدققون. -توافر أعضاء الجهات الخاضعة للتدقيق. - المواعيد المقدرة للاجتماعات لصياغة أي توصيات. -الموعد المؤقت للجلسة الختامية. -التاريخ المؤقت لنشر التقرير النهائي.	المدققون الهيئة المدققة	- عرض شفهي و / أو مرئي - التبادلات في المواعيد المؤقتة وتوافر الخاضعين للتدقيق.	أنظر بطاقات المستندات: برنامج العمل. ستتم مرحلة الانتهاء من مهمة التدقيق على إدارة المشتريات من ... إلى ... نود مقابلة اثنين من المشتريين في ... من ... إلى ... ساعة . نود الحصول على حق الوصول للقراءة إلى نظام إدارة المشتريات بالإعلام الآلي. نود الوصول إلى جميع الطلبات للسنة Nوالسنة N-1 وسيعقد الاجتماع الختامي في ... سيتم نشر التقرير النهائي في ...
6- وضع في الاعتبار انشغالات الجهات الخاضعة للتدقيق			
-أي سؤال يتعلق بالموضوعات التي تمت تغطيتها سابقاً. -أي معلومات إضافية مفيدة للجهات الخاضعة للتدقيق	المدققون الهيئة المدققة	- اجتماع في مكتب	كيف تتعامل مع الوثائق السرية؟ كيف ستتدخل مع موردنا؟
7- تقديم ميثاق التدقيق وقسم التدقيق والمدققين			
يهدف هذا العرض إلى تحديد موقع المهمة فيما يتعلق بدور التدقيق الداخلي داخل المنظمة. يجوز في هذه المناسبة توزيع ميثاق التدقيق على المشاركين.	مسؤول التدقيق الداخلي المدققون	عرض مرئي	-توزيع مشروع ميثاق التدقيق. -المدقق 1 له دور إشرافي ، وسيكون المحاور المميز طوال المهمة. - المدقق 2 خبير في تكنولوجيا المعلومات وسيتم استدعاؤه أثناء تقييم نظام إدارة مشتريات تكنولوجيا المعلومات.
8- إنهاء جدول المهمة وتحديد المواعيد الأولى			
سيتناسب الجدول الزمني مع تاريخي البدء والانتهاء المحددين.	مسؤول التدقيق الداخلي المدققون الهيئة المدققة	بطاقة متابعة المهمة (أنظر بطاقات الأدوات)	ستتم مهمة إدارة المشتريات من ... إلى ... ستبدأ المرحلة الميدانية من ... إلى ... نود أن نلتقي ... يوم ... من ... إلى ... ساعة. سيبدأ اختبار التدقيق في ... وسيعقد الاجتماع الختامي في ... سيتم نشر التقرير النهائي في ...
9- الإجابة عن أسئلة المدققين			
الهيئة المدققة		هل من الممكن أن يطلب فريق التدقيق	

الملاحق

معلومات خارج نطاق مسؤولية مدير المشتريات؟	مسؤول التدقيق الداخلي المدققون	

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة الثانية عشرة: جمع المعلومات وتجميع أدلة التدقيق

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1- القيام بإجراء اختبارات التدقيق			
يهدف أداء اختبارات التدقيق إلى تنفيذ الاختبارات المحددة في برنامج العمل . سيكون من الضروري، في هذه المرحلة، ضمان الجودة (الملائمة والموثوقة والكافية) للأدلة التي تم جمعها.	المدققون	-الاستبيانات - المقابلات -الملاحظات -الفحوصات -الإجراءات التحليلية -مسار المراجعة -التأكيد / التعميم -أخذ العينات - أدوات الإعلام الآلي للتدقيق - CAATs - أدوات وأساليب التدقيق بمساعدة الكمبيوتر - (أنظر بطاقة الأدوات)	-أنظر بطاقات الأدوات المقابلة.
2- توثيق اختبارات التدقيق			
يضمن توثيق اختبارات التدقيق إمكانية التتبع . ستتم الإشارة إلى ورقة المراقبة في كل ورقة اختبار.	المدققون	- بطاقات الاختبار	أنظر بطاقات الوثائق: بطاقة الاختبار.
3- تقييم نتائج اختبارات التدقيق			
ستسمح الأسئلة التالية للمدققين بتقييم قدرة أنظمة الرقابة الداخلية على التحكم في المخاطر أم لا : -هل الرقابة موجودة؟ -هل الرقابة تعمل بشكل صحيح (حسب التصميم) ؟ -هل تتيح الرقابة السيطرة على المخاطر إلى مستوى مقبول؟ -هل الرقابة تسمح للعملية بتحقيق أهدافها؟ -هل تسمح الرقابة للعملية بتحقيق أهدافها مع الاستخدام الأمثل للموارد؟ ستشكل النتائج الموثقة لاختبارات التدقيق أدلة تدقيق.	المدققون الهيئة المدققة	- بطاقات الاختبار	أنظر بطاقات الوثائق: بطاقة الاختبار.
4- استخلاص النتائج			
يتم تحديد نقطة القوة عندما تظهر نتيجة اختبار التدقيق أن عنصر الرقابة : -مصمم بشكل جيد ؛	المدققون الهيئة المدققة	- بطاقات الاختبار	أنظر بطاقات الوثائق: بطاقة الاختبار.

الملاحق

			- يعمل بشكل صحيح (حسب التصميم) ؛ - تمكن من السيطرة على المخاطر الأساسية إلى مستوى مقبول ؛ - تمكن العملية من تحقيق أهدافها. يتم تحديد عطل عندما تظهر نتيجة اختبار التدقيق أن عنصر الرقابة: - غير مصمم بشكل جيد ؛ - لا يعمل بشكل صحيح (حسب التصميم)؛ - لا يجعل من الممكن السيطرة على المخاطر الأساسية إلى مستوى مقبول؛ - لا تسمح للعملية بتحقيق أهدافها.

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة الثالثة عشرة: المصادقة على أدلة التدقيق

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1- المصادقة على أدلة التدقيق			
بمناسبة التحقق من صحة نتائج اختبارات التدقيق، يمكن توجيه المدققين إلى:	المدققون الهيئة المدققة	- بطاقات الاختبار	أنظر بطاقات الوثائق: بطاقة الاختبار.
- التحقق من الجهات الخاضعة للتدقيق من أن المعلومات التي اعتمدوا عليها للاستنتاج ذات طابع مرضي أو غير مرضي لنظام الرقابة موثوقة وذات صلة وكافية،			
- شرح طبيعة الاختبارات للمدققين.			

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة الرابعة عشرة: تحليل الأسباب وإعداد التوصيات

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1- تحليل الأسباب			
من أجل معالجة الخلل بشكل دائم (الفجوة بين النظام المرجعي والوضع الملاحظ داخل مجال التدقيق)، يجب على المدقق تحليل أسباب ذلك بدقة.	المدققون الجهة المدققة	- مخطط السبب / التأثير (انظر بطاقة الأدوات)	أنظر بطاقات الأدوات: مخطط السبب / التأثير.
ستؤثر جودة هذا التحليل للأسباب على جودة التوصيات وبالتالي على تنفيذها الفعال.			
2- إعداد التوصيات			
التوصية هي التعبير عن مقياس يهدف إلى تعزيز فعالية الرقابة. من الممكن أن توجد عدة حلول (إجراءات تصحيحية) لتصحيح عطل معين.	المدققون الجهة المدققة	عمليات حل المشكلات	
اختيار الإجراء التصحيحي الذي سيكون موضوع التوصية سيتم تحديدها من خلال اعتبارات التكلفة وسرعة التنفيذ وسهولة التحقيق...			
3- توثيق ملاحظات التدقيق			
تتكون ملاحظة التدقيق من العناصر التالية:	المدققون الهيئة المدققة	- بطاقة الملاحظة (أنظر بطاقة الأدوات)	أنظر بطاقات الوثائق: بطاقة الملاحظة.
- حقائق - مرجعية - سبب - نتيجة - استنتاج - توصية (إجراء تصحيحي).			

الملاحق

			جميع الخطوات التي تم تنفيذها مع الجهات الخاضعة للتدقيق، فإن ملاحظات التدقيق، في هذه المرحلة، هي ملاحظات تدقيق مصادق عليها.

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة الخامسة عشرة: إجراء الاجتماع الختامي

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1- التذكير بأهداف المهمة وأهداف التدقيق			
انظر الاجتماع الافتتاحي	المدققون	- العرض الشفوي - وسائط العرض	
2- عرض نقاط القوة			
سيسمح عرض نقاط القوة للهيئة بالاستفادة من أفضل ممارساتها ونشرها.	المدققون	- العرض الشفوي - وسائط العرض	
3- المصادقة على ملاحظات التدقيق			
قد يُطلب من المدققين تقديم الأدلة التي تم جمعها لدعم ملاحظة معينة. مناقشة الإجراءات التصحيحية الواجب تنفيذها: مسودة خطة العمل.	المدققون الهيئة المدققة	- العرض الشفوي - وسائط العرض	
4- عرض أشكال متابعة المهمة			
- تحديد موعد نهائي لنشر خطة العمل من قبل المدققين. - التذكير بأساليب إعداد التقرير ونشره. - عرض إجراءات مراقبة تنفيذ الإجراءات التصحيحية	المدققون	- العرض الشفوي - وسائط العرض	

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة السادسة عشرة: وضع الصيغة النهائية لخطة العمل

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1- تخصيص وتحديد الموارد والمسؤوليات اللازمة لتنفيذ خطة العمل			
يجب تقييم الوسائل الضرورية لتنفيذ كل توصية. يجب تسمية الشخص المسؤول عن كل إجراء تصحيحي. يتم ضمان التنفيذ الفعال للإجراءات التصحيحية من خلال التخصيص الصارم للموارد والمسؤوليات	مسؤولو ميدان التدقيق مسؤولو ميادين التدقيق المعنيين بالإجراءات التصحيحية.	- الميزانية	
2- وضع الجدول الزمني لتنفيذ خطة العمل			
يجب تحديد تاريخ استحقاق لكل إجراء تصحيحي. يجب أن يأخذ الجدول الزمني لتنفيذ خطة العمل في الاعتبار أهمية المخاطر التي يجب السيطرة عليها وبالتالي الحاجة الملحة إلى تحسين السيطرة عليها. إن تطور حالة التقدم في إجراءات التطور سيؤدي إلى تحديث دوري لخطة العمل. يجب إبلاغ خطة العمل المحدثة للتدقيق الداخلي.	مسؤولو ميدان التدقيق مسؤولو ميادين التدقيق المعنيين بالإجراءات التصحيحية.	- خطة العمل	

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة السابعة عشرة: تحرير التقرير

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1- تحرير التقرير			
سيعتمد مستوى تفاصيل الأنواع المختلفة للاتصالات لنتائج مهمة التدقيق على المستوى الهرمي للمستلمين.	مدققون رئيس التدقيق		أنظر بطاقة الوثيقة: تقرير التدقيق

الملاحق

			يجب أن يحتوي تقرير التدقيق المفصل، الذي يلفت انتباه المدققين، على المعلومات التالية على الأقل: - هدف المهمة - نطاق المهمة (الأنشطة المدققة ، الفترة ، إلخ) - النتائج (ملاحظات ، استنتاجات ، توصيات ، خطة عمل). إذا تم قبول الخطر، قد لا تكون الملاحظة موضوع خطة عمل. قد يحتوي ملخص لعناية الإدارة العليا على المعلومات التالية: - نتائج مهمة التدقيق لها تأثير على المنظمة بأكملها - رأي عام ، إيجابي وسلبي ، حول قدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على السيطرة على المخاطر الكبرى. يمكن تضمين هذا الملخص في تقرير التدقيق أو أن يكون موضوع ملاحظة منفصلة.

جدول يوضح بالتفصيل كيفية وضع التشغيل للخطوة الثامنة عشرة: المصادقة على التقرير

المرحلة الفرعية/الدليل	الفاعلين	الأدوات	أمثلة تطبيقية
1-المصادقة على التقرير			
عند المصادقة على تقرير التدقيق، يجب على مسؤول التدقيق الداخلي التأكد من أن التقرير : -مضبوط ، -هادف، -واضح ، -مختصر، -بناء. إذا تم تحديد أخطاء من طرف مسؤول التدقيق الداخلي في تقرير التدقيق المصادق عليه ونشره، يجب على مسؤول التدقيق الداخلي إصدار تقرير مصحح إلى جميع المستلمين الأوائل.	مسؤول التدقيق الداخلي	-بطاقة متابعة المهمة (أنظر بطاقة الوثيقة)	

الملحق (2): أهم الوثائق المستخدمة في عملية التدقيق الداخلي نموذج مقترح لرسالة مهمة تدقيق داخلي

مدير المؤسسة

إلى السيد(السادة): (مسؤول.....)

الموضوع: التدقيق الداخلي ل.....

سيدي،

طبقاً للمخطط السنوي المصادق عليه من طرف ولجنة التدقيق، أود أن أبلغكم بأن قسم التدقيق الداخلي سيقوم بمهمة تدقيق ل.....

هذه المهمة تمتد من إلى، وتهدف إلى تقييم المخاطر المتعلقة بالعمليات وأنظمة المعلومات ل..... ومدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية، للسنوات الثلاثة (...../...../.....). سيغطي التقييم الجوانب التالية: موثوقية المعلومات المالية والتشغيلية؛ كفاءة العمليات؛ الامتثال للقوانين واللوائح والعقود. تحت مسؤوليتي، وتحت إشراف السيد:, تلعب أنت وأعضاء قسمك دوراً رئيسياً في التحسين المستمر لأنشطتنا.

في هذا الصدد، سيتم وضع الحلول الواقعية التي تجعل من الممكن التعامل مع أي اختلالات نوصي بتوجيه اقتراحات بالشراكة مع أعضاء قسمك لمعالجتها.

في نهاية هذا التقييم، سيقوم المدقق بكتابة تقرير مفصل فيه نقاط القوة والاختلالات في بالإضافة إلى خطة العمل التي ستعدونها لتصحيح هذه الأخيرة، وسيتم إرسال التقرير إلى سيادتكم، الذي يهدف إلى تلخيص توصيات التحكم في المخاطر المتعلقة ب.....

الشروع في هذه المهمة سيكون محل اجتماع افتتاحي سيسمح لنا بتجسيد البداية الرسمية للمهمة وشرح محتواها وطرائقها في انتظار ذلك، نشكركم لتعاونكم ونرجو منكم سيدي قبول تحياتنا الخالصة.

مدير المؤسسة..... في:

الملاحق

برنامج عمل لمهمة تدقيق داخلي

الموارد	إجراءات التدقيق	اختبار التدقيق	هدف التدقيق
المدقق: من/..../.. إلى/..../.. المقر: قسم المشتريات.	-اختيار عينة كبيرة من الفواتير المدفوعة للموردين. -التحقق من وجود الموردين المدفوعين في قائمة الموردين المعتمدين. -استقراء نتائج التحقق لجميع الموردين المدفوعين.	إ-هـ 2.1 التوفيق بين الموردين الذين تم دفع الفواتير لهم وتلك الواردة في قائمة الموردين المعتمدين.	هـ 2.1 تأكد من أن جميع الموردين الذين تم الدفع لهم قد تمت الموافقة عليهم من قبل مدير المشتريات في المنظمة .
المدقق: من/..../.. إلى/..../.. المقر: الإدارات التشغيلية.	-اختيار عينة كبيرة من المستندات التي يتم من خلالها بدء عمليات الشراء فيما يتعلق بمجموعة طلبات الشراء . -التحقق من توقيع المديرين التنفيذيين الذين صادقوا على المشتريات. -استقراء نتائج الفحص لجميع مشتريات المنظمة .	إ-هـ 2.2 مراجعة المستندات التي يتم بدء عمليات الشراء منها.	هـ 2.2 تأكد من أن جميع المشتريات قد تم التحقق منها بشكل صحيح من قبل المديرين التنفيذيين .
المدقق: من/..../.. إلى/..../.. المقر: مستودع المخازن.	-مراقبة ممارسات أمناء المخازن وقت استلام البضائع . -اختيار عينة كبيرة من قسائم الاستلام . اختيار مذكرات التسليم وحركات المخزون المقابلة . -التوفيق بين كميات قسائم الاستلام وكميات قسائم التسليم وحركات المخزون. -استقراء نتائج الفحص لجميع مشتريات المنظمة .	إ-هـ 2.3أ مراقبة استلام البضائع. إ-هـ 2.3ب تسوية إيصالات التسليم وإيصالات الاستلام وإدخالات حركة المخزون.	هـ 2.3 تأكد من أن عند استلام البضاعة محسوب جيدا .

هناك نموذج آخر مقترح لبرنامج عمل لمهمة تدقيق داخلي يتضمن ما يلي:

النشاطات	الأهداف	المخاطر	الإجراءات المتخذة لتحقيق الهدف	كيف؟ الاجراءات والأنشطة الواجب اتخاذها	من؟ تحديد المهام والمسؤولية	متى؟ زمن تحقيق الأهداف

الملاحق

نموذج بطاقة اختبار

هدف التدقيق هـ 1.1		
-التأكد من أن عملية "دفع الفواتير للموردين" المنفذة داخل الهيئة الخاضعة للتدقيق تتوافق مع عملية "دفع الفواتير للموردين" الموضحة في الإجراء. P2010FFA1.8		
المدقق الداخلي	التاريخ	
.....	/.../..	
مصدر المعلومات		
-المدير المالي:		
- الإجراء الذي يصف عملية "دفع الفواتير للموردين" P2010FFA1.8 -		
اختبارات المراجعة إـ 1.1		
-مقابلة مع المدير المالي.		
- إنتاج مخطط انسيابي بناءً على وصفه لعملية "دفع الفواتير للموردين" ؛ أنظر الوثائق المرفقة		
-فحص الإجراء الذي يصف عملية "دفع الفواتير للموردين" ، ولا سيما المخطط الانسيابي ؛		
-مقارنة بين مخطط التدفق الخاص بالإجراء ومخطط التدفق المفصل.		
نتائج اختبار التدقيق		
-هناك تناقضات بين العملية التي وصفها المدير المالي والعملية الموضحة في الإجراء P2010FFA1.8		
مقابلة المدير المالي	P2010FFA1.8	
5000.00	3000.00	عتبة الموافقة من قبل المديرين التشغيليين
من عقد الخدمة	من إشعار الاستلام	التحقق من صحة فاتورة المورد
من تفاصيل البنك مسجلة لكل مورد	من تفاصيل البنك المذكورة في الفاتورة	وجهة الدفع
شهريًا	أسبوعيًا	بدء الدفع

نموذج بطاقة ملاحظة

المرجعية
يجب أن تأتي المواد الخام التي تدخل ضمن سلسلة الإنتاج من الموردين المعتمدين من قبل مدير المشتريات في المنظمة ومدير الإنتاج .
الحقائق
20٪ من المواد الخام التي تدخل سلسلة الإنتاج لا تأتي من الموردين المعتمدين من قبل المدير مشتريات المنظمة ومدير الإنتاج .
السبب (الأسباب)
من الممكن طلب المواد الخام من الموردين غير المعتمدين من قبل مدير المشتريات في المنظمة ومدير الإنتاج .
الآثار
لا يوجد لدى المنظمة أي ضمان على جودة بعض المواد الخام التي من المحتمل أن تدخل في تصنيع منتجاتها. الموضح بمخطط تتبع الإنتاج، فإن معدل المواد الخام المعيبة له بنسبة 5٪ خلال الأشهر الستة الأولى من العام .
الاستنتاج (الاستنتاجات)
يجب تخزين المواد الخام المعيبة أو إزالتها أو إعادة تدويرها. هذه المهام تحشد فرق الإنتاج لدينا لعمليات التلاعب التي تستغرق وقتاً طويلاً مع عدم وجود قيمة مضافة لعملائنا. يعد تحسين عملية الإنتاج أولوية للإدارة العامة ويجب وضع جميع التدابير التي تجعل من الممكن تحسين فعاليتها وكفاءتها .
توصية (توصيات)
القيام بتطوير فحص آلي للتحقق من وجود مورد في قائمة الموردين المعتمدين في وقت إصدار طلب للمواد الخام.

الملاحق

نموذج بطاقة متابعة مهمة

المصادقة		الإنجاز		تسمية الوثيقة
التاريخ	اللقب	التاريخ	اللقب	
				الأمر أو رسالة المهمة
وثائق يجب انتاجها من طرف المدقق				
				مرجعية الرقابة الداخلية
				أهداف الرقابة
				برنامج العمل
				أدلة التدقيق
				ملاحظات
إضفاء الطابع الرسمي على الاجتماعات مع الجهات الخاضعة للتدقيق				
				الاجتماع الافتتاحي
				اجتماع انطلاق مرحلة الإنجاز
				المصادقة على المرجعية
				المصادقة على الملاحظات
				المصادقة على الأهداف وبرامج العمل من قبل مسؤول التدقيق الداخلي
معايير الجودة للوثائق المنتجة				
مرجعية الرقابة الداخلية				
				هل أهداف الرقابة الداخلية مدرجة؟
				هل هناك تحليل مخاطر مرتبط بهذه الأهداف؟
				هل العواقب المرتبطة بهذه المخاطر محددة كمياً؟
				هل ارتبطت أجهزة الرقابة الداخلية بهذه المخاطر؟
أهداف التدقيق				
				هل تتعلق هذه الأهداف بأجهزة الرقابة الداخلية المذكورة أعلاه؟
				هل تم اختيار هذه الأهداف على أساس النتائج المرتبطة بها إلى جهاز الرقابة الداخلية الذي هدفه هو التحقق من الوجود؟
إجراءات التدقيق				
				هل هذه الإجراءات تفي بفعالية بأهداف التدقيق؟
أدلة التدقيق				
				هل هي كافية؟
				هل هي قاطعة؟
				هل هي ذات صلة؟
الملاحظات				
				هل العواقب المرتبطة بالأعطال كانت محل تقييم؟
				هل تم تحديد الأسباب؟
				هل التوصيات مرتبطة بالأسباب المحددة؟