

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد بوضياف المسيلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
ميدان : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
تخصص : تدقيق ومراقبة التسيير
جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - Msila

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي في العلوم الاقتصادية

تدقيق داخلي كأداة فعالة في تحسين عملية اتخاذ القرار

إشراف الأستاذ :
عفيصة عبد الرحمان

إعداد الطالبة :
شادي خديجة *

لجنة المناقشة :
- محمودي مليك
- سبتي سماعيل
أستاذ محاضر أ رئيسا
أستاذ محاضر أ مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الْحَمْدُ لِلَّهِ الْعَلِيِّمِ الْعَلِيمِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مَالِكِ يَوْمِ الدِّينِ إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ

نَسْتَعِينُ أهدنا الصراط المستقيم

صراط الذي أنعمت عليهم غير

المغضوب عليهم ولا الضالين

سورة الفاتحة

شكر وعرفان

أول مشكور هو الله عز وجل، ثم والداي على كل مجهوداتهم منذ ولادتي إلى هذه اللحظات، أنتم كل شيء أحبكم في الله أشد الحب.

يسرني أن أوجه شكري لكل من نصحني أو أرشدني أو وجهني أو ساهم معي في إعداد هذا البحث بإيصالي للمراجع والمصادر المطلوبة في أي مرحلة من مراحلها، وأشكر على وجه

الخصوص استاذي الفاضل الدكتور **عفيصة عبد الرحمان**

على مساندي وإرشادي بالنصح والتصحيح وعلى اختيار العنوان والموضوع، كما أن شكري موجه لإدارة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف المسيلة .

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى:

إلى التي قلبها ينبض بالحب والحنان وإلى من قاسمني أفراحي

وأحزاني والتي كان لها الفضل في نجاحي

والتي انتظرت هذه اللحظة أكثر مني...

أمي الغالية.

والذي رعاني في طفولتي وقدم كل ما لديه لكي يصنع مني

شخصا طموحا و مثابرا...

أبي العزيز

إلى أفراد عائلتي

إلى أصدقائي الذين لهم مكانة خاصة في قلبي

إلى دفعة السنة الثانية "ماستر"

إلى الطاقم العامل بقسم المالية والمحاسبة

إلى كل من ذكرهم قلبي ونساهم قلبي

قائمة المحتويات:

الصفحة	العنوان
	بسملة
	سورة قرآنية
	شكر وتقدير
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الأشكال والجداول
أ	مقدمة
1	الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي
2	تمهيد
2	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق
2	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه
4	المطلب الثاني: : أنواع التدقيق
8	المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق
9	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
9	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأسباب تطوره

قائمة المحتويات:

11	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي
12	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
15	المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي
15	المطلب الأول: صلاحيات التدقيق الداخلي
15	المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي
19	المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي
23	خلاصة الفصل الأول
24	الفصل الثاني: التدقيق الداخلي ومساهمته في إتخاذ القرار
25	تمهيد
26	المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار
26	المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار وأهميته
27	المطلب الثاني: أنواع القرارات
29	المطلب الثالث: مراحل سير عملية اتخاذ القرار
34	المبحث الثاني: أساسيات إتخاذ القرار
34	المطلب الأول: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار
35	المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار
37	المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه عملية اتخاذ القرار

قائمة المحتويات:

38	المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار
38	المطلب الأول: طبيعة دور التدقيق الداخلي
41	المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار
49	المطلب الثالث: الخدمات والمعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي
51	خلاصة الفصل الثاني

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	التطور التاريخي للتدقيق	3
(2-1)	يبين تطور طبيعة التدقيق الداخلي	11
(1-2)	يوضح تصنيفات القرار	28

قائمة الأشكال:

(1-1)	يمثل أنواع التدقيق	8
(2-1)	يمثل أنواع التدقيق الداخلي	14
(1-2)	يمثل أنواع القرارات في المستويات الإدارية	28
(2-2)	مراحل عملية اتخاذ القرار	33
(3-2)	طبيعة دور التدقيق الداخلي	39
(4-2)	دورة حياة عملية التدقيق	40
(5-2)	نموذج تحليل كثافة (درجة التركيز) التدقيق الداخلي	42
(6-2)	التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة	45
(7-2)	طبيعة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات حسب المستويات الإدارية	47
(8-2)	التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات	48

معلمه

مقدمة:

تشهد المؤسسات الإقتصادية في الوقت الراهن منافسة شديدة جدا نظرا للتسارع التكنولوجي وظاهرة العمولة، وهذا ما يؤثر على أداء المؤسسة واتخاذ القرار فيها، لذا تعمل المؤسسة جاهدة لتحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها لاسيما الإستمرارية والربحية ولبلوغهما يجب متابعة كل التغيرات التي تحدث في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة ومع اشتداد حدة المنافسة وانفصال ملكية رأس المال عن الإدارة وما تتسبب به من تعذر التحكم الجيد لأصحاب رأس المال في إدارة مؤسساتهم، استلزم عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على اتخاذ القرار ومن بين أهم الوسائل التدقيق الداخلي.

يعتبر التدقيق الداخلي من أحد أهم الركائز التي تقوم عليها جملة الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة، حيث تعمل على توظيف أشخاص يتمتعون بالتأهيل العلمي والخبرات العلمية والاستقلالية التامة في طرح آرائهم وإعداد التقارير المختلفة لحلها وإيصالها بشكل مباشر للأطراف المعنية بما يهدف التأكد من مدى دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المطبقة داخل المؤسسة.

تعتبر عملية اتخاذ القرارات المناسبة والرشيده من أصعب المسؤوليات في المؤسسة خاصة الإستراتيجية منها. ولذلك فإن الإقبال على مثل هذه القرارات يحتاج إلى توفير معلومات موثوق منها، وهنا يأتي دور التدقيق الداخلي في المؤسسة كونه المصدر الأساسي الذي يستند إليه أصحاب القرار للحصول على المعلومات المؤكدة خاصة بمختلف المصالح، والتي تستعمل لاحقا في عملية اتخاذ القرار.

وبناء على ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

✓ كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين عملية اتخاذ القرار؟

وللإجابة على هذه الإشكالية فقد قمنا بوضع الأسئلة الفرعية التالية:

✓ ما مفهوم التدقيق الداخلي؟ وما هي أهدافه؟

✓ ما المقصود باتخاذ القرار؟ وما هي مراحله؟

✓ ما هي الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرار؟

✓ ما هي مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار؟

الفرضيات:

وللإمام بحوثيات الموضوع ومحاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة، وضعنا الفرضيات التالية:

✓ للتدقيق الداخلي دور فعال في المؤسسة.

- ✓ يعتمد متخذ القرار على نتائج التدقيق الداخلي.
- ✓ توجد علاقة إيجابية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار.

أهمية البحث:

إن أهمية القرار السليم في المؤسسة الاقتصادية الذي يتيح للمؤسسة تحقيق أهدافها ويضمن إستمراريتها في ظل بيئة تتميز بتعدد المنافسين والتغير المستمر، بالإضافة إلى الدور الفعال الذي يمكن أن يؤديه التدقيق الداخلي في مساعدة المسيرين بالمؤسسة على الوصول إلى القرار المناسب.

أهداف البحث:

- ✓ محاولة الوصول إلى إجابة على الإشكالية المطروحة؛
- ✓ توضيح ماهية التدقيق الداخلي و عملية اتخاذ القرار، وكيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين عملية اتخاذ القرار؛
- ✓ محاولة إبراز أهمية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية باعتباره أداة فعالة؛
- ✓ محاولة إظهار كيفية اتخاذ القرار بالإعتماد على تقارير المدقق الداخلي واقتراحاته.

أسباب إختيار الموضوع:

- ✓ الرغبة الشخصية في دراسة مثل هذه المواضيع.
- ✓ كون الموضوع يدخل في صميم التخصص.
- ✓ أهمية التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرار بالنسبة للمؤسسة.

هيكل الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة ومختلف الأسئلة الفرعية ومدى ثبات أو نفي الفرضيات، قسمنا هذا البحث إلى فصلين، فخصص الفصل الأول إلى تقديم الإطار العام للتدقيق الداخلي، حيث قسم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث المبحث الأول كان عن عموميات حول التدقيق، المبحث الثاني يتحدث عن ماهية التدقيق الداخلي أما المبحث الثالث فتناولنا فيه أساسيات التدقيق الداخلي، أما الفصل الثاني كان تحت عنوان التدقيق الداخلي ومساهمته في اتخاذ القرار، بدوره قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث المبحث الأول ماهية عملية اتخاذ القرار، المبحث الثاني كان عن أساسيات اتخاذ القرار أما المبحث الثالث المعنون ب "أثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار".

الألفصل

الألف

تمهيد

إن التطور الذي شهدته المؤسسة ومختلف المجالات الاقتصادية ونطاق المبادلات التجارية عبر الزمن، الذي أدى بدوره إلى كبر حجم حجمها وتشعب أعمالها ووظائفها مما نتج عنخ فصل الملكية عن التسيير، وذلك حتم عليها تبني ووظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بتطبيق مراقبة أو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بتطبيق مراقبة أو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف إدارة أو المديرية العامة قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والبشرية، والمالية المستعملة وذلك من أجل تحديد الانحرافات والتلاعبات والأخطاء التي نتجت عن كثرة العمليات والمعلومات المتدفقة، ولذلك لا بد من خلية أو قسم أو حتى نصلحة تخصص للتدقيق الداخلي في المؤسسة لتدقيق ومراقبة وتقييم أداء مخلف أقسامها الأخرى والمعلومات والعمليات التي تقوم بها، وهذا ما يمكن أصحاب رأس المال والإدارة العليا من السيطرة والتحكم في مختلف الموارد والأقسام وذلك من أجل تحسين التسيير ومعرفة مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية ودرجة سيطرة الإدارة على أقسامها.

ولدراسة أكثر تفصيل للتدقيق الداخلي، وانطلاقاً مما سبق، سنحاول في هذا الفصل عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

- ✓ المبحث الأول: عموميات حول التدقيق
- ✓ المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
- ✓ المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فضلا عن الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات في اتخاذ قراراتهم وحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة وصائبة ومناسبة في الوقت المناسب يتعين أن يركز على معلومات موثوق منها وصادقة، ولا شك أن التدقيق يلعب دور هام مؤشرا في عملية اتخاذ القرار، ويعتبر المرآة العاكسة لمدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه

أولا : التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة تدقيق "auditing" مشتقة من كلمة يونانية "audire" والتي معناها يدل على استماع أو يستمع¹.

وإن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق².

لقد صاحب تطور التدقيق والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي على حد سواء، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الخامس عشر و السادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المؤسسات الاقتصادية، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك هو المسير في نفس الوقت. غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة التطور، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن التسيير تدريجيا³.

وللتوضيح أكثر موضوع التدقيق نعرض في الجدول التالي التطور التاريخي للتدقيق عبر العصور :

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الأردن، 2007، ص 17، 18.

² رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات-النظري، دار المسيرة، الأردن، 2011، ص 18.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص8.

الجدول رقم (1-1) : التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، الكاتب.	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850.	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900.	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940.	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية الكشوفات المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970.	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990.	الحكومات، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
ابتداء من 1990.	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن

عكنون-الجزائر، 2003، ص 07، 08.

من خلال الجدول (01) نلاحظ التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه، حيث كان الهدف من التدقيق قديماً معاقبة السارق على الاختلاس وحماية الأصول، في حين أصبح الدور الذي يقدمه المدقق هو الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

ثانياً : مفهوم التدقيق

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA التدقيق على أنه عبارة عن "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات - بشكل موضوعي - تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين"⁴.
التدقيق بمعناه المهني يعني "عملية فحص مستندات و دفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فينا إنتقاديًا محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية"⁵.

وعرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، إستناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم"⁶.

وتعريف آخر: "فالتدقيق هو عملية تجميع وتقوم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير، إن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدماً ويجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة شخص في مستقبل محايد"⁷.

-فالتدقيق إذاً: هو فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقاومة التي أنتجت تلك المعلومات"⁸.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

إن الاختلاف بين أنواع التدقيق قد يكون على حسب الزاوية التي ينظر منها من خلالها للتدقيق، فيمكن أن نجد عدة أنواع من خلال عدة زوايا وهي:

أ- من حيث زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق:

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 18.
⁵ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء، الأردن، 2000، ص 07.
⁶ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 10.
⁷ حاتم محمد الشيبيني، أساسيات المراجعة. مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص 15.
⁸ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، الساحة المركزية، 2003، ص 11.

1. **التدقيق الخارجي:** يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم المؤسسة، بشأن الأحداث والتصرفات الاقتصادية، لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي الكشوفات المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة⁹.

2. **التدقيق الداخلي:** هو نشاط تأكيدى إستشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة، التوجيه (التحكم)، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ وبتكلفة معقولة¹⁰.

ب- من حيث زاوية الإلزام القانوني:

1. **التدقيق الإلزامي:** تتم وقفا لإلزام قانوني أي تفرضه التشريعات القانونية فهو إجباري مقرون بعقوبات وجزاءات قانونية للمخالف لمواده، وذلك ضمنا وحماية لحقوق الهيئات والجهات المهتمة بالكشوفات المالية للمؤسسة¹¹.

2. **التدقيق الاختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وإنما تطلبه المؤسسة الاقتصادية وخاصة المؤسسات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص¹².

ج- من حيث زاوية نطاق التدقيق:

1. **التدقيق الكامل:** في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية¹³. ويتعين على المدقق في هذا النوع من التدقيق، تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة الكشوفات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها إختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها إختباراته¹⁴؛

2. **التدقيق الجزئي:** وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة، أو هو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه القيود على نطاق فحص المدقق بأي صورة من الصور وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات¹⁵.

⁹ فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص61.

¹⁰ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص13.

¹¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص34.

¹² حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص17.

¹³ كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص188.

¹⁴ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص11.

¹⁵ حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص17.

د- من حيث زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات¹⁶:

1. **التدقيق التفصيلي (شامل):** ويشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيّدة بانتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في المؤسسات الصغيرة؛

2. **التدقيق الاختباري:** ويشمل اختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على مجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخصي أو الإحصائي، ويتم هذا النوع في المؤسسات الكبيرة نظراً لتعدد وتعقد العمليات مما تتطلب وقت وجهد كبير وتكلفة أكبر.

ه- من حيث زاوية توقيف عملية التدقيق وإجراء الاختبارات¹⁷:

1. **التدقيق النهائي:** يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت، وقيود التسوية قد أجريت والكشوفات المالية قد أعدت؛

2. **التدقيق المستمر:** يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق ومندوبيه بزيارة المؤسسة في فترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات بالإضافة لتدقيق نهائي للكشوفات المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

1) أنواع أخرى للتدقيق:

يقصد بالأنواع الأخرى للتدقيق تلك التي تكون مستقلة أي تختلف فيها مادة التدقيق من نوع إلى آخر وأهمها ما يلي¹⁸:

أ- **التدقيق المالي:** هو قيام المدقق بفحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها؛

ب- **تدقيق العمليات (التدقيق التشغيلي):** هو التدقيق الذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة قصد مساعدة مراكز القرارات في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية؛

ج- **تدقيق الإعلام الآلي:** وهو التدقيق الذي يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر تدقيق الإعلام الآلي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة؛

¹⁶ فلاب ذبيح إلياس، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبانية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص47.

¹⁷ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص31.

¹⁸ صالح حميدانو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبانية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص26، 27.

د- تدقيق الاستراتيجي: يدرس هذا النوع من التدقيق الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي

التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والغامض رغبة في التطور أو البقاء على الأقل؛

ه- تدقيق الجودة: هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالإعتماد على

معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم إنجازها بصفة فعالة وفقا

لمعايير معينة من الجودة؛

و- التدقيق البيئي: عملية فحص تهدف إلى التأكد من الإلتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات

والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الإعتماد عليها. وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا

البيئية الهامة والملائمة¹⁹.

ز- التدقيق الإجتماعي: هو عملية فحص الأداء الاجتماعي وذلك بإجراء تشخيص منتظم لجمع الأدلة

والقرائن والوصول إلى تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة ممثلا في البرامج والأنشطة الاجتماعية بهدف التأكد

من مدى التزام المنظمة بمسئولياتها الاجتماعية ومدى فعالية أدائها لهذه المسؤولية في ضوء مجموعة من المعايير

المعتمدة والمقبولة والملائمة ثم التقرير عن ذلك كله للأطراف المعنية لمساعدتها في إتخاذ قراراتها ورسم

سياساتها²⁰.

س- التدقيق الجبائي: هي قيام التدقيق الجبائي بتشخيص مدى احترام الإلتزامات الجبائية من طرف

المؤسسة، ويمكن اعتبارها الفحص الإنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة تحليل التكاليف الجبائية وتقييم المخاطر

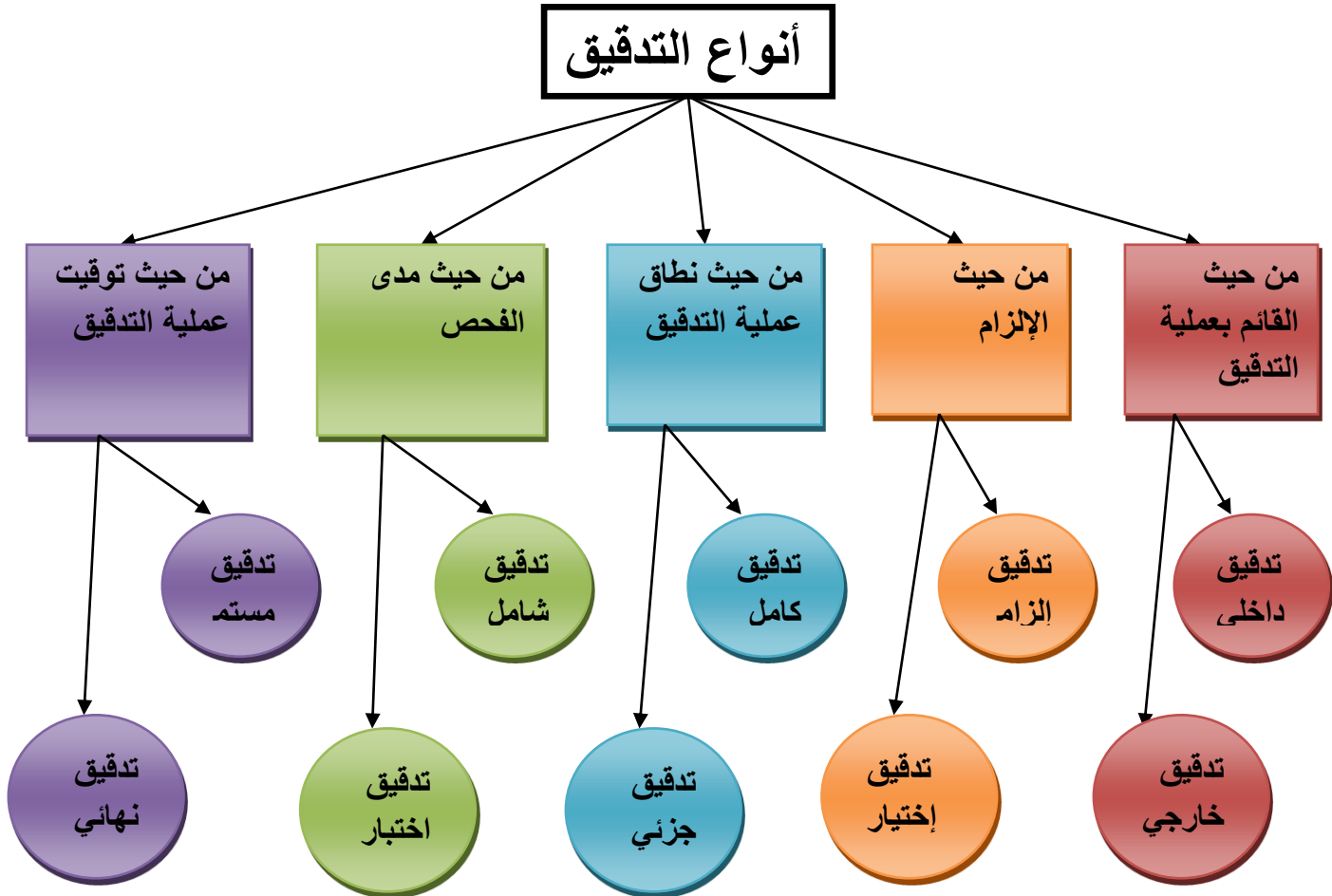
الجبائي لها. فالمدقق الجبائي يقوم بالفحص والمراقبة تكميلا لوظيفة التسيير الجبائي²¹

¹⁹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص530.

²⁰ مراد سكاك، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات-دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 11، 2011، ص211.

²¹ صابر عباسي، أثر التسيير على أداء المالي في المؤسسات الإقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص211.

الشكل (1-1) يمثل أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق

أولاً: حقوق المدقق²²:

- حق طلب أي دفاتر أو مستندات أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة.
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول.
- فحص وتدقيق الحسابات والسجلات وفقاً للقوانين واللوائح.
- الحق في جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة لذلك.

²² زهير حطرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010، ص104.

- الحق في تدقيق باقي أصول المؤسسة وكذلك التحقق من التزاماتها المستحقة.
- الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير وعرضه ومناقشته والرد على الاستفسارات.

ثانيا: واجبات المدقق²³:

- الفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها.
- التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية.
- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والخصوم.
- التأكد من أن الأصول ملكا للمؤسسة.
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة.
- تقديم التوصيات والإقتراحات.

على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلي الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث أن يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في وقتنا الحالي باعتباره وسيلة للحذر، وذلك من أجل محاربة كل من الغش و الإهمال، الأخطاء المهنية و المخلفات، فمن الممكن الإرتكاز عليه في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذا سنقوم بالتطرق في هذا المبحث إلى كل من: مفهوم التدقيق الداخلي وأسباب تطوره، أنواعه، أهدافه وأهميته.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأسباب تطوره

أولا: مفهوم التدقيق الداخلي

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي، حيث عرف بأنه: "نشاط مستقل موضوعي واستشاري، مصمم ليزيد من قيمة الشركة وتحسين عملياتها، إذ يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال منهجية منتظمة ومنضبطة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر وضبط وإدارة وترشيد العمليات"²⁴.

كما عرف المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية (IFACI): "التدقيق الداخلي وظيفة مسؤولة عن تدقيق دوري للوسائل الموجودة تحت تصرف الإدارة و المسييرين على جميع المستويات من أجل إدارة ومراقبة الشركة، هذه

²³ زهير حطرب، مرجع سابق، ص105.

²⁴ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص35.

الوظيفة تؤمن من طرف مصلحة تابعة للإدارة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، و من أهدافها الرئيسية في إطار التدقيق الدوري التحقق من أن الإجراءات تشمل ضمانات كافية، المعلومات صحيحة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة"²⁵.

عرف معهد المدققين الداخليين (IIA): "على أنه نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة المنشأة وتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم و تحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه"²⁶.

عرف الجمع العربي للمحاسبين التدقيق الداخلي بأنه: "وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى"²⁷.

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح أن: التدقيق الداخلي نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة، يهدف إلى تدقيق العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات كأساس لخدمة الإدارة، بالإضافة إلى القيام بالرقابة الإدارية والخاصة بقياس فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة.

ثانيا: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

تعود بداية الإهتمام بالتدقيق الداخلي إلى عام 1941، حيث تم إنشاء معهد للمدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذه الخطوة يمكن إعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التدقيق الداخلي، حيث ساهم مند إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي وإتساع نطاق الإنتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيقي الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدما بهذه المهنة، حيث تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي"²⁸.

وفي عام 1957 تم إدخال تعديلات عليها، حيث في عام 1964 تم إعتداد دليل تعريف التدقيق الداخلي للأعمال والسجلات تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة، وتوسع مجال عمل المدقق الداخلي وكذلك أهدافه، حيث

²⁵لخضر أوصيف، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017، ص159.

²⁶ خلف الله عبد الوردات، مرجع سابق، ص36.

²⁷ محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الأيزو 9001، ملتقى وطني، جامعة أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 11-12 أكتوبر 2010، ص05.

²⁸ أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، بدون طبعة، الإسكندرية، دار الجامعية، 2008، ص13.

لم يقتصر على الأهداف الوقائية فقط بل تعدتها الأهداف بناءة، وبذلك طلبت الإدارة من المدقق الداخلي التقييم وإقتراح الحلول للمشاكل الموجودة وتوجيه العمال وإبداء الأراء، ومتابعة تنفيذ التوجيهات²⁹.

وتعتبر أهم إنجازات معهد التدقيق الداخلي هي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخليين حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة وإقتراح إطار متكامل للمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وفي عام 1997 إنتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراساتها وتم التصديق عليها، وهذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له.

وفي عام 1999 تم إصدار دليل لأخليات مهنة التدقيق الصادرة عن صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي، وتم تعريف نشاط التدقيق الداخلي على أنه نشاط نوعي وإستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية وإقتراح التحسينات اللازمة حتى تصل إلى الدرجة الكافية للإنتاجية³⁰. وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

جدول(1-2): يبين تطور طبيعة التدقيق الداخلي

أوجه المقارنة	تقليديا (1993)	حديثا (2003)
1-الخدمات	الفحص، التقييم	التأكيد الموضوعي، الخدمات الإستشارية
2-الأنشطة	الحماية، القة، الكفاءة، الالتزام	تعظيم قيمة المؤسسة، دعم حوكمة الشركات
3-الأهداف	منع وإكتشاف الأخطاء والتلاعب	إدارة المخاطر المالية والتشغيلية
4-الوسائل	اختبارات إلتزام التحقق	الفحص التحليلي
5-التبعية	الإدارة التنفيذية	لجنة المراجعة
6-التوصيات	الإدارة التنفيذية	المساهمين ومجلس الإدارة الاشرافي
7-الحياذ	التبعية الإدارية	الإستقلال

المصدر: سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويجة، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، جامعة القاهرة، ص14.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي

²⁹ نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، بدون طبعة، الإسكندرية، دار الجامعية، 2006، ص26.

³⁰ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص3.

أولاً: أهداف التدقيق الداخلي

يمكن تلخيص الأهداف في بعض النقاط الأساسية وهي³¹:

- فحص وتقييم ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة؛
- التحقق من مدى إلتزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة؛
- تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى كفاية الحماية والأمن لتلك الأصول؛
- التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الرسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وتقرير مثل هذه المعلومات؛
- تقييم مدى كفاءة وإقتصادية استخدام موارد المنشأة والتقرير عن الإنحرافات عن المعايير العلمية إن وجدت وتحليل وتوصيل ذلك إلى المسؤولين عن إتخاذ القرارات التصحيحية؛
- تقييم نوعية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة؛
- التوصية بالتحسينات التشغيلية.

ثانياً: أهمية التدقيق الداخلي

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة، حيث أصبح لها دورا هاما في المؤسسات وذلك لما أثبتته من ضبط للمخلفات و الإنحرافات عن الأهداف تسعى الأدلة لتحقيقها³².

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونها³³:

- تساعد على تحقيق المؤسسة لأدائها ورحمتها ومنع الخسارة الناجمة عن الغش والتلاعب.
- تساعد في ضمان وجود تقارير سليمة ويمكن الاعتماد عليها.
- اتخاذ قرار سليم وتجنب مخاطر اتخاذ القرار غير السليم والنتائج غير المرغوب فيها.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

يوجد هناك أربع أنواع للتدقيق الداخلي والمتمثلة في:

³¹ وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010، ص12.

³² إبراهيم أحمد سعداني، دور حوكمة الشركة والمراجعة الداخلية في تطوير الاقتصاد الوطني، بدون طبعة، جدة، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، 2008، ص4.

³³ عصام محمد الطويل، مدى فعالية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص32-34.

1. **التدقيق التشغيلي وتدقيق الأداء:** يتضمن التدقيق التشغيلي (الشامل) مراجعة الطرق و الإجراءات التشغيلية للمؤسسة من أجل تحديد كفاءتها وفعاليتها³⁴، في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مقدما و متفق عليها مع الجهات العليا في المؤسسة³⁵.

2. **التدقيق المالي:** إن أحد الأهداف وراء التدقيق المالي هو مساعدة المدققين الخارجين عند قيامهم بالتدقيق المالي التقليدي³⁶، ويقصد به مراجعة العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب وبالاعتماد على التقنيات التالية:

- تحليل الحسابات والنتائج وإستخراج الإنحرافات الموجودة؛
- إختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل: الفواتير؛
- التحقيق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الاجراءات الخاصة بالإستلام، الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابت مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر³⁷.
- في الوقت الذي يكون فيه المدققين غير متأكدين بشكل قطعي ما إذا كانت القوائم المالية صحيحة، فإن التدقيق المالي يمكن أن يقدم تأكيدا معقولا بأن القوائم المالية خالية من التحريف المادي³⁸.

3. **تدقيق تكنولوجيا أو نظم المعلومات:** يقصد بالتدقيق تكنولوجيا(الإلكتروني) أو نظم المعلومات عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط و الرقابة و توثيق أعمال التدقيق "لذا فإن التدقيق الإلكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط و رقابة و توثيق"³⁹.

4. **تدقيق الالتزام (التطابق)**⁴⁰: إن خدمات تدقيق الالتزام تقيس مدى التزام التدقيق ومطابقتها مع بعض المعايير الموضوعية مسبقا. وبعض المجالات التي تحتاج فيها تحديد الالتزام و التي يمكن أن تكون بحاجة إلى مراجعة، وتشمل الآتي:

³⁴ نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، مداخلة بعنوان: **الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، مؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونية، الأردن، 2005، ص4.

³⁵ كمال محمد السعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص23.

³⁶ نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، مرجع سابق، ص4.

³⁷ زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص95.

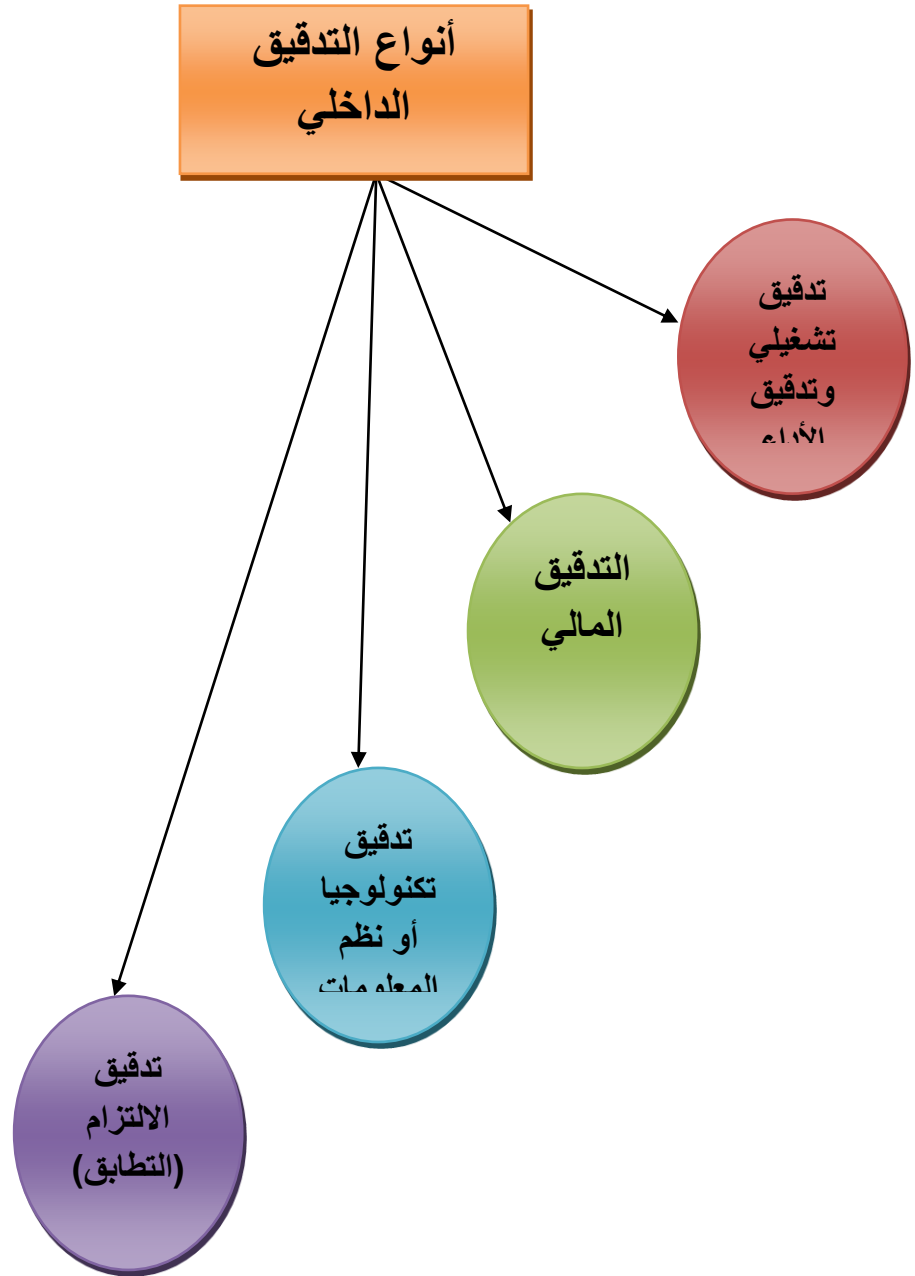
³⁸ نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، مرجع سابق، ص4.

³⁹ طلال حمدونة، علام حمدان، **مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق التكنولوجي) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على ألة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2008، ص926.

⁴⁰ نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، مرجع سابق، ص4.

- تحديد الالتزام بالسياسة أو الإجراءات الموضوعية مسبقا من قبل الإدارة.
- تحديد مدى الالتزام بالقوانين و التشريعات.

الشكل (1-2): يمثل أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبة

المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي

سنتناول في هذا المبحث التزامات و أساسيات التدقيق الداخلي التي تحكمه و المتمثلة في: وصلاحيات المدقق الداخلي، مراحل وأدوات التدقيق الداخلي.

_المطلب الأول: صلاحيات التدقيق الداخلي

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفعالية، ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤوليته وصلاحياته، وفقا لما يقتضي به قواعد ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي. وبما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في " مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن النشاط المؤسسة. وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفعالية فإنه لا بد أن يكون مدير ومدققي قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي⁴¹:

1. الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.
2. تحديد نطاق عمل التدقيق، بما فيها إختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب و التعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيدة، بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.
3. الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقا للفائدة المرجوة من التدقيق الداخلي في المؤسسة.
4. الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي

يستخدم المدقق الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي التوصل إليها، وتتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية⁴²:

- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المدقق الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه؛

⁴¹ عيد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص50.

⁴² محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2007، ص119.

● لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على التدقيق الداخلي بل يمتد استخدامه إلى أطراف عديدة كالمدققين الخارجيين والمستشارين... الخ؛

● يمكن أن يستخدم المدقق أداتين مختلفتين في إطار عملية التدقيق واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم أداة الثانية لتحقيق من النتائج تم التوصل إليها باستخدام الأداة الأولى.
ويمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين: الأدوات الوصفية والأدوات الاستفهامية.

أولاً: الأدوات الوصفية

وفيما يلي سنعرضها بالتفصيل⁴³:

1) **السبر الإحصائي**: هو أداة تسمح انطلاقاً من عينه محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع

محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع.

ويتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:

- **تصور السبر**: يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها، ويقوم ب:

1. تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها.

2. تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.

3. تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول مجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه و الذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

- **إختيار العينة**: نميز بين نوعين من العينات:

1. العينات الإحصائية: ونستخدم في هذه الحالة:

● العينات العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار المفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية وهي توفر احتمالاً متساوياً لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة؛

● طريقة السبر الترتيبي: انطلاقاً من نقطة معينة يتم اختبار المفردات بشكل مرتب مثلاً: 25، 35، 45، 55... الخ؛

2. العينات غير الإحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام:

⁴³ محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 119-122.

● الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتماد على مؤهلاته وخبرته؛

3. استغلال نتائج التدقيق: يتم استغلال نتائج التدقيق بالقيام بنوعين من التحليل:

● تحليل كمي للنتائج: بحيث يتأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة؛

● تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو معتمدة أو لا. وفي النهاية يتخذ المدقق قبول المجتمع أو عدم قبوله؛

2) المقابلة: يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:

- يجب احترام خط السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم؛
- التذكير بمهمة التدقيق وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الإستجواب؛
- يقوم المدقق بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الإستجواب؛
- يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الإستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين؛
- يتفادى المدقق أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم توجيه الإستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر ويجب إعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الإستجواب؛

ثانياً: الأدوات الإستفهامية

ونميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، مخطط التدقيق، فيما يلي سنتطرق لها بالتفصيل⁴⁴:

1) ملاحظة المادية: من الممكن أن يعتمد المدقق فب عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر ب:

- الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات و احترام الأفراد لها؛
- الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية و المستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها وانتقالها؛

⁴⁴ محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص122-125.

● الملاحظة المادية للأصول: تهدف للتحقق من وجود الأصول وتطبق أساساً على المخزون، التثبيتات، السندات، والنقدية؛

● ملاحظة التصرفات: ويتعلق الأمر بتدقيق الإجتماعي أي ملاحظة مدى إحترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل.

2) السرد: تتميز بعض مراحل التدقيق بصعوبة وصفها ويلجأ المدقق إلى السرد لوصف النظام، ويتميز بين نوعين:

● السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق: يكون في بداية مهمة التدقيق ويقوم المدقق بالإستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتدقيق، وتطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق على جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد؛

● سرد يقوم به المدقق: يقوم المدقق بسرد ملاحظته المادية ونتائج الإختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف؛

3) مخطط الوظيفي: يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الإستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في بداية المهمة، ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها، ويسمح هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة الخاصة بوظائف المؤسسة و بتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.

4) جدول تحليل الأعمال: يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة و معالجتها، ويقسم الجدول إلى:

● العمود الأول: يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل ومتسلسل؛

● العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية ويتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية وهي: الأعمال التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي، والمراقبة؛

● الأعمدة الموالية تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية ؛

● العمود الأخير مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة.

5) خرائط التدفق: تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف، و مراكز المسؤولية، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، و هي تقدم نظرة كاملة عن

تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها. وتهدف هذه الخرائط إلى اختيار دقة تطبيق الإجراءات و فعاليتها، و تستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر.

6) قوائم الاستقصاء: وتسمى كذلك قوائم الاستبيان و هي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل مؤسسة، وخاصة العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك... الخ. حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة ومن الأفضل ان تقسم قائمة الأسئلة عدة اجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب: "نعم" أو "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية، وهذا الأسلوب يركز على الأعمال التي تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال. الإجابة عن الاسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل، كامل، فعال، وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية وهي: مرحلة التحضير للمهمة، العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)، مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة).

أولاً: مرحلة التحضير للمهمة

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لهم من تحقيق أهدافها المسطرة و التي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم التدقيقي الداخلي، وفيما يلي سنستعرض مراحل الفرعية لهذه المرحلة⁴⁵:

- الأمر بالمهمة L'ordre de mission: يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من اجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق فالأمر بالمهمة يحدد بالأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا

⁴⁵ لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم إقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004/2003، ص77-79، منشورة.

الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق و الأشخاص أوقسم أوحى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

- خطة التقرب Plan d'approche: بعد حصول إدارة التدقيقي الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الإقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك للاستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة. كما خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول قسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة اولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يكمن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

- جدول القوة والضعف Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes: هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراستهن فهو يشكل نقاط القوة و الضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي. فنقاط القوة و الضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، والإجراءات، والنظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية، صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة. فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف.

- التقرير التوجيهي Le Rapport d'Orientation: يعرف التقرير التوجيهي اسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي وحدوده، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق والمعنيين به. فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقا من جدول القوى والضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكون ممضي من طرف مسؤول أو مشرف التدقيق.

- برنامج التحقق Programme de Vérification: يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق،

التخطيط ومتابعة أعمال المدققين، فهو يعرف أعمال المدققين وذلك لتحقيق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف.

ثانيا: العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى الوصول إلى نتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مراحل فرعية وهي⁴⁶:

- تخطيط عمل التدقيق La Planification dz Travail: يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا ومكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن إعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

- ورقة التغطية La Feuille de Couverture: وهي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

- ورقة إبراز وتحليل المشاكل La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème: ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورق على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة.

ثالثا: مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة):

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى الإدارة العليا أو لطالب خدماتها وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية وهي:

- هيكل التقرير L'ossature du Rapport: يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة⁴⁷.

⁴⁶ لطفي شعباني، مرجع سابق، ص80.

⁴⁷ لطفي شعباني، مرجع سابق، ص81.

- الإجتماع النهائي أو الإقفال: يجتمع المشتركين في الإجتماع الإفتتاحي لمهمة التدقيق، للاستماع إلى نتائج التي تم التوصل إليها، ويجب أن يتبع هذا الإجتماع بخمسة مبادئ أساسية⁴⁸:

- الكتاب المفتوح: لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه والتعليق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات، طرح الشكوك و التأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق؛
- خط الإنتظار: يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على طرف الذي خضع للتدقيق وبالضبط المسؤول المباشر والذي سيتم معه المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الإجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه؛
- الترتيب: يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لها لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقاً من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل والعواقب؛
- مبدأ التدخل الفوري: أي مجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية التي توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق؛
- مبدأ المعرفة المشتركة: يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة ولا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، وتقوم الأطراف المشاركة في الإجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها أوراق غبراو وتحليل المشاكل مدعومة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، ويقدم المدققين التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل؛

- تقرير التدقيق الداخلي Le Rapport d'Audit Interne: يعود تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات والأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية وعدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبه الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق المقبل كل التوصيات، من يقوم بهذا

⁴⁸ محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 117-118.

ومتى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها⁴⁹.

خلاصة الفصل الأول:

ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية بالإضافة إلى الحاجة المتزايدة لتعرف على مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسات الموضوعية من طرف الإدارة العليا وكذا التوجهات المعمولة بها. كل هذا أوجب وجود وظيفة التدقيق الداخلي التي من خلالها يتم فحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وإعطاء الرأي الفني حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، حيث أنها تعتبر وظيفة شاملة ودورية مستقلة داخل المؤسسة، حيث يمكن أن تكون موجودة في صورة مراجعة محاسبية ومالية ومراجعة إدارية تشغيلية والتي تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وتصحيحها في الوقت المناسب. كل هذه العوامل ساعدت على زيادة فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي وذلك من خلال تطبيق جملة من المبادئ والمعايير التي ألزم بها المدقق الداخلي مراعيًا في ذلك قواعد السلوك المهني الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به أثناء قيامه بعملية التدقيق التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخل

⁴⁹ محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 118-119.

الفصل

التفصيل

تمهيد

يعتبر موضوع إتخاذ القرار من أهم العناصر وأكثرها أثارا في حياة الأفراد والمؤسسات والمنظمات والدول، حيث يعد القرار جوهر العملية الإدارية ووسيلتها الأساسية في تحقيق أهداف المؤسسة على مستوى كل القطاعات، وقد حظي القرار باهتمامات استثنائية في المجالات المختلفة للإدارة لأنه يسهم بشكل أساسي في تمكين المؤسسة من مواصلة أنشطتها بكفاءة وفعالية سيما وإن القرار يعتمد أساسا على مستقبل وتوقعاته سواء على المدى البعيد أو المتوسط أو القصير ويتحقق في محتواه ما ينطوي عليه المستقبل من أفاق تصورية مختلفة

إن عملية إتخاذ القرار تشمل كل وظائف المؤسسة وتشمل جميع المستويات الإدارية ويقوم بها كل مدير وتتعامل مع كل موضوع محتمل ضمن العملية الإدارية، حيث سنتناول في هذا الفصل:

المبحث الأول: ماهية إتخاذ القرار.

المبحث الثاني: أساسيات إتخاذ القرار.

المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على سير عملية إتخاذ القرار.

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار

تعد عملية إتخاذ القرار عملية مهمة وحساسة في المؤسسة، حيث أن أي الخطأ قد يكلف المؤسسة تكاليف إضافية، لذلك يقضي المدير على أغلب وقته في التفكير في حل المشاكل واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، لأجل تحقيق الأهداف المرجوة بتكاليف وانحرافات أقل، وسنحاول في هذا المبحث تقديم عرض شامل لعملية إتخاذ القرارات بشكل يخدم أهداف الدراسة، من مفهوم وأهمية وعوامل المؤثرة في القرارات المتخذة وزيادة فعاليته، إضافة إلى مراحل سير عملية إتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار وأهميته

أولاً: مفهوم اتخاذ القرار

لقد تعددت تعاريف إتخاذ القرار منها:

التعريف الأول: إتخاذ القرار هو "عملية اختيار البدائل أو البديل المناسب من بين عدة بدائل وهذا يتعين على الباحث أن يجمع ويجهز المعلومات عن البدائل المختلفة المتعلقة بالمشكلة التي يبحثها ثم يختار من بينها البديل المناسب بناء على نتائج تحليله للمعلومات"¹.

التعريف الثاني: إتخاذ القرار هو "اختيار بين بدائل مختلفة ويتفق هذا المعنى مع طبيعة العديد من المواقف الإدارية، حيث نجد أن متخذ القرار دائماً في موقف يطلب إليه أن يختار بديلاً معيناً من بين البدائل المطروحة أمامه"².

التعريف الثالث: إتخاذ القرار هو "ذلك الاختيار الذي يفضله المدير بعد تحليله لموقف معين، ويعبر هذا الموقف عن تحديد سلوكي محدد يختص بما يجب القيام به، وما يجب تجنبه من مواقف أو أفعال"³.

ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن إتخاذ القرار عبارة عن سلوك وتصرف واع منطقي ذو طابع اجتماعي، ويمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل وحلول متاحة لحل المشكلة، ويعد هذا البديل الأكثر كفاية وفعالية بين تلك البدائل المتاحة لمتخذ القرار.

ثانياً: أهمية عملية اتخاذ القرار

¹ محمد بنوارة خزار، منشورات جامعة باتنة، الجزائر، 1996، ص2.
² وليد إسماعيل السيفو، وآخرون، الاقتصاد الكمي مدخل كمي في استراتيجية إتخاذ القرار، دار الأهلية، الأردن، 2007، ص49.
³ أمينة عبد الباسط عباس، إدارة الأعمال وفق منظور معاصر، دار السيرة، عمان، 2011، ص115.

تعتبر عملية إتخاذ القرار من الإجراءات التنظيمية المهمة في أي تنظيم، ويرتبط إتخاذ القرار بمختلف نشاطات المؤسسة وتزايد أهمية هذه العملية كلما اتسعت وتعقدت مجالات وغايات القرارات المطلوب إتخاذها، ومن هنا يمكن توضيح أهمية إتخاذ القرار في النقاط التالية⁴:

- إتخاذ القرارات عملية مستمرة، حيث يمارس الإنسان العادي إتخاذ القرارات طوال حياته اليومية، فمن قراراته هناك السهلة والبسيطة وهناك الحاسمة والمصرية، ولا يختلف الأمر المؤسسة فهي مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق وغيرها؛
- إتخاذ القرارات أداة المدير في عمله، وهي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث قرر ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى القيام به؟... وعليه كلما ارتفعت قدرات المدير في إتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري؛
- إتخاذ القرارات الإستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة؛ حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبيراً على نجاح المؤسسة أو فشلها؛
- إتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل، وكذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال واستخداماته؛
- إتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، لأن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة.

المطلب الثاني: أنواع القرارات

إن القرارات الإدارية لا يمكن أن تتساوى جميعها في طبيعتها أو ظروفها فلكل قرار ظروفه وطبيعته الخاصة وتبعاً لذلك تتنوع القرارات التي يتخذها المدبرون تبعاً لأهمية القرار وتنوع المشاكل التي يعالجها واختلاف الظروف والفترة الزمنية التي يتخذ فيها القرار، كما اختلفت معايير التصنيف وتباينت وجهات نظر المتخصصين حول تصنيف القرارات وكل تصنيف يهدف إلى الجانب أو المعيار الأكثر أهمية بالنسبة له. كما هو مبين في الجدول التالي:

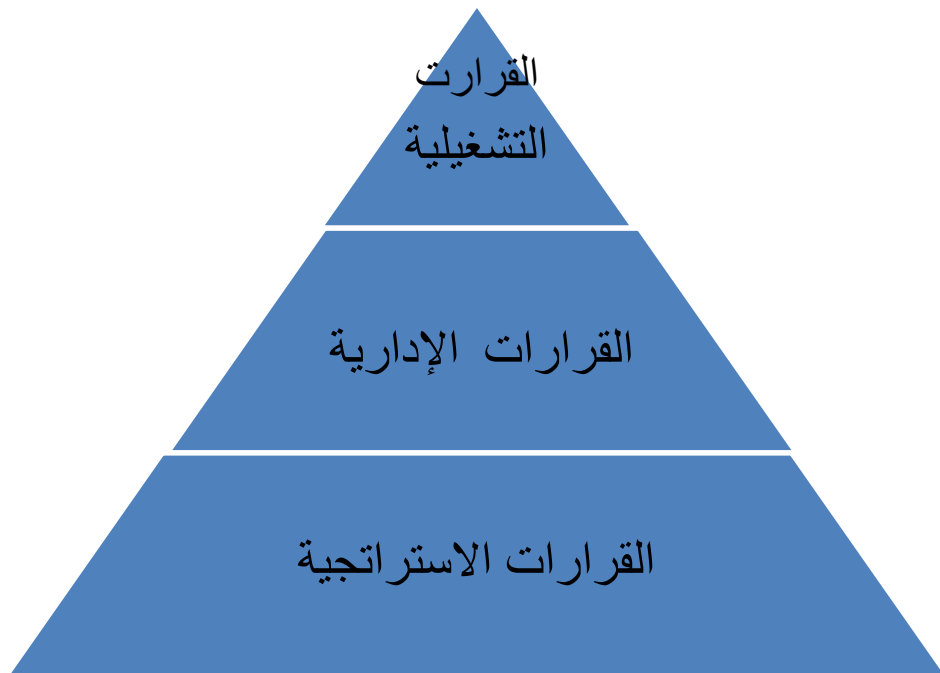
⁴ أحمد ماهر، إتخاذ القرار ما بين العلم والإبتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص34.

جدول رقم(2-1): يوضح تصنيفات القرار

الوظائف	أهمية القرار (المستوى التنظيمي)	امكانية برمجتها	البيئة التي يصنع فيها القرار	المشاركة اتخاذها	في
1-قرارات تتعلق بالموارد البشري	1-قرارات إستراتيجية	1-قرارات مبرجة	1-قرارات في حالة التأكد	1-قرارات (شخصية)	فردية
2-قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية	الإدارة العليا	2-قرارات غير مبرجة	2-قرارات تحت ظروف المخاطرة	2-قرارات (تنظيمية)	جماعية
*قرارات بالإنتاج	تتعلق	3-قرارات روتينية	3-قرارات في حالة عدم التأكد		
*قرارات بالتسويق	تتعلق				
*قرارات بالتمويل	تتعلق				

المصدر: زهية بوديار، لوحة القيادة كأسلوب فعال لإتخاذ القرار، مداخلة، 2010، ص3.

شكل رقم(2-1): أنواع القرارات في المستويات الإدارية



المصدر: محمد المهادي، نظم المعلومات الإدارية، الوراق للنشر، عمان، 1995، ص33.

المطلب الثالث: مراحل سير عملية اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل ابتداءً من تحديد وتحليل المشكلة إلى تقييم القرار.

1. تحديد وتحليل المشكلة: إن أول ما يحتاجه المدير هو تشخيص المشكلة التي تواجهه بشكل واضح. ففي هذه

المرحلة يركز على التفهم الواسع والتعميق للمشكلة التي هو بصدد معالجتها، فإن الإخفاق في تحديد وتعريف المشكلة يمكن أن يقود إلى إنحراف الخطوات اللاحقة من عملية إتخاذ القرار عن مسارها الصحيح. فالتشخيص الصحيح للمشكلة يعني قطع أكثر من نصف المسافة نحو الحل المناسب⁵.

لأجل تشخيص وتحديد المشكلة، يحتاج المدير أن يطرح على نفسه وعلى مساعديه سلسلة من الأسئلة:

- ما الذي يدعونا للظن بوجود مشكلة؟
- ماذا يجري، وما الذي حدث؟
- أين حدث ذلك؟ وهل حدث هذا في موقع تنظيمي أو جغرافي واحد أم أكثر؟
- متى حدث ذلك؟ وكم من الوقت على ذلك؟ وهل سبق وأن حدث ذلك سابقاً؟
- لماذا حدث ويحدث ذلك؟
- مع من حدث ذلك؟

إن التفكير في هذه الأسئلة وإجاباتها يساعد المدير على تشخيص المشكلة وحرصها. لكن في بعض الحالات قد يجد المدير نفسه أنه لا يزال أمام (ما يبدو) مشكلة مستعصية مركبة مما يقتضي منه الحال أن يبادر إلى تجزئة هذه المشكلة المركبة إلى مكوناتها. وبعدها يبدأ بإعادة طرح الأسئلة من جديد مع كل مشكلة فرعية للتوصل لتحديد وتحليل المشكلة⁶.

2. جمع المعلومات وتحليلها: أن توفر المعلومات مسألة أساسية للمتخذ القرار تضمن له فرص أوسع لنجاح قراراته،

فمن دون معلومات تتحول عملية اتخاذ القرار إلى حالة هي أقرب للحسد والتخمين، وبالتالي تتضاءل فرص نجاح القرارات عند التطبيق.

⁵ علي شريف، الإدارة المعاصرة، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص215.

⁶ باسم الحميري، مهارات إدارية، دار الحامد، الأردن، 2010، ص61-62.

تبدأ حاجة متخذ القرار للمعلومات بشكل مبكر، فهي تبدأ افتراضها من ظهور الملامح الأولى للمشكلة حيث تبدأ الإدارة بالتحقيق من وجود خلل أو مشكلة ما هذا مسألة لا يحسم فيها الشك واليقين إلا بالبيانات. وهنا يجب التأكد بأن جمع المعلومات هي ليست خطوة تحديد المشكلة بل هي خطوة ملازمة لها تسير إلى جانبها. وليس من باب المبالغة أبداً إن قيل إن مدى مرحلة "جمع المعلومات" يمتد إلى المراحل اللاحقة من عملية اتخاذ القرار، وبذلك تمتد مرحلة جمع وتحليل المعلومات إلى ما بعد مرحلة تحديد وتحليل المشكلة.

إن الإدارة النيرة تعمل على توفير المعلومات قبل اندلاع لهيب المشكلة، وتعمل على أن تكون (المعلومات) جاهزة حين الحاجة لها، فهذا يوفر لها عناء عملية البحث والجمع عن البيانات عند استعار المشكلة، ولأهم من ذلك يحتزل الوقت للوصول إلى القرارات في الظروف الحرجة، التي غالباً ما يكون ثمينا جدا في ظل بعض المشكلات.

ومن الناحية العلمية يجب التسليم بأن ما من قرار يتخذ بشكل سليم إلا بعد توفر المعلومات الكافية. من هذه القرارات ما هو كبير ومعقد كما قد يكون الحال مع بعض القرارات الاستثمارية مثلا، وما هو صغير وبسيط جدا لا يجلب الانتباه كما هو الحال في اتخاذ قرار بشأن منح أحد الموظفين الصغار إجازة اعتيادية ليوم واحد مثلا، فكلتا القرارين يحتاجان إلى المعلومات ذات طبيعة كبيرة ومهمة نسبيا لمؤسسة، في حين كانت الحاجة للمعلومات بسيطة جدا لاتخاذ القرار الثاني وقد يكون واثقا أن الموظف المعنى له رصيد كاف من الإنجازات أولا، والمتخذ القرار متأكد من أن زملاءه سيعوضون عنه في غيابه ثانيا⁷.

3. تحديد وتقييم البدائل: البدائل هي الحلول أو الوسائل أو الأساليب المتاحة أمام الرجل متخذ القرار لحل مشكلة قائمة وتحقيق الأهداف المطلوبة. وعلى متخذ القرار القيام بدراسة كافية لتحديد البدائل معتمدا على خبرته السابقة في هذا المجال وعلى متخذ القرار القيام بدراسة كافية لتحديد البدائل معتمدا على خبرته السابقة في هذا المجال وعلى نتائج تجارب الآخرين. عمليا يجب تحديد البدائل التي لها علاقة مباشرة بتحقيق النتائج المطلوبة على أن تكون هذه البدائل المطروحة ضمن حدود الموارد المتاحة أمام متخذ القرار، لهذا فإن عملية تحديد البدائل تتطلب من الإدارة ما يلي:

- القدرة على تطوير الحلول البديلة والتصور في حقل إيجاد الحلول وخاصة الجديد منها؛
- الاعتماد الواسع على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين في نفس المجال حتى يمكن الإمام بجميع المعلومات والنواحي المتعلقة بالمشكلة وبالتالي بكل الحلول الممكنة.

⁷ باسم الحميري، نفس سابق، ص 62-65.

أما التقييم يتطلب دراسة وافية لكل بديل تتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بديل وتكلفة كل بديل (موازنة بين الإيجابيات والسلبيات) بناء على معايير فنية واقتصادية واجتماعية محددة وبعد ذلك يقوم متخذ القرار بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض، وتعد هذه المرحلة صعبة جدا قياسا بالمراحل السابقة لأنها تتطلب التنبؤ بحدوث المستقبل والظروف والعوامل التي تؤثر في القرار وهذا يقوم على المعلومات يغلب عليها صفة عدم التأكد. حيث تفيد هذه الخطوة في تقليص عدد البدائل وذلك بعد طرح وإهمال البدائل التي لا تحقق الحد الأدنى من المعايير الموضوعية (مستوى الرضا)، وهذا يوفر وقت أكثر للإدارة لاتخاذ القرار بعيدا عما يعرف بالقرار تحت الضغط أي القرار العاجل والفوري⁸.

4. اختيار البديل الأمثل: بعد الانتهاء من مرحلة تحديد البدائل وتقييم كل بديل، يصبح أمام متخذ القرار مجموعة من الحلول الممكنة يتم بعدها تحديد نقاط القوة والضعف لكل بديل من البدائل المتاحة، وبناء على ذلك يستطيع متخذ القرار اختيار أفضل بديل يحقق أكبر عائد، وقد يكون البديل الذي يحقق أقل خسارة هو البديل الأفضل، إذا كان القرار يتعلق بمواجهة خسارة محتملة، وعموما نستطيع أن نقول إن متخذ القرار يجب أن يقوم بمقارنة الإيجابيات والسلبيات للبدائل بحيث تتضمن هذه المرحلة أربعة معايير لاختيار أفضل بديل وهذه المعايير هي:
- المخاطرة: قيام متخذ القرار بتقييم مخاطرة كل تصرف مقابل المكاسب المتوقعة؛
 - الإقتصاد في الجهد: تحديد أي من البدائل يمكنه إعطاء أفضل النتائج بأقل جهد للمؤسسة؛
 - التوقيت: إذا كان الوقت يتصف بالعجلة فإن التصرف ينبغي أن يخدم ذلك الموقف، أو وجود حاجة إلى جهد طويل ودائم فإن البداية ستكون بطيئة لتجميع كم المعلومات الذي قد يكون مطلوبا، وفي بعض المواقف نجد أن الحل ينبغي أن يكون نهائيا ويعمل على رفع رؤية المؤسسة نحو تحقيق أهداف جديدة؛
 - قيود الموارد: يعتبر العنصر البشري من أهم الموارد التي تنفذ القرارات وإن رؤيته وكفاءته ومهارته هي التي تحدد ما يمكن عمله وما يمكن تجنبه⁹.

5. مرحلة اتخاذ القرار (التنفيذ): تعد هذه المرحلة تابعة للمراحل السابقة رغم أن القرار يكون قد صدر والتنفيذ يأتي لجعل القرار واقعي ملموس خاصة بعد أن يضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار، وهذا يتطلب دورا مهما من متخذ القرار لإنجاح تنفيذ القرار مثل القيام بأعمال التحفيز للعاملين. إن القرار في حد ذاته عديم القيمة ما لم يتم تنفيذه، وكثيرا ما ننفق الوقت والجهد والمال من أجل الوصول إلى قرار سليم ومنطقي، ثم بعد هذا

⁸ كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2006، ص 47-48.
⁹ عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار البازوري، الأردن، 2001، ص 237-238.

نبدد كل ذلك بسبب فشلنا في تنفيذه، ولهذا بعد إختيار البديل الأنسب لحل المشكلة المطروحة فإن القرار أو الحل يجب أن تكون له فعالية في التنفيذ حتى يتحقق الهدف المنشود. ويعقد بعض متخذي القرارات أن دورهم ينتهي باختيارهم أفضل بديل ولكن هذا الإعتقاد خاطئ بطبيعة الحال لأن القرار يتطلب تنفيذه تعاون الآخرين ومتابعة التنفيذ للتأكد من سلامة التنفيذ وفاعلية القرار وقد يتطلب الأمر معرفة وإلمام من لهم علاقة بالتنفيذ، كما أن شعور العاملين بمشاركتهم في صنع القرار تساهم بشكل كبير في حسن تحويل البديل إلى عمل فعال ومنتج¹⁰.

6. المتابعة والملاحظة والمراقبة وتقييم القرار: في هذه الخطوة يجب قياس مدى التقدم في تنفيذ القرار من حيث الوقت والموارد الأخرى والآثار المترتبة على القرار مدى التزام بالجدول الزمني المعد للتنفيذ. وعند القياس تتم مقارنة النتائج بالجدول الزمني أو الخطة الموضوعة للتنفيذ وإذا كان القرار لا يساهم في حل المشكلة تراجع خطوات إتخاذ القرار السابق مباشرة وهي اختيار البديل ووضعه موضع التنفيذ¹¹. وهذا كله لمعرفة مدى جدوى القرار، وكلنا نتعلم من أخطائنا السابقة لكي نطور قابليته للمستقبل. ولتحقيق ذلك يحتاج المدير أن يعرف ما يلي¹²:

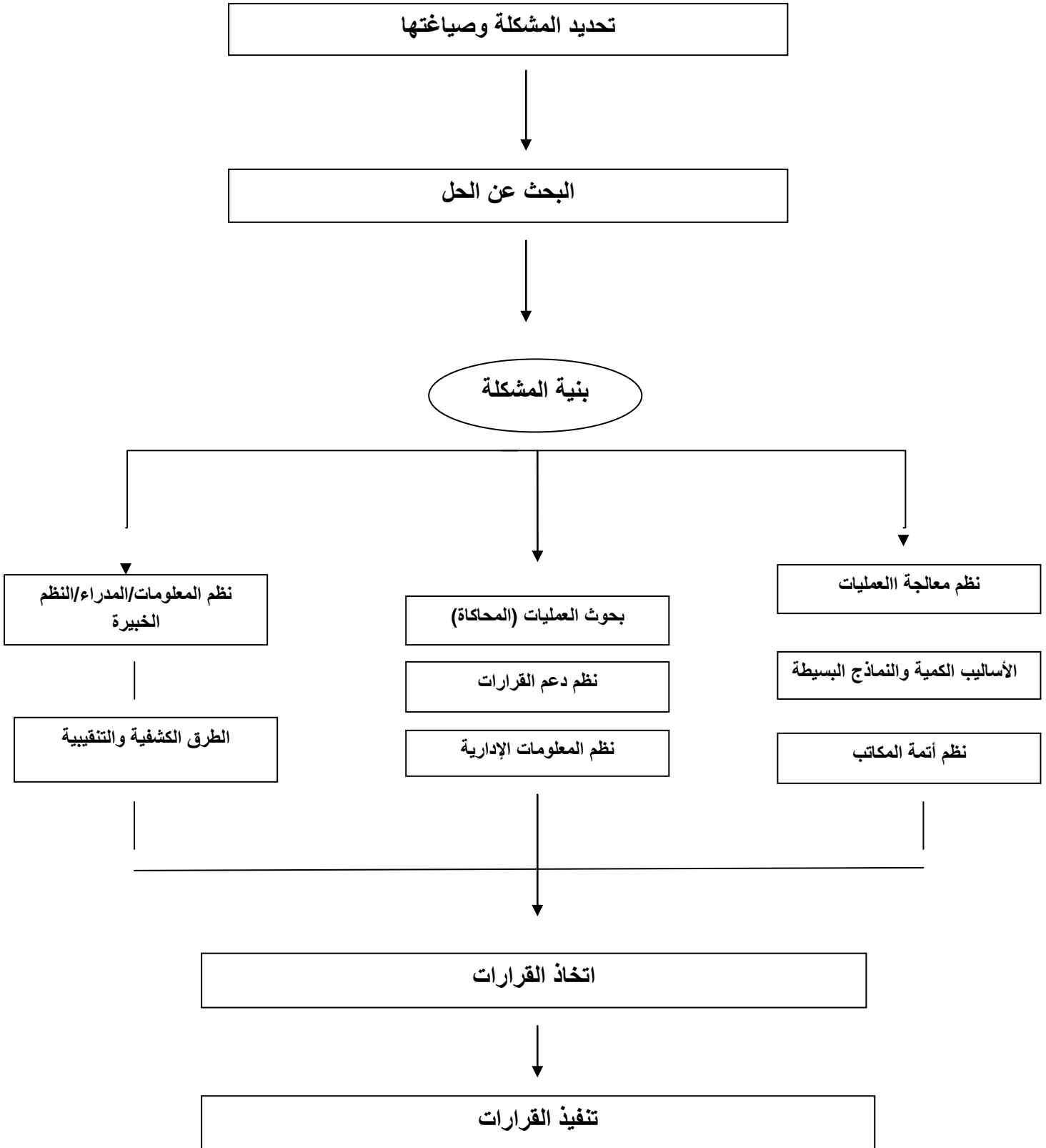
- هل حقق القرار الأهداف المتوخاة له؟
- أن لم يتحقق ذلك فما هي الأسباب التي حالت دون ذلك؟
- خطأ في تشخيص وتحليل المشكلة؛
- خطأ في إختيار الحل البديل؛
- انحراف في التنفيذ؛
- ضعف في تفهم وإدراك حلفيات وطبيعة القرار من قبل الفريق المنفذ أدت إلى الإخفاق؛
- خطأ في التوقيت؛
- ضعف قدرة الجهاز التنفيذي على تنفيذ القرارات،
- خطأ في التنسيق مع الجهات الأخرى ذات علاقة في تنفيذ القرار.
- هل يمكن تدارك الموقف الآن بتعديل القرار، أو بالأحرى إصدار قرار جديد؟ فقد يساعد القرار الجديد على تصحيح الموقف برمته، أو على الأقل إنقاذ ما يمكن إنقاذه.

¹⁰ كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص49.

¹¹ الوافي الطيب، نظم المعلومات وأثره على عملية إتخاذ القرارات، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، العدد 10، 2010، ص114.

¹² باسم الحميري، مرجع سابق، ص72-73.

الشكل رقم (2-2): مراحل عملية اتخاذ القرار



المصدر: محمد نور برهان، نظم المعلومات المحسوبة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص70.

المبحث الثاني: أساسيات إتخاذ القرار

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

على الرغم من تعدد القرارات التي قد يتخذها متخذ القرار في اليوم الواحد فإن العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية وإذا ما تداخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود أحيانا إلى قرارات خاطئة (قرارات غير رشيدة)¹³، لهذا فإن اتخاذ أي القرار يستلزم التفكير في العوامل المؤثرة فيه وهذه العوامل يمكن تصنيفها على النحو التالي:

أولاً: العوامل الإنسانية: ويمكن التحدث عنها من خلال مدى قبول وإقناع الأفراد عن القرار الذي تم اختياره، بالإضافة إلى العادات والتقاليد والأعراف السائدة، ومدى مساندة القرارات لها، كذلك التسرع في اقتراح البدائل المختلفة للمشكلات وتبنيها دون دراسة متأنية أو تقديم جيد لهذه البدائل، والاعتماد بدرجة كبيرة على الخبرة السابقة بما فيها التحفيز والعواطف الخلط بين المشكلة ذاتها ومظاهر المشكلة وليس أسبابها، بالإضافة إلى عدم اهتمام متخذ القرار باحتمالات المقاومة للتحفيز للتغيير من جانب أفراد المجتمع التعليمي¹⁴.

ثانياً: العوامل التنظيمية: تشمل على سبيل المثال ما يلي:

- عدم وجود نظام جيد للمعلومات؛
- عدم وضوح العلاقات التنظيمية بين أفراد المجتمع؛
- حجم المؤسسات ومدى انتشارها جغرافياً؛
- مدى توافر المواد المالية والبشرية والفنية للمؤسسات؛
- عدم وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسات.

¹³ نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة، الأردن، 2007، ص396.
¹⁴ جمال الدين لعويصات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص40-43.

ثالثا: العوامل المرتبطة بالعائد والتكلفة¹⁵: تنطوي على تحديد وتقديم كل نفقات البدائل المقترحة لحل المشكلة، وكذلك العوائد المرتبطة بهذه النفقات على مدى فترة زمنية معينة.

رابعا: عوامل أخرى: تتمثل فيما يلي:

- ضغوط الوقت؛
- التعارض بين أهداف المؤسسات وأهداف بعض مؤسسات المجتمع المحلي؛
- التغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع؛
- درجة التقدم التكنولوجي في مجالات أنظمة المؤسسات.

المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار

إن اعتماد أسلوب ما في اتخاذ القرار وتحديد حجم وأهمية المشكلة ومدى قدرته على التعامل معها، ويعتمد كذلك على مدى توافر المعلومات اللازمة وقدرة المؤسسة على المعالجة والتحليل وسوف نعرض في هذا المطلب أساليب اتخاذ القرار.

أولا: الأساليب التقليدية: يقصد بالأساليب التقليدية أو الكيفية تلك التي تفتقر للتمحيص العلمي، ولا تتبع المنهج العلمي في عملية اتخاذ القرارات، وسنعرض فيما يلي أهم الأساليب التقليدية المستخدمة في عملية اتخاذ القرارات، ومتمثلة فيما يلي:

1. الخبرة: يقصد بالخبرة التجارب العديدة التي يمر بها المدير أثناء أدائه لعمله، والتي يخرج منها بدروس سواء فشله أو نجاحه فيها، ولا تقتصر الخبرة على المدير وحده بل يمكن الاستفادة من تجارب الذين سبقوه وزملاءه وتجاربهم في حل المشكلات الإدارية واتخاذ القرارات الصائبة¹⁶.

2. المشاهدة والملاحظة: يمكن للإداري أن يتخذ قراراته بناء على الملاحظة والمشاهدة ورصد آراء الآخرين وتجاربهم في حل المشاكل المماثلة، وإداري النجاح هو الذي يكون على إطلاع بتفاصيل ما يحدث بالمؤسسات المشابهة لمؤسسته من حيث النشاط، حيث يستفيد من تجاربها وحتى إن كانت صفة المناسبة تستوجب السرية في اتخاذ القرارات فإن خبرته ودبلوماسيته تستطيع انتزاع الكثير من المعلومات حول تلك المؤسسات المنافسة¹⁷.

¹⁵ سامح عبد المطلب وآخرون، التطوير التنظيمي، دار الفكر ناشرون وموزعون، عمان، 2009، ص211.

¹⁶ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة، عمان، 2006، ص182.

¹⁷ محمد راتول، بحوث عمليات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص183.

3. **إجراء التجارب:** يقصد بأسلوب إجراء التجارب بأن يتولى متخذ القرار بنفسه إجراء التجارب آخذا بعين الإعتبار جميع العوامل الملموسة والإحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار حيث يتوصل من خلال هذه التجارب إلى اختيار البديل الأفضل معتمداً في مدى الإختيار على خبرته العلمية¹⁸، ولكنها تعطي للشخص القائم بها التعلم من أخطائه لتصحيح قراراته المستقبلية. فتعد هذه العملية تجنب التسرع في الحكم على هذا النوع من القرار عند البحث عن أمور مهمة أو جديدة إحدى الركائز الأساسية، حتى إن لم تكن منافعها بادية بشكل فوري¹⁹.
4. **الحدس:** يعد هذا الأسلوب من الأساليب الجدلية، فهو يفتقد الأساس العلمي إلى أننا نجد متخذ القرار يعتمد عليه في معالجة المشاكل ورسم الحلول، وهذا باختلاف المواقف التي يعترض لها²⁰. فيستخدم متخذ القرار لحكمه الشخصي وسرعة بديهته في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض له، والتقدير السليم لأبعادها، والفهم العميق والسائل لكل العناصر المتعلقة بها، ويقوم هذا الأسلوب على أساس شخصية متخذ القرار وقدراته العقلية وتوجهاته النفسية والاجتماعية²¹.
5. **دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها:** المقصود بهذا الأسلوب دراسة الآراء وتحليلها هو الاعتماد متخذ القرار على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم له من طرف المستشارين المختصين والزملاء حول المشكلة وتحليلها، ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل²².

ثانياً: الأساليب العلمية (الكمية)

- أمام التطور الهائل الذي شهدته إدارة المؤسسات الحديثة في العمل الحالي وتعقد المشكلات أصبح من الضروري على متخذي القرارات أن يتحولوا من استخدام الأساليب التقليدية إلى استخدام الأساليب العلمية في اتخاذ القرارات لأنها غير كافية لاتخاذ قرارات سليمة، وسنعرض فيما يلي أهم الأساليب العلمية المطبقة من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرار.
1. **بحوث العمليات:** نعني بهذا الأسلوب تطبيق الوسائل والطرق والفنون العلمية لحل المشاكل التي تواجه المديرين بشكل يضمن تحقيق أفضل النتائج²³، ويعتمد هذا الأسلوب على صياغة المشكلة محل القرار بصورة نماذج رياضية ومن إجراء مقارنة حسابية بين البدائل واختيار البديل الأفضل.

¹⁸ نواف كنعان، مرجع سابق، ص184.

¹⁹ السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم واتخاذ القرار الإستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2012، ص232.

²⁰ محمد قاسم الفربوتي، مبادئ الإدارة – النظريات والعمليات والوظائف، دار وائل، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006، ص232.

²¹ نواف كنعان، اتخاذ القرارات لإدارية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص185.

²² نواف كنعان، نفس المرجع، ص186.

²³ سليم بطرس جادة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، الطبعة الأولى، دار الراية، الجامعة الأردنية، 2008، ص71.

2. **نظرية الاحتمالات:** تقوم هذه النظرية على استخدام فكرة الاحتمالات لبناء النماذج الرياضية واختياره في سبيل التخفيف من درجة عدم التأكد وعدم المخاطرة بعد قيام الإدارة بجمع المعلومات اللازمة في هذا المجال²⁴، ومن أهم المعايير المستخدمة لقياس الاحتمالات في مجال إتخاذ القرار هي الإحتمال الشخصي، الاحتمال الموضوعي والاحتمال التكراري.

3. **أسلوب شجرة القرار:** إن هذا الأسلوب هو وسيلة تستعمل في تحليل القرارات، وهو يعبر عن الاختيارات البديلة لمصطلحات كمية يمكن التوصل إليها أثناء عملية التمهيص لمشكلة ما، ويتم تمثيل سلسلة من القرارات الخيارية في شكل فروع وتمثل النتائج اللاحقة الممكنة في شكل مزيد من التفرعات ونقطة الاتصال التي يجب عندها إتخاذ القرار يشمل عقد القرار.

4. **نظرية المباريات الإدارية:** يقوم هذا الأسلوب على افتراضات مبنية على أساس التفكير المنطقي المسبق الذي يقول بأن الإنسان يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح مع أقل قدر من الخسارة وأنه يتصرف بحكمة، وأن منافسه سوف يكون على نفس القدر من الفهم والحكمة في التصرف. وقد ساهمت هذه الطريقة في حل المشكلات التي تتعلق بوجود منافسة حيث أثبتت جدواها في إتخاذ القرارات في مواقف وظروف المنافسة، إذ أنه في مثل هذه المواقف يجد متخذ القرار أن البدائل المتاحة تتم في إطار المنافسة لقرارات تتخذها مؤسسة أخرى إذ أن المباراة في إتخاذ القرارات قد تكون بين مؤسستين أو محتكر وآخر²⁵.

5. **التحليل الحدي:** يهدف هذا الأسلوب إلى دراسة وتحليل البدائل المتعددة المطروحة أمام متخذ القرار والمفاضلة بين هذه البدائل لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المحققة من هذه البدائل مستخدماً في ذلك القواعد التي أوجدها التحليل الحدي كأساس للمفاضلة بين تلك البدائل²⁶، ومن أهم هذه القواعد نجد التكلفة الحدية والعائد الحدي.

6. **البرمجة الخطية:** يقوم هذا الأسلوب على افتراض وجود علاقة خطية بين المتغيرات في موضوع معين بحيث يمكن التعبير عن العلاقة القائمة بين المتغيرات المؤثرة بشكل معادلات خطية يتم حلها للوصول إلى القيمة الأفضل، وهذا يستلزم وجود هدف واضح مطلوب تحقيقه كتخفيض التكلفة لأدنى حد ممكن أو لتحقيق أقصى ربحية.

المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه عملية إتخاذ القرار

²⁴ سليم بطرس جلدة، مرجع سابق، ص74.

²⁵ نواف كنعان، مرجع سابق، ص194.

²⁶ نواف كنعان، نفس المرجع، ص199.

من الصعوبات التي تعترض أي قرار هو عدم وجود قرار يرضي الجميع بشكل كامل، ولكن يمثل على الأقل أحسن الحلول في ظل الظروف والمؤثرات الموجودة، كثيرا ما يجد متخذ القرار نفسه معرضا للكثير من العوائق التي تمنعه من الوصول إلى القرار المناسب²⁷.

1- عدم إدراك المشكلة وتحديدها: يلقي متخذ القرار صعوبة في تحديد المشكلة نتيجة تداخل بين مسبباتها ونتائجها مما يتعسر عليه عدم القدرة على التمييز بينهما، وبالتالي نتيجة الجهود لمعالجة المشاكل الفرعية وعدم التعرض للمشكلة الحقيقية لعدم القدرة على تحديدها.

2- عدم القدرة على تحديد أهداف القرار: لكل قرار مجموعة من الأهداف وهذه الأهداف يمكن أن تتعارض مع بعض الإدارات والأقسام الموجودة، وتختلف هذه الأهداف من حيث أهميتها بالنسبة للمؤسسة وعلى متخذ القرار معرفة أهمية الأهداف وتركيز الجهود والأهداف الأكثر أهمية للمؤسسة²⁸.

المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار

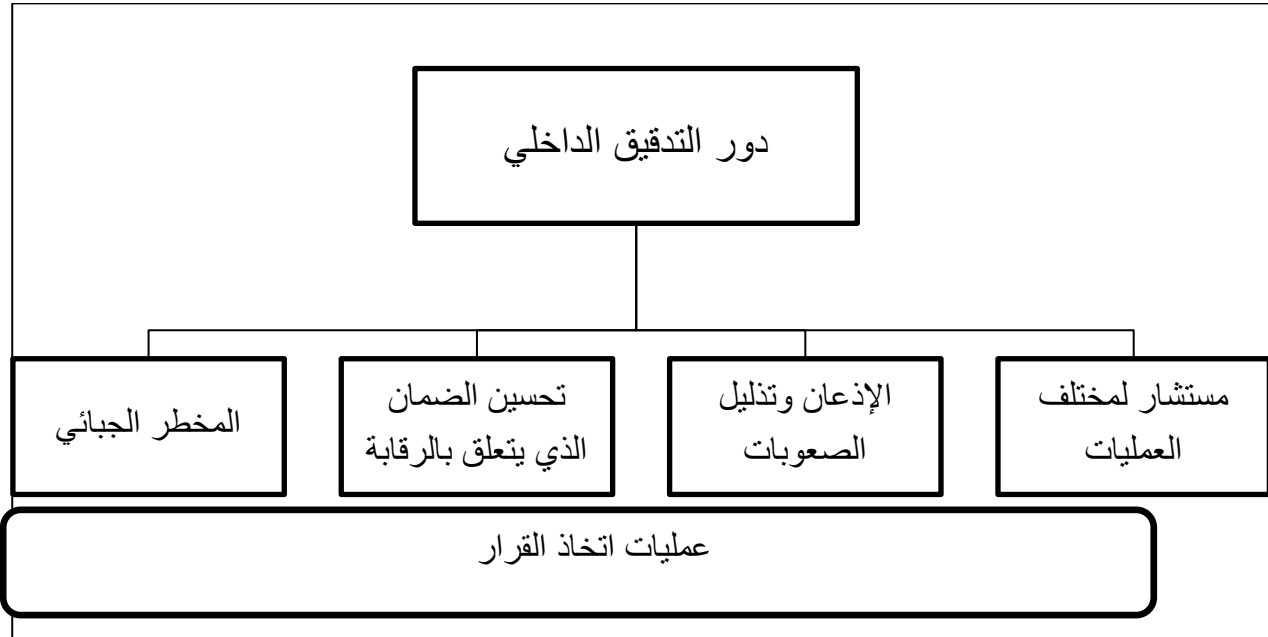
يشغل التدقيق الداخلي حيزا كبيرا من اهتمام المديرين والملاك حيث يساعدهم في التحكم بالعمليات داخليا وتحسينها، من ثم يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، ومن هذا يمكن القول إن التدقيق الداخلي يساهم في عملية اتخاذ القرار السليم²⁹.

المطلب الأول: طبيعة دور التدقيق الداخلي

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما داخل المؤسسة فيعمل على مساعدتها في التحكم الداخلي للعمليات وتحسينها، حيث يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، يتلخص دور التدقيق الداخلي داخل المؤسسة في الشكل التالي:

²⁷ كاسر نصر المنصور، نظرية القرارات الإدارية، دار مكتبة الحامد للنشر، عمان، 2000، ص72.
²⁸ ديفيد هاريسون، ترجمة علاء الدين ناظورية، الإدارة الإستراتيجية، زهران للنشر، عمان، 2009، ص159.
²⁹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص75.

شكل رقم (2-3): طبيعة دور التدقيق الداخلي



المصدر: أحمد نفاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص76.

من خلال الشكل نلاحظ أن جميع المجالات التي يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي فيها دور فإنه يتخللها عملية إتخاذ قرارات ومن ثم فإن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في عملية إتخاذ القرار السليم. الحقيقة أنه لا يمكن الحكم تماماً على سلامة وجودة القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية، هذا يعني أنه بعد وضوح نتائج القرار يتم طرح التساؤل التالي: لو عدنا إلى الوراء لوجدنا أن القرار الذي أتخذ كان الأفضل في ضوء المتغيرات التي كانت قائمة، عندئذ يكون القرار إما سيئاً أو على الأقل لم يكن أفضل القرارات³⁰.

إن النظرة الخلفية وإن كانت هي الطريقة الأكثر شيوعاً، إلا أن هذه الطريقة معناها الحكم على القرار وتقييمه بعد فترة زمنية من صدوره وفي ظروف تختلف عن الظروف التي تم فيها صدور القرار، علاوة على الاتجاه الغريزي للإنسان نحو الدفاع عن أفعاله وإلقاء مسؤولية الفشل على الآخرين.

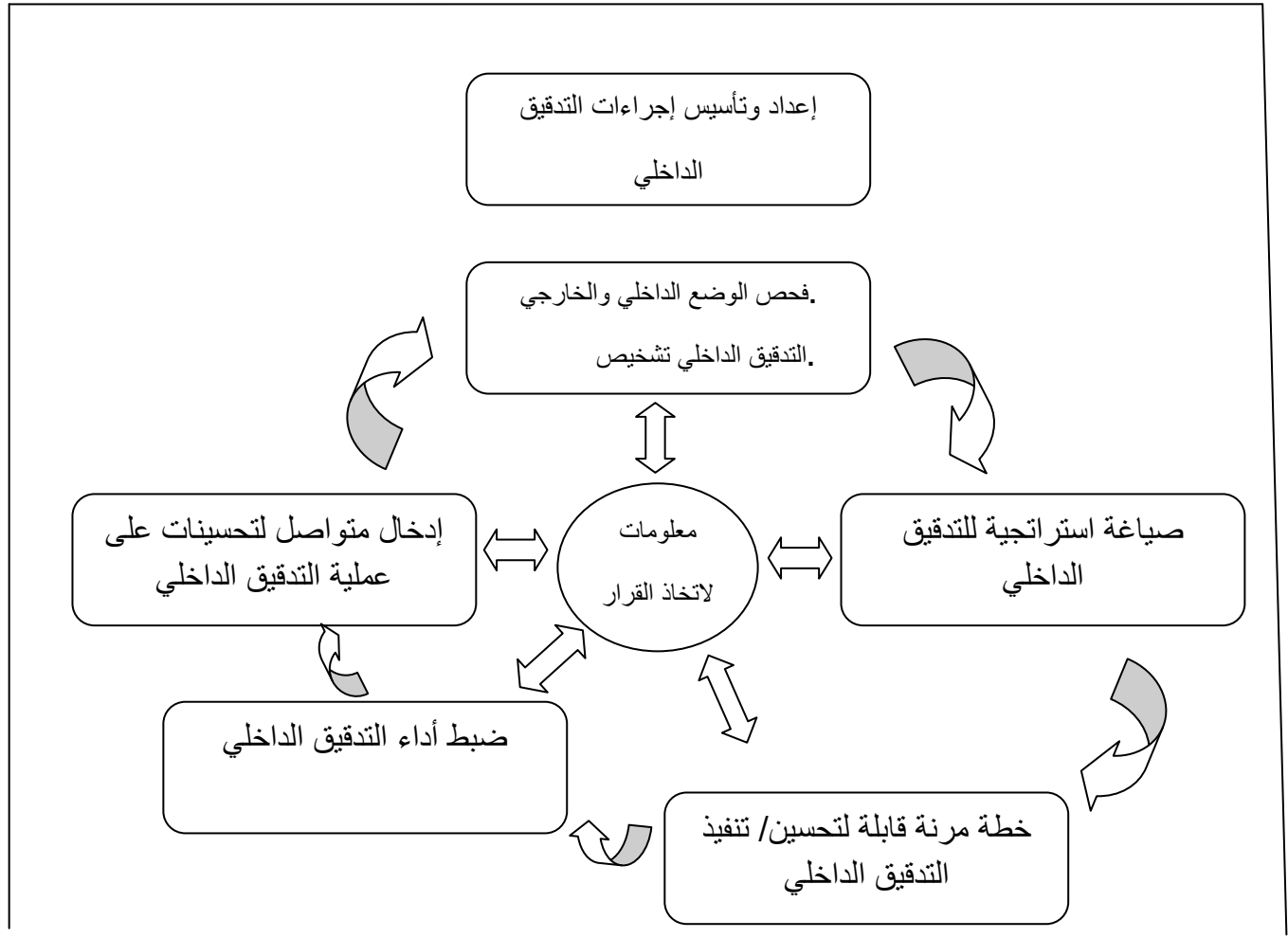
إن الطريقة الأخرى للحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم (ليس على القرار نفسه) بل على الكيفية التي صدر بها القرار، طبقاً لهذه الطريقة فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الجيدة³¹.

³⁰ أحمد نفاز، مرجع سابق، ص76.

³¹ محمد تهايمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص45.

يلعب التدقيق الداخلي أدوارا مهمة في كل خطوة من خطوات عملية إتخاذ القرارات بحيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية، ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية، بالموازاة مع خطوات عملية إتخاذ القرار فإن التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات كما في الشكل التالي:

الشكل رقم(2-4): دورة حياة عملية التدقيق



المصدر: أحمد نغاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص77.

تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق الداخلي المناسبة لذلك الموضوع، فمن خلال هذه النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر الناجم، ومن ثم يتم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق، لتليها وضع الخطة اللازمة لذلك، بحيث يجب أن تتسم هذه الخطة بالمرونة والقابلية لتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه، لبدأ المدقق بتنفيذ خطة أو برنامج عمله، مع العمل في

كل مرة على ضبط للأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على إدارة التدقيق الداخلي وهذا بالإعتماد مثلا على إحدى نماذج المتابعة، مع القيام بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا دوليك في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة³²، فينتج بذلك ومن خلال هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار وتسهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفاعلية³³.

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار

يتم المساهمة في عملية اتخاذ القرار من خلال الدورة التي تناولناها سابقا حسب كل مرحلة، حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها والتوصل إليها هي إما اكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعد على اختيار أفضلها... الخ. هذا يعني أن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار، والتي سوف نتطرق إلى كل خطوة بالتفصيل مع الوقوف على أهمية التدقيق الداخلي في كل مرحلة³⁴.

أولا: تحديد المشكلة

إن تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها إلى عناصرها الرئيسية، ليستدل من ذلك الحل المناسب لها، والإفترض الأساسي عند تحديد المشكلة أن الحل متضمن في المشكلة، وأن التحليل العقلي الاستدلالي المنظم يساعد في التوصل إليه واكتشافه.

كما أن عملية اتخاذ أي قرار أصلها وجود مشكلة وبالتالي هي أهم شيء يجب حدوثه حتى يكون هناك حاجة لصنع القرار بشأنها، ولكن في نفس الوقت يجب التأكيد على أهمية الأهداف، حيث أن هذه الأخيرة هي التي تحدد طبيعة وحجم المشكلة، ولا يمكن تحديد طبيعة القرار، روتيني أم لا مبرمج أم غير مبرمج، من دون تحديد المشكلة ومعرفة حجمها وطبيعتها.

إن تحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي، ومن ثم يمكن القول إنه يجب أن تتم عملية فحص مستمر للوضع الداخلي والخارجي لكي يتم تحديد المشكلة ومن ثم معرفة هل أن هذه المشكلة تحتاج لحل مبرمج أو غير مبرمج، ثم يتم تتبع نتائج ومراقبة القرار المتخذ بشأن تلك المشكلة، يمكن إعطاء مفهوم عم للمشكلة حتى يتسنى تحديدها فهي "عبارة عن موقف غامض في حاجة إلى تفسير".

³² أحمد نفاذ، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص77.

³³ وائل مراد، المعايير المتعارف عليها وقواعد السلوك المهني، مجلة المحاسب العربي، العدد الرابع، 2011، ص15.

³⁴ وائل مراد، نفس المرجع، ص20.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي ومساهمته في إتخاذ القرار

مما سبق يمكن القول بأن وجود مشكل يعني وجود خطر يواجه المؤسسة، عليها أن تتصرف تجاه هذا الخطر، فتعتمد على الإقتراحات المقدمة في التقارير الناتجة عن عملية التدقيق الداخلي حول هذا المشكل (الخطر)، ويمكن عرض الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي للحد أو مواجهة أو تجنب (اتخاذ قرار) خطر ما.

هناك دور للتدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار على جميع المستويات، وهذا من خلال المساعدة في اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة في المؤسسة حتى يتسنى لها مواجهتها قبل التفاجئ بها، بمعنى أن التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة في تحديد الأخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان نوعها ومن أي جهة كانت من الخارج (المحيط) أو الداخل، كما أنها تحدد طريقة التصرف مع كل خطر حسب نوعه.

ويرتكز دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة لمواجهة خطر ما (مشكل ما) حسب درجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر من جهة، وحسب احتمال وقوعه من جهة أخرى. ولقد جاء معهد المدققين الداخليين الأمريكي من خلال أبحاثه التي يقوم بها واهتماماته بالتدقيق الداخلي في المؤسسة بنموذج تحليلي لكثافة الدور الذي من الممكن أن يلعبه التدقيق الداخلي في مواجهة المخاطر المختلفة داخل المؤسسة³⁵. ويأتي الشكل كما يلي:

الشكل رقم(2-5): نموذج تحليل كثافة (درجة تركيز) التدقيق الداخلي

		خطر متوسط	خطر مرتفع
مرتفع		زيادة الدور	دور كبير جدا كثافة شديدة للتدقيق الداخلي
الأثر		خطر قليل دور عام، تدقيق عادي عام	خطر متوسط زيادة الدور
	منخفض		مرتفع
الاحتمال			

المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 79.

³⁵ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص 77-78.

من خلال الشكل نلاحظ أن دور التدقيق الداخلي في مواجهة (تحديد واقتراح) الخطر في المؤسسة يزيد حسب عاملين أساسيين هما درجة احتمال وقوع هذا الخطر ودرجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر إذا وقع، فإذا كان هناك احتمال قوي لوقوعه مع أثر بالغ يمكن أن يخلفه فإن دور المدقق الداخلي يكون كبيراً وهذا من خلال تكتيف (التفصيل والتركيز) مهمة التدقيق. يبدأ هذا الدور من أول خطوة والتي تتمثل في تشخيص هذا الخطر (المشكل) والكشف عليه، ومن خلال الذي سبق نلاحظ مدى مساهمة التدقيق الداخلي في هذه المرحلة (تحديد المشكلة) من مراحل عملية إتخاذ القرار³⁶.

ثانياً: إيجاد البدائل

إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلاً معيناً، وأن يكون أكثر من حل، أي حلول متعددة تطرح لنقاش ويتم دراستها وتقويمها حتى اختيار الحل الأفضل الأكثر ملائمة، لذا فإن وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها، ذلك لأن المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها، بل تصبح حقيقة لا بد من التسليم بها، ولكن من النادر أن توجد مشكلة ليس لها سوى حل واحد بل أن الغالب والأعم هو وجود عدة بدائل لكل مشكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب.

تعد الحلول أو البدائل مجموع الوسائل والإمكانيات المتاحة لمتخذ القرار، والملائمة بدرجات متفاوتة فيما بينها لحل المشكلة محل القرار، وهذه الحلول والبدائل لا تأتي من الفراغ وإنما هي نتيجة التمحيص والتحصيل والتحليل للمعلومات سواء جاءت تلك المعلومات عن طريق رسمي أو غير رسمي، فيضمن بذلك التدقيق الداخلي التوريد السليم لهذه المعلومات، وهذا من خلال طبيعة عمل التدقيق الداخلي وأنظمة المعلومات، فتحديد البدائل الممكنة لا يمكن أن يكون دون دراسة شاملة وتشخيص مستمر للحالة الجديدة (المشكل) وما هي الوسائل والإمكانيات المتاحة لحل مثل هذا المشكل داخل المؤسسة، ومساهمة التدقيق الداخلي في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل الإقتراحات المقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة³⁷.

ثالثاً: تقييم وتقويم البدائل

إن تقييم وتقويم البدائل تعد من أهم المراحل التي يجب إعطاؤها أهمية كبرى قبل صنع أي قرار، ذلك لأن تقييم البدائل ثم تقويمها هو الذي سيحدد ما إذا كان سينجح أم لا في المستقبل، بمعنى أنه يتم تحديد أبعاد كل البديل

³⁶ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص79.

³⁷ نفس المرجع، ص79.

(سلبياته وإيجابياته) في حل ذلك المشكل، كما يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل عواقب غير السليمة، هذا في حد ذاته يشير إلى أهمية وضرة الأهداف.

التي يجب مراعاتها عند اختيار بديل من البدائل المتاحة، فالهدف الأخير لصانع القرار هو إحداث تغيير ما في جذور المشكلة المطروحة، فالحل الذي تم بعد تقويم البدائل يبرز أهمية دور الخبراء والمستشارين والمعاونين في عملية بحث ودراسة البدائل المطروحة. يبرز دور التدقيق الداخلي في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم واقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل³⁸.

رابعا: اختيار البديل أو الحل الأفضل

إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة، هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة (متاحة) مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير، توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار.

تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لأن الإختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهود المبذولة في المراحل السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والحكمة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الإختيار السليم، تبقى أفضلية حل من الحلول على البقية مسألة نسبية بين البدائل المتماثلة، وتحكمها الإعتبارات السالفة الذكر في الخطوة السابقة إلا أنه مما يجب ذكره أن هناك اعتبارات أخرى سياسية واجتماعية واقتصادية قد تؤثر في اختيار البديل لحل المشكلة وخاصة فيما يتعلق بالمشاكل العامة للبلد.

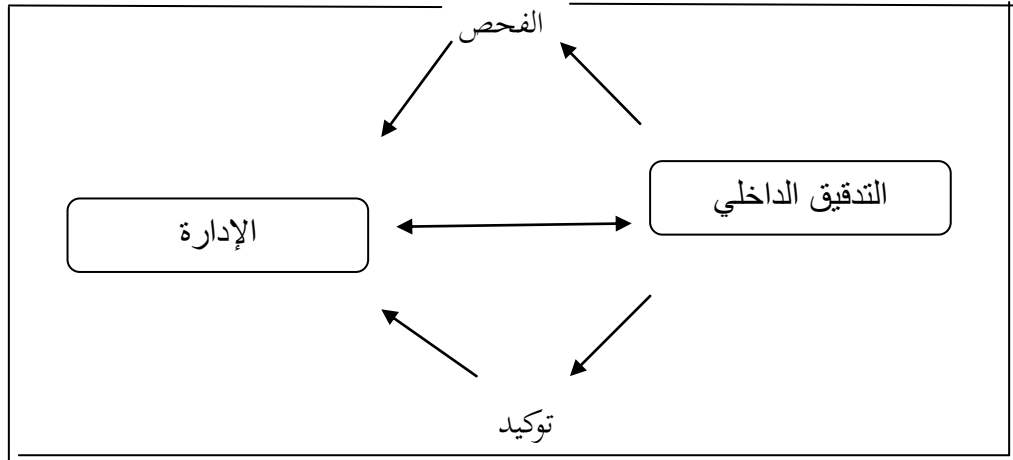
في هذه الخطوة يزيد دور التدقيق الداخلي في عملية اختيار البديل الأفضل، وهذا من خلال الإقتاعات المستمرة على إختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وأن متخذ القرار في العادة يستشير المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال حتى البدائل الأخرى التي تم اقتراحها من الجهات الأخرى غير التدقيق الداخلي³⁹.

فيكون بذلك التدقيق الداخلي رؤية يمكن إعتمادها في اختيار هذا البديل أو غيره (الأكثر ملائمة) ويمكن إبراز هذا الدور من خلال الشكل التالي:

³⁸ أحمد نفاذ، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص79-80.

³⁹ نفس المرجع، ص80.

الشكل رقم(2-6): التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص80.

مما سبق نستنتج أنه من لصعوبة بمكان أن يتم التوصل إلى البدائل المثلى عند صنع القرارات، وذلك لأن صانع القرار لا يستطيع الإمام بكل البدائل، ولا بالنتائج المرتبة على كل بديل من تلك البدائل، يعني ذلك أن إختيار البديل الأمثل يبقى مسألة نظرية بحتة في كل الأحوال، فيكون بذلك هدف متخذ القرار من العملية هو الإقتراب بأقصى ما يمكن من الأمثلية يعني البحث عن الأفضل، لذا كان لزاما على متخذ القرار من العملية هو الاقتراب بأقصى ما يمكن من الأمثلية يعني البحث عن الأفضل، لذا كان لزاما على متخذ القرارات في المؤسسة الرجوع في كل مرة إلى ما يراه المدقق الداخلي حول مشكلة ما، على الأقل تعمل على توجيهه وبقناعة إلى البديل الأفضل⁴⁰.

خامسا: تنفيذ القرار

بعد ما أن حدد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها، يصل إلى مرحلة التنفيذ، وهو وصول القرار إلى من سيقوم بتنفيذه على أرض الواقع، ولنجاح عملية تنفيذ القرار لابد من توفر بعض الشروط في القرار المتخذ وهي:

- أن يكون القرار قابلا للتنفيذ بالإمكانات الموجودة أي يلقي القرار حماسا ومساندة وتأييدا من قبل الذين يقومون بتنفيذه، أن يكون القرار واضح الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، أن يرفع القرار من معنويات العاملين على تنفيذه ومن لهم علاقة به؛

⁴⁰ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص80.

● إن خطوة تنفيذ القرار قد تكون أكثر المهمات استهلاكاً للوقت، وذلك يعود أساساً إلى آثار ونتائج التنفيذ على المؤسسة، وعليه فإن القرار المحكم لن يكون ذا أهمية وجدوى ما لم يتضمن في طياته كيفية تنفيذه من الأساس.

إن نوعية القرار وأمكانية تنفيذه دليل مبدئي على نجاح ذلك القرار، ويمكن الحكم على جودة القرار لأو عدمها بناء على المعايير الآتية:

1. قياس مدى اتفاق وانسجام ذلك القرار مع السياسات وممارسات المؤسسة؛
 2. توقيت القرار؛
 3. اعتماده وتجيده لكمية المعلومات المثلى؛
 4. تأثير صانع القرار على القرار ذاته، ونلخص طريقة التنفيذ الناجح للقرار على النحو التالي:
- عدم تعارض المصلحة؛
 - إيجابية عامل الخطر والمكافأة؛
 - كيفية ومدى فهم منفذ القرار والمسؤولين عن إيصال القرار للآخرين.

مما سبق يمكن القول بأن القرار إذا لم يتم تنفيذه على الوجه المطلوب لا يتعدى كونه قراراً على ورق فقط، لذا يجب تنفيذ ذلك القرار حتى يتسنى تحقيق الأهداف التي من أجلها تم صنعه والوصول إليه، قد يكون القرار المتخذ جيداً هو الأفضل، إلا أن الطريقة التي نفذ بها كانت غير ملائمة، مما يؤدي إلى الحكم الأولي حول القرار المتخذ بأنه غير جيد وأن البديل الذي تم إختياره غير سليم، بينما يعود عدم ملائمة هذه إلى الطريقة التي نفذ بها، لذا يجب مراعاة الطريقة التي نفذ بها هذا القرار ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم التدقيق الداخلي وهذا بحكم طبيعة نشاطها وتعاملها مع جميع المستويات في المؤسسة⁴¹.

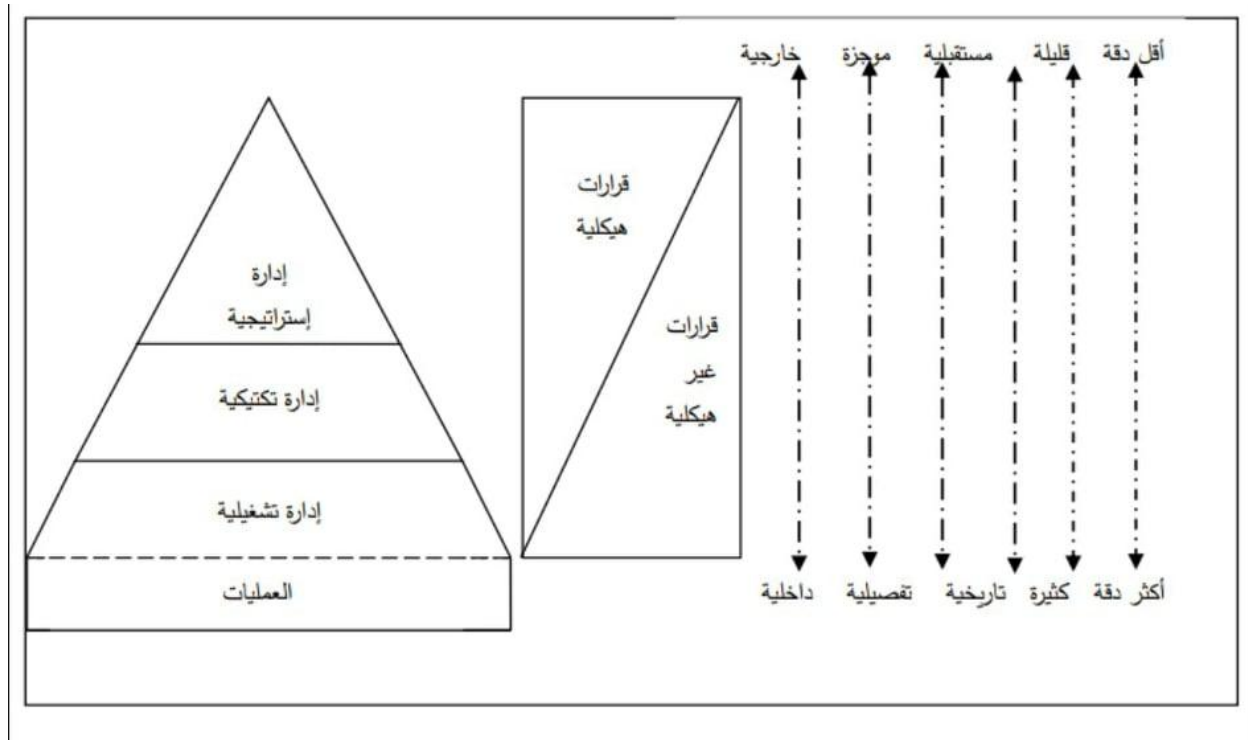
سادساً: المتابعة والتقويم

إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي تم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها، فإذا ما وجد انحراف وجب إجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن، ومن هنا تتضح مدى أهمية تحديد الأهداف والتي بموجبها يتم تقييم مستوى الأداء، وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة، يجب إحداث تغييرات ربما في الحل الذي تم اختياره، أو في مراحل تنفيذه أو حتى إعادة صياغة أو تغيير الأهداف لو وجد أنه من غير الممكن

⁴¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص81.

تحقيقها، ففي هذه الحالة يجب إعادة صياغة نسق صنع القرار بالكامل وتصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقاً. في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا لكون طبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد للمشكلة ثم للبدائل ثم لإختيار البديل الأفضل...، من شأنه أن يجعل قسم التدقيق الداخلي أن تسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتواني للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة. نلاحظ من خلال كل هذه الخطوات أن للتدقيق الداخلي دوراً أساسياً في كل خطوة، إلا أنه يجب التفرقة بين المعلومات المختلفة والتي تستخدم من قبل مستويات مختلفة من الإدارة، حسب الطبيعة الهيكلية للقرار المتخذ⁴²، وهذا حسب الشكل التالي:

شكل رقم (2-7): طبيعة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات حسب المستويات الإدارية



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص82.

يتبين من الشكل السابق أن المستوى الإداري لمتخذ القرار ونوع القرار المتخذ يحددان خصائص المعلومات المطلوبة، التي على دائرة التدقيق الداخلي مراعاتها أثناء إعداد تقاريرها حسب كل نوع فتحتاج الإدارة الإستراتيجية إلى معلومات

⁴² أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص81-82.

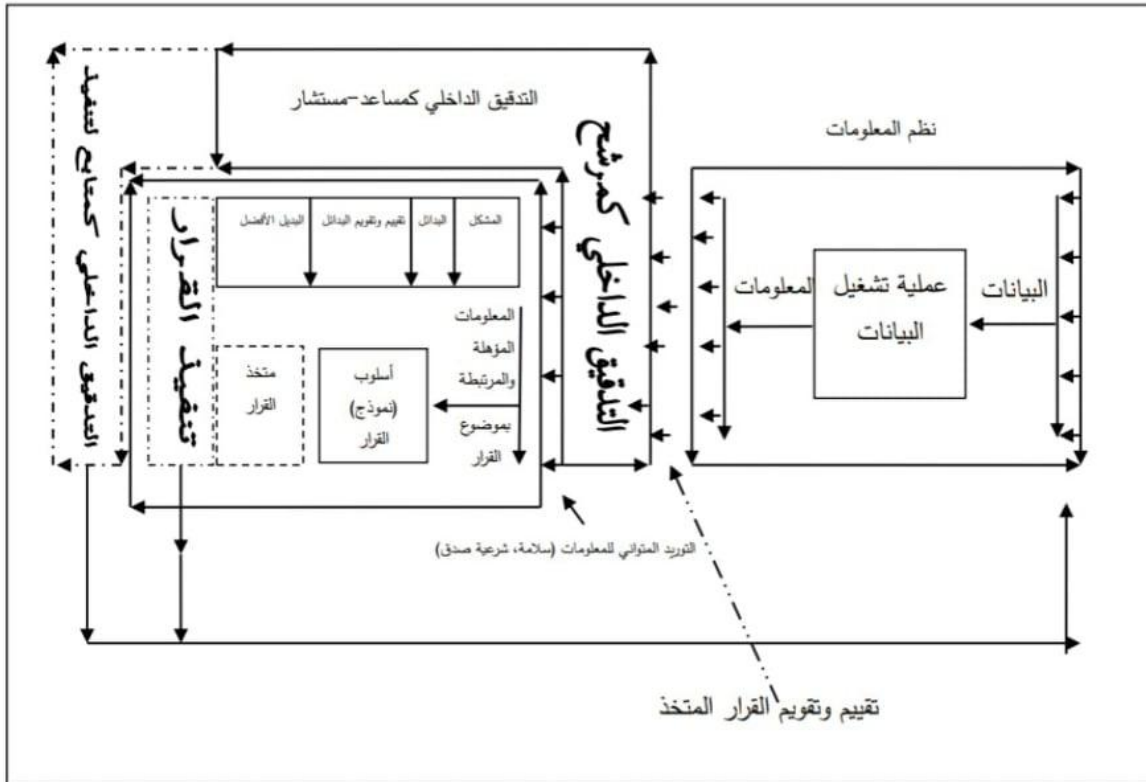
ذات قيمة تنبؤية عالية لاستخدامها في التخطيط الإستراتيجي وللمساعدة على رؤية مستقبلية جيدة، وقد لا تكون معنية بالوقت والدقة الكاملة ومن ثم تفضل تقارير ربع سنوية عن التقارير اليومية، وهذا بوصف أغلبية القرارات المتخذة تكون هيكلية، على عكس المستويات الأخرى.

أما الإدارة التشغيلية فتتخذ قرارات متعددة مع قصر الوقت المتاح أمامها، وبالتالي قد تحتاج إلى تقارير معلومات يومية حتى تكون قادرة على التفاعل في توقيت مناسب مع التغييرات التي تطرأ على الأحداث، كما نحتاج إلى معلومات دقيقة وفي توقيت مناسب، وقد لا يعينها كثيرا القيمة التنبؤية للمعلومات.

أما الإدارة التكتيكية فإنها عبارة عن واسطة بين الإدارتين الإستراتيجية والتنفيذية، إذ أنها تساعد كل منهما على إتخاذ القرارات المناسبة، فهي بذلك تهتم بجميع المعلومات بنفس القدر من المقدرة والتأهيل ولا تحمل أيا من المواصفات⁴³.

أما إذا أردنا إقحام التدقيق الداخلي كمرشح للمعلومة ومؤهل لها لتكون في مرتبة المعلومة الإدارية الصالحة لاتخاذ القرارات الإدارية، وكمساعدة أو مستشار في عملية إتخاذ القرار يمكن ملاحظة ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(2-8): التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات



⁴³ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص82.

المصدر: أحمد نفاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص83.

من خلال هذا الشكل تظهر لنا الآلية التي يتم بها توليد المعلومة المؤهلة لاتخاذ القرار وهذا من خلال إنتاجها من نظام المعلومات داخل المؤسسة ليتم ترشيحها ورفعها إلى مستوى المعلومة الإدارية الصالحة لاتخاذ القرار وهذا بمساهمة من التدقيق الداخلي، كما يظهر هذا الشكل الآلية التي يتم بها استخدام المعلومة المؤهلة في عملية إتخاذ القرار وهذه الآلية المتمثلة في الخطوات السابقة الذكر في عملية إتخاذ القرار، كما يبين هذا الشكل مساهمة التدقيق الداخلي في خطوات إتخاذ القرار، بل يمتد إلى تنفيذ ومتابعة للقرار المتخذ، تبقى هذه الخطوات والآليات المختلفة في إتخاذ القرار في شكلها العادي أي في الظروف العادية، إلا أن هناك أمور أخرى يجب أن تأخذ بعين الإعتبار وهي مختلف العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرار في شكلها العادي أي في الظروف العادية، إلا أن هناك أمور أخرى يجب أن تأخذ بعين الإعتبار وهي مختلف العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة⁴⁴.

المطلب الثالث: الخدمات والمعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي

بما أن التدقيق الداخلي يعتبر من الإجراءات الضرورية الواجب تطبيقها من أجل الحفاظ على حسن سير العمل حسب الأهداف المرجوة وضمن الحدود القانونية ومن أجل التأكد من أن الموظفين والمدراء يقومون بواجباتهم ضمن الحدود المسموح بها وكما يميله النظام الداخلي للمؤسسة هذا من ناحية.

ومن ناحية أخرى فإن إجراء تدقيق العمليات كخطوة أولية يجب إتباعها من قبل المؤسسات والشركات الملزمة بإجراء تدقيق لحساباتها قبل وصول المدققين الخارجيين، ذلك كون عملية التدقيق الداخلي سوف تساعد على كشف أي قصور في نظام الرقابة الداخلي أو أي مشاكل محاسبية قد تعثر عملية التدقيق الخارجي أو تمنع المدقق الخارجي من منح المؤسسة رأياً مسانداً لبياناتها المالية⁴⁵. ومن بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للإدارة⁴⁶:

1. **خدمة التأكيد الموضوعي:** هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة.

⁴⁴ أحمد نفاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص83.

⁴⁵ http://alzamel-syr.com/ar/services.Php_15/05/2020, 14:35.

⁴⁶ بغدود راضية، صبايحي نوال، مداخلة بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية"، الملتقى الدولي حول: إدارة المخاطر وانعكساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، يومي: 12-13 ديسمبر 2012، ص4.

2. الخدمات الاستشارية: وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدها تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها. وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها. وبالإضافة لهاتين الخدمتين هناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق الداخلي وهي⁴⁷:

- تزويد الإدارة بالتوجيهات والنصائح المتعلقة بالأداء والنظام الداخلي؛
- تقييم إذا ما كانت الإجراءات المتبعة تتفق مع سياسات المؤسسة؛
- تقييم ما إذا كانت السياسات الموضوعية يتم إتباعها وتطبيقها في المؤسسة.

ولقد حددت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، هدف التدقيق الداخلي الرئيسي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية، وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها، هذا بالإضافة إلى ما يلي⁴⁸:

- زيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط الإستراتيجيات وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ الاستراتيجيات؛
- تقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر؛
- تقويم وتحسين فاعلية الرقابة؛
- تقويم وتحسين فاعلية عمليات توجيه أنشطة المؤسسة ومراقبتها.

⁴⁷ [http://www.tagi.com/page.aspx?Page key=internal-audit et lang=ar,15/05/2020, 15 :10.](http://www.tagi.com/page.aspx?Page%20key=internal-audit%20et%20lang=ar,15/05/2020,15%20:10)

⁴⁸ إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، منشورة، فرع المحاسبة التمويل، جامعة غزة، فلسطين، 2012، ص12.

خلاصة الفصل الثاني

تعتبر عملية إتخاذ القرار من أهم أنشطة المؤسسة لأنها نقطة البدء والإنطلاق بالنسبة لجميع الأنشطة الأخرى داخل المؤسسات وخارجها (البيئة الخارجية)، لأن الركيزة الأساسية لنجاح تسيير وإدارة المؤسسة هو إتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وبما أن متخذ القرار يتعرض للضغوطات سواء من داخل أو خارج المؤسسة في إتخاذ قراراته من هنا ظهر دور المدقق الداخلي في مساعدة متخذ القرار في أداء عمله، حيث يساعد التدقيق الداخلي في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، كما يساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة لهذه القرارات، هذا الأمر جعل التدقيق الداخلي أداة مساعدة على دعم وتفعيل قراراتها، أي وجود علاقة طردية بين التدقيق الداخلي وإتخاذ القرارات إذا توفرت المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي، أصبح متخذو القرار في المؤسسة يعتبرون المدققين الداخليين مستشارين لهم يستشيرونهم باقتراحاتهم عليهم بالنسبة للطرق والأساليب والمناهج والبدائل الفعالة حسب كل قرار. فالتدقيق الداخلي يوفر نوع من المصدقية والموثوقية للبيانات والمعلومات التي يعتمد عليها المتخذ القرار في عملية إتخاذ القرارات.

الإطار التطبيقي

الجانب التطبيقي

تمهيد:

نظرا للظروف التي مرت بها البلاد والعالم بسبب جائحة كورونا إرتمينا أنا والأستاذ أنه يكون تقدم للمذكرتين المذكرة الأولى سنقوم بالتعريف بالدراسة، ونذكر الأدوات المستخدمة والمنهجية المتبعة، والنتائج المتوصل إليها والمبحث الثاني وهو الدراسة الثانية (المذكرة الثانية) سيكون نفس الشئى الدراسة الأولى، أما المبحث الثالث سنقوم بمقارنة النتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: دراسة حالة مطاحن الواحات -تقرت-.

سنعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة الأولى المتمثلة في التعريف بالدراسة بالإضافة إلى أدوات الدراسة وأهم النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: التعريف بالدراسة

الدراسة الأولى كانت دراسة حالة مطاحن الواحات -تقرت- تحت عنوان المذكرة "التدقيق الداخلي ودوره كأداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار"، وهي دراسة للطالب عبد الباقي المقدم تخصص تدقيق ومراقبة تسيير جامعة قاصدي مرياح -ورقلة- للسنة الجامعية 2016/2015، فطرح الإشكالية الرئيسية التالية "ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين عملية اتخاذ القرار"، والتساؤلات الجزئية التالية:

- ما هي أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية؟
 - هل يحظى التدقيق الداخلي بدعم الإدارة العليا في المؤسسة؟
 - هل تعتمد المؤسسة على التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار؟
 - كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة؟
- فكانت الفرضيات كالاتي محاولا الإجابة على هذه التساؤلات:

✓ تأخذ الإدارة العليا تقارير المدققين باهتمام كبير؛

✓ يعتمد متخذ القرار على نتائج التدقيق الداخلي؛

✓ توجد علاقة إيجابية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار.

طبيعة المتغيرات: يتكون موضوع الدراسة من متغيرين أساسيين هما:

الجانب التطبيقي

المتغير المستقل: التدقيق الداخلي؛

المتغير التابع: اتخاذ القرار.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى الوصول إلى النقاط التالية:

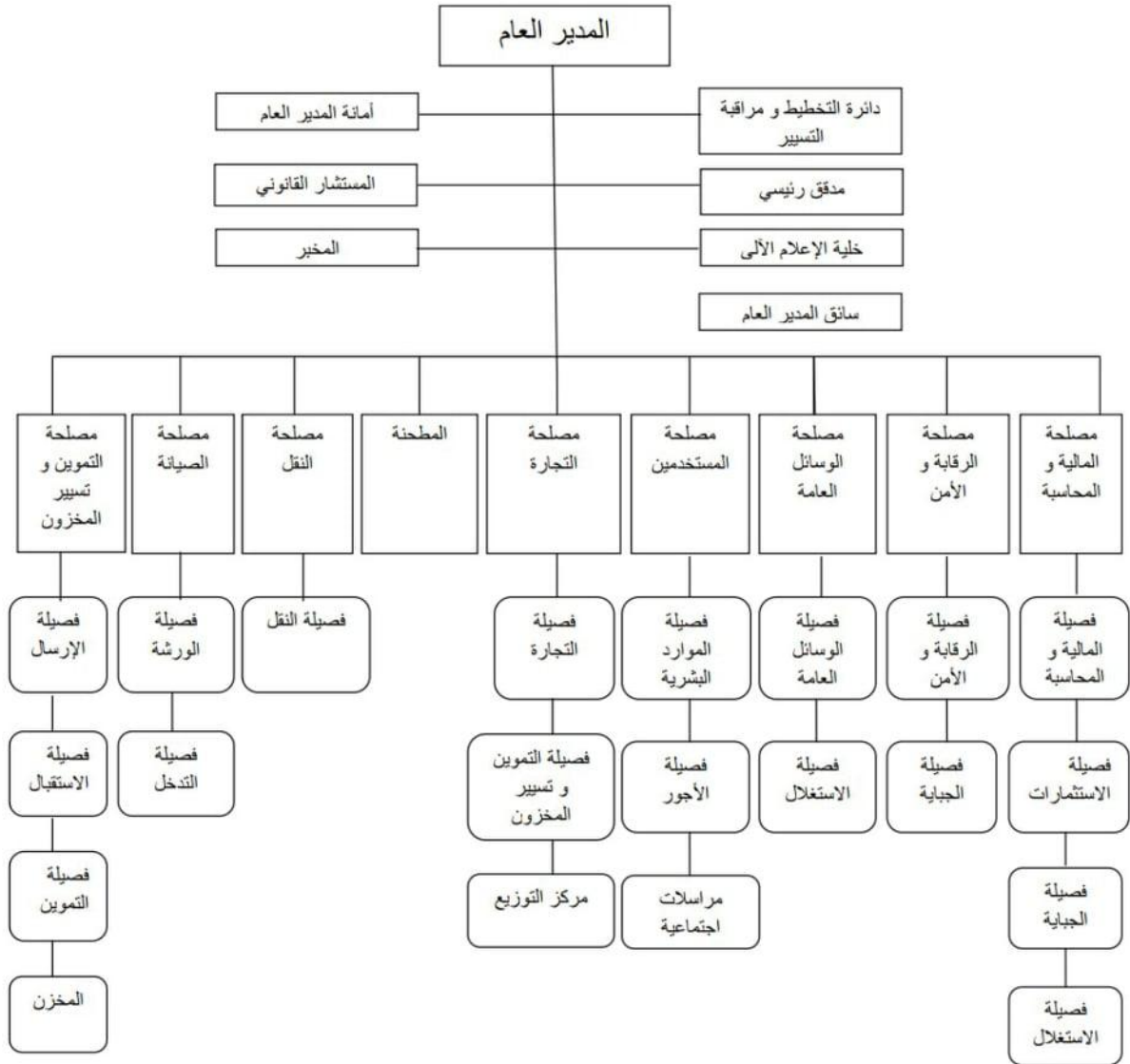
- محاولة الوصول إلى إجابة على الإشكالية المطروحة؛
- توضيح ماهية التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرار، وكيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين عملية اتخاذ القرار؛
- محاولة إبراز أهمية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية باعتباره أداة فعالة؛
- محاولة تقييم عملية اتخاذ القرار في مؤسسة مطاحن الواحات -تقرت-.

بطاقة تعريفية عن مؤسسة مطاحن الواحات -تقرت-

تعتبر مؤسسة مطاحن الواحات من أهم الوحدات الإنتاجية بتقرت، تقع في الجنوب الشرقي للبلاد وبالتحديد في المنطقة الصناعية، يحدها شمالا الديوان الوطني للتمور، ومن الغرب السكة الحديدية، وشرقا مؤسسة صناعة الحديد والصلب ومن الجنوب المؤسسة الوطنية لأشغال البترول، تقدر مساحتها الإجمالية 61822.50 م، منها 935664 م، مساحة مغطاة، وقد تم تأسيسها طبقا للمرسوم الوزاري المؤرخ في 30/11/1980 وبدأت الإنتاج في 27/05/1983 برأس مال قدره 261.000.000 دج، وهذا بعد الإرتفاع الدائم بالحصص العينية المقدمة خلال الإستثمارات الحاصلة، ويستمر على سير عمل المؤسسة 111 عامل موزعين على مختلف المصالح وتنتمي الوحدة إلى المؤسسة الجهوية للصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها برياض سطيف، فهي تعتبر مؤسسة صناعية وتجارية وقد تم إنجاز المؤسسة من طرف الشركة السويسرية BUHLER، وهذا بمساهمة إدارات جزائرية من معهد EIM البلدية، ويتمثل النشاط الرئيسي لمؤسسة مطاحن الواحات -تقرت- في قطاع الصناعات الغذائية ومشتقاتها، وذلك بتحويل المادة الأولية الخام المتمثلة في تحويل حبوب القمح بنوعه الصلب واللين إلى سميد وفرينو والعجائن الغذائية والكسكسي.

الجانب التطبيقي

الهيكل التنظيمي للمؤسسة:



المصدر:

المطلب الثاني: منهج الدراسة - الأدوات المستخدمة - سير عملية التدقيق الداخلية

1- منهج الدراسة:

الجانب التطبيقي

في هذه الدراسة اعتمد الطالب على المنهج الوصفي في الجانب النظري الذي يعتمد على وصف الظاهرة وتحليل عناصره للوصول إلى نتائج يمكن تعميمها، أما الجانب التطبيقي اعتمد على منهج دراسة حالة لأنه يوافق طبيعة الموضوع والذي يتضمن إسقاطا ميدانيا على مؤسسة محل الدراسة مستخدمين في ذلك أدوات المقابلة وقوائم الاستقصاء من أجل استخلاص النتائج وتحليلها.

2-أدوات الدراسة: تمثلت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز الدراسة في جانبين رئيسيين هما:

1. **الجانب النظري:** لقد اعتمد الباحث في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر في المراجع والأدبيات العربية والأجنبية من كتب ومجلات والتصفح في شبكة الانترنت، هذا فضلا عن الدراسات السابقة التي توفرت للباحث، وساعدته في إغناء هذه الدراسة.

2. **الجانب التطبيقي:** لقد استعمل الباحث عدد من الوسائل للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة من أبرزها ما يلي:

- المقابلة الشخصية: اعتمد أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس والمتمثلة في المدقق الداخلي والمدير ورؤساء المصالح بمختلف مستوياتهم وكل من لديه علاقة بتخاذ القرار، وهذا للحصول على المعلومة المباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة وسليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة؛
 - التقرير الوصفي: ويقوم على وصف عملية اتخاذ القرار في المؤسسة وكيفية مراحلها ومدى ملائمتها مع بيئة المؤسسة ومختلف وظائفها التي توجد بها والطريقة التي تسير عليها؛
 - قائمة الإستقصاء: بعد القيام بالمقابلات والحصول على بعض المعلومات وهذا لشح المعلومات من بعض المسؤولين، فاختار أسلوب آخر أكثر فعالية تتمثل في قائمة الإستقصاء والذي يعد من أهم الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، وهي قائمة تحتوي على مجموعة من الأسئلة قام بطرحها على المدقق ومدير المؤسسة، وتتضمن هذه القائمة أسئلة حول مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين عملية اتخاذ القرار.
 - الملاحظة: كذلك اعتمد على عنصر الملاحظة للوقوف أكثر على سير العمليات داخل المؤسسة والتأكد من صحة ما يوجد في اللوائح التنظيمية وما يقابلها على أرض الواقع وما يتم تنفيذه فعلا، وهي تعتبر كدليل إثبات قوي وفعال، إضافة إلى الإطلاع على بعض الوثائق التي تدعم الموضوع والتي تعتبر سندا لنا في هذه الدراسة.
- سير عملية التدقيق الداخلية في المؤسسة:

الجانب التطبيقي

1. إعداد برنامج التدقيق: كل سنة يتم إعداد مخطط سنوي خاص بعملية التدقيق من طرف مجلس الإدارة، إذ يحتوي هذا المخطط على أجندة سنوية بالوظائف المعنية بالتدقيق، حسب برنامج زمني محدد بالثلاثيات أو الأشهر أو الأسابيع، ثم إرسال البرنامج إلى المدير العام للمصادقة عليه.

2. رسالة البدء بمهمة التدقيق: بعد المصادقة على هذا المخطط من طرف المجلس يستلم المدقق الداخلي رسالة مهمة التدقيق لمصلحة مهينة مفضاة من طرف المدير، وعلى هذا الأساس يقوم المدقق الداخلي بالاتصال برئيس المصلحة المعنية بالمراجعة قبل يومين أو ثلاثة من تنفيذ العملية؛ وبناءا عليها يلزم المدير المدقق بالقيام بالتدقيق كما يلزم جميع أفراد المصلحة المعنية بتوفير كل الشروط لسير العملية، كما يتم في هذه الرسالة توصيف مجال أوحقل التدقيق وإعطاء البنود العريضة لعملية التدقيق في المصلحة المعنية، مثلا خلية الوقاية والأمن يتم إعطاء العناصر التي يتم فيها التدقيق وهي:

تدقيق وتقييم إجراءات الوقاية والأمن؛

تحسين مخطط السلامة، وتماشيا مع المراسيم والقوانين الحالية؛

التحقيق في التحديثات على مستوى أعوان الأمن من حيث الأدوات والمستلزمات،

تقييم مدى تطبيق التوصيات السابقة للجنة التدقيق؛

متفرقات أخرى.

3. إعداد الاستبيان: يتم إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة حول المصلحة المراد تدقيقها، فهذا الاستبيان عبارة عن دليل يتبعه المدقق أثناء عملية التدقيق الداخلي، يحاول المدقق من خلال هذا الاستبيان الوقوف على أهم النقاط التي يتركز عليها في حقل التدقيق المعطى من خلال إجابات المسؤول حول المواضيع التي تم توصيفها في حقل التدقيق، والاستبيان الموجه لمصلحة الموارد البشرية يوضح الأسئلة التي يتم طرحها على المسؤول وتتناول:

العقود والكفاءات والترقية وأجور العمال ومدى تناسب بطاقة المنصب مع المؤهلات العلمية والخبرة المهنية.

4. العمل الميداني: بعد حصول المدقق على رسالة مهمة والتفاهم مع رئيس المصلحة المعنية بالتدقيق، تأتي مرحلة العمل الميداني إذ يذهب المدقق إلى المصلحة محل التدقيق، إذ يتطلب الوثائق والمستندات الخاصة بالمصلحة ويقوم بفحصها وتقييمها ومدى مطابقتها للإجراءات والقوانين المعدة من طرف إدارة المؤسسة، وفي هذه المرحلة يتم:

فهم العمليات من خلال المطابقة مع المسؤولين عن المصلحة؛

الجانب التطبيقي

فحص وتقييم هذه المستندات والوثائق للحصول على النتائج؛

تقييم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة؛

إعداد مسودة التقرير ومناقشة الملاحظات ونتائج عملية التدقيق والتحقق من النتائج المتوصل إليها؛

إعطاء مجموعة الحلول والمقترحات للمشاكل المطروحة.

5. **تحضير التقرير الأولي:** بعد تقييم هذه المستندات وفحصها وإستخراج نقاط القوة والضعف ومعرفة الإنحرافات وأسبابها وتحديد مختلف المشاكل التي واجهها أثناء عملية التدقيق يقوم المدقق بإعداد تقرير أولي يتضمن مجمل هذه الملاحظات وإعطاء المقترحات للمشاكل المطروحة، وبناء على هذا التقرير يتم الأخذ بملاحظات المدقق الداخلي التي أشار إليها ومعالجتها على مستوى المصلحة أو المديرية.

6. **إعداد التقرير النهائي:** بعد الإنتهاء من كل المهام يتم رفع تقرير نهائي حول وضعية هذه المصلحة يحتوي تقرير المدقق الداخلي على مجموعة من التوصيات والملاحظات التي لم تطبق ويتم الكشف عن دوائر الخطر والتي لا يمكن معالجتها على معالجتها على مستوى المصلحة مرفقة بأدلة الإثبات إلى المدير العام للمؤسسة وتقرير إلى مديرية التدقيق الداخلي للمجمع. في التقرير النهائي يتم تسمية المصلحة التي تمت فيها عملية التدقيق والمجال الزمني للعملية كما يتم توضيح العناوين الكبرى التي تم تدقيقها في المصلحة مثلا: في مصلحة الأرشيف يتم تدقيق:

ملفات المستخدمين؛

جميع العقود (عقود الإيجار، عقود الكراء، العقود التجارية، العقود على مستوى المصالح...).

الملفات القانونية.

في التقرير النهائي للمدقق يتم توضيح نتائج عملية التدقيق في نقاط وتحديد الدوائر التي يكمن فيها الخطر والدوائر الأخرى التي تعتبر غير مهمة وغير ضرورية، وأيضا على المدقق الإشارة إلى الفوارق التي توصل إليها من خلال عملية التدقيق خاصة التي تتعلق بالجوانب المادية ضمن النتائج المتوصل إليها.

في كل تقرير يقدم المدقق جملة من التوصيات والملاحظات فيما يخص الانحرافات التي توصل إليها في شكل نقاط ومطالبة الإدارة العليا بضرورة تطبيقها.

الجانب التطبيقي

المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها

أهم النتائج التي توصل إليها الباحث بعد دراسة حالة مطاحن الواحات -تقرت-.

تم إجراء مقابلة شخصية مع مدير مؤسسة مطاحن الواحات من أجل الوقوف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في صنع القرار داخل المؤسسة، فكانت النتائج كالتالي:

الأسئلة	التعليق
تعطي المؤسسة للتدقيق أهمية كبيرة	نعم هي كذلك لأنه يمثل نوع من الحصانة للمؤسسة للمؤسسة للحفاظ على هيكلها التنظيمي وترقيته ويسهل تدفق المعلومات الموثوق منها
يحقق التدقيق الداخلي أهداف المؤسسة	نعم التدقيق الداخلي يحقق أهداف المؤسسة
يتمتع المدقق بالاستقلالية	وضع المدقق في الهيكل التنظيمي يخول له إما الاستقلالية وإما التبعية
يتماشى الهيكل التنظيمي لخلية التدقيق مع ما يفرض عليها من مهام	يعاني بعض النقائص يظهر هذا النقص في عدد الأفراد العاملين بخلية التدقيق
يعتبر التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة	من خلال كونه يسعى للوصول بالمؤسسة إلى تحديد كل الفرص والتهديدات بالتالي ضمان الاستمرارية
يحظى المدقق بدورات تكوينية	كل سنة يحظى بدورة تكوينية طويلة المدى
تأخذ الإدارة العليا تقارير المدقق باهتمام كبير	يتم على أساسها تحديد مستلزمات الفترة القادمة
يساهم التدقيق في تحديد المشاكل وتقديم الحلول	يساهم في تحديد دوائر الخطر والحلول وتصحيح المسار
يتم الإستعانة بنتائج التدقيق لمواجهة المخاطر	بما أنه يتم الإستعانة به لتحديد المشاكل يتم كذلك الإستعانة به لمواجهة المخاطر
تلجأ الإدارة العليا إلى المدقق في كل صغيرة وكبيرة	نعم خاصة إذا ما تعلق الأمر بإشكال قانوني أو اجرائي
يعتبر التدقيق الداخلي مستشارا بالنسبة لأصحاب القرار	بطبيعة الحال لأن لدى خلية التدقيق المعلومة الصحيحة التي

الجانب التطبيقي

يتم الإعتماد عليها في اتخاذ القرار الصحيح	
نعم وهذا من خلال كونه يعمل على أن يكون هناك نظام رقابة داخلية فعال	يساعد التدقيق الداخلي الإدارة العليا على تطبيق سياسات وإجراءاتها وبلوغ أهدافها
لا يقوم المدقق بالزيارات الميدانية إلا في إطار عملية التدقيق	يقوم المدقق بزيارات ميدانية لتقديم النصح والإرشاد والتوصيات

من خلال نتائج هذه المقابلة لاحظ الباحث أنه على العموم فقد نجح التدقيق الداخلي في قدر معين من النفعية للمؤسسة من خلال إثبات أنه يعتبر قيمة مضافة للمؤسسة، مما يثبت أن التدقيق الداخلي يستحق مكانته، وهذا من خلال الإهتمام الكبير التي تعطيه للتدقيق، يبرز هذا الإهتمام من خلال أن الإدارة تأخذ تقارير المدققين باهتمام كبير وتستعين بنتائج التدقيق لمواجهة المخاطر واتخاذ وتحديد المشاكل وعمليات الإستشارة يلخص هذا كله الإستعانة بنتائج التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار داخل مؤسسة مطاحن الواحات، ومن خلال هذه المقابلة تبين أن خلية التدقيق تحقق أهداف المؤسسة.

بعد المقابلة التي أجراها الباحث مع مسؤولي مؤسسة مطاحن الواحات حول التدقيق الداخلي في المؤسسة تبين ما يلي:

- من خلال نتائج المقابلة لاحظنا أن خلية التدقيق الداخلية تلعب دورا مهما داخل المؤسسة وتعتبر كقيمة مضافة بالنسبة للمؤسسة وذلك لما تقدمه من مساعدة للإدارة العليا من خلال النصائح والملاحظات التي تظهر في تقرير المدقق حول وضعية المؤسسة والدور الهام الذي تلعبه في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- ومن خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة لاحظنا أن خلية التدقيق الداخلي تابعة للمديرية العامة، إذن فهي تحقق أحد معايير التدقيق والتي تهدف إلى استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وهذا ما يسمح له بأداء مسؤوليته والمهام المخولة له ويساعد في تنفيذها؛
- ومن خلال نتائج المقابلة والملاحظة تبين أن المؤسسة تأخذ تقارير المدققين باهتمام كبير وتعطي أهمية كبيرة للتدقيق الداخلي؛
- ومن خلال المقابلة والإطلاع على الوثائق وما وجدنا داخل خلية التدقيق الداخلي تبين أن المدقق الداخلي للمؤسسة يتمتع بالنزاهة والموضوعية في أداء مهامه وهذا نظر لخبرته الطويلة في المؤسسة ومتمكن في أداء عمله وذلك لاتباعه لمختلف المعايير سواء المتعلقة بمدى ملائمة التدقيق الداخلي لإحتياجات المؤسسة أو من حيث الآليات والمناهج التي يتبعها المدقق الداخلي عند أداء مهمته.

الجانب التطبيقي

بعد الإعتماد على أساليب المقابلة والملاحظة وقائمة الإستقصاء توصل الباحث إلى النتائج:

- ✓ يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات الدقيقة والصحيحة بحيث تسمح لمتخذ القرار من الإعتماد عليها لبناء قرار على أساس متين.
- ✓ ومن خلال المقابلة تبين ان التدقيق الداخلي له دور هام من خلال الخدمات الإستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي سواء للمدير أو رؤساء المصالح، فتعتبر خلية التدقيق الداخلي أداة مساعدة تلجأ إليها أو تستشيرها عند اتخاذ القرارات.
- ✓ ومن خلال الملاحظة والمقابلة وبالإضافة إلى الدور الرقابي الذي يلعبه التدقيق الداخلي نجد أن التدقيق الداخلي يتجسد في كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار إبتداء من تحديد المشكل إلى غاية تقييم القرار.
- ✓ يتم الإستعانة بنتائج وأعمال التدقيق الداخلي في المؤسسة إما لمواجهة مخاطر معينة أو المبادرة في تجسيد خطوات تحسينية معينة.
- ✓ توجه خلية التدقيق الداخلي متخذ القرار من خلال تنبيهه من حيث مستوى خطورة القرار والصعوبات التي تتخلله وعواقب الفشل في القرار.
- ✓ يوفر التدقيق الداخلي معلومات ذات نسبة عالية من الدقي والشفافية تساعد على اتخاذ مختلف القرارات على مستوى المصالح مثل (القرارات التسويقية، قرارات التمويل والتموين، قرارات تخص العملية الإنتاجية).
- ✓ يضمن نسبيا نجاح القرارات المتخذة على أساس الخدمات التي يقدمها.

المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسة EDIMCO مستغانم

المطلب الأول: التعريف بالدراسة

الدراسة الثانية كانت دراسة حالة مؤسسة EDIMCO مستغانم تحت عنوان المذكرة "دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، وهي دراسة للطالبة هنوس نورية تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم للسنة الجامعية 2016/2017، فطرحت الإشكالية الرئيسية "كيف يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية" والتساؤلات الفرعية التالية:

الجانب التطبيقي

- ما هو المفهوم الشامل للتدقيق الداخلي وما هي أهدافه وأهميته؟
 - ما هي المفاهيم العامة لاتخاذ القرار وما هي صعوبات التدقيق الداخلي في صنع القرار؟
 - ما هو دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار؟
- فكانت الفرضيات كالاتي محاولتا الإجابة على هذه التساؤلات:

- ✓ أن اعتماد التدقيق الداخلي بجميع مقوماته من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة وعلى جميع المستويات، كما أن نجاح عملية التدقيق الداخلي ترتكز على إتباع مجموعة من المعايير المتعارف عليها.
 - ✓ يتوقف إسهام التدقيق الداخلي في تفعيل جميع القرارات على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية التدقيق الداخلي.
 - ✓ تحاول المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبني نماذج وطرق تسييرية رقابية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها، ويعتبر التدقيق الداخلي محل اهتمام بالنسبة لها، وهذا لما له من الإسهام في تحقيق النتائج.
- طبيعة المتغيرات: يتكون موضوع الدراسة من متغيرين أساسيين هما:

المتغير المستقل: التدقيق الداخلي.

المتغير التابع: اتخاذ القرار.

أهداف الدراسة: من الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة:

- معرفة أهمية التدقيق الداخلي في تسيير المؤسسة الاقتصادية؛
- معرفة كيفية التعامل مع الأخطاء ثم اتخاذ القرار المناسب؛
- إبراز أهمية التدقيق الداخلي والاستفادة منه.

بطاقة تعريفية عن مؤسسة إنتاج مواد البناء EDIMCO مستغانم

تقع مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء لولاية مستغانم شرق مقر الولاية حيث يحدها شمالا بلدية خير الدين ومن الجنوب محطة مستغانم، ومن الغرب حي جبلي محمد، ومن الشرق بلدية فلاق، يعود تاريخ نشأة مؤسسة "أوديمكو" إلى يوم 25/09/1984 بعد مداولة المجلس الشعبي الولائي رقم 12/م.ج.و.83 في 08/06/1983 وهذا بعد قرار وزاري رقم 5280 في 25/09/1984.

الجانب التطبيقي

حيث حملت إسم مؤسسة توزيع مواد البناء لولاية مستغانم واختصرت في كلمة EDIMCO، وقدر رأس مالها ب 250.000.000 دج، وفي المرة الأولى كانت EDIMCO مؤسسة محلية ثم حصلت على صفة مؤسسة اقتصادية عمومية (EPA.SPA) وهذا بموجب رقم 30/96 في 17/01/1996، تمتلك المؤسسة 29 سنة خبرة في مجالات البناء ووجودها ناتج من النجاح الذي حققته بتحكمها في معظم النشاطات سواء كانت إنتاجية أو تجارية وقطاع مواد البناء وكذلك النتائج القياسية التي حققتها في الإنجاز والمقاولة. وقد تمثل نشاطها الأساسي في استيراد وتوزيع مواد البناء، وفي سنة 1989 EDIMCO كان هدفها تنويع نشاطاتها، فانطلقت في مجال البناء (التشييد والتهيئة) أين تمكنت من إنجاز عدة مشاريع عمرانية ومؤسسات عمومية (المدارس والثانويات... إلخ)، وفي 1994 وبعد قرار من سيد والي مستغانم انطلقت هذه المؤسسة في نشاط التهيئة العمرانية ونظرا للمشاكل التي اعترضتها في توزيع مواد البناء على مستوى السوق (نهاية استحوادها الأحادي والمنافسة الغير عادلة) أصبح النشاط الاساسي للمؤسسة هو إنشاء التهيئة العمرانية.

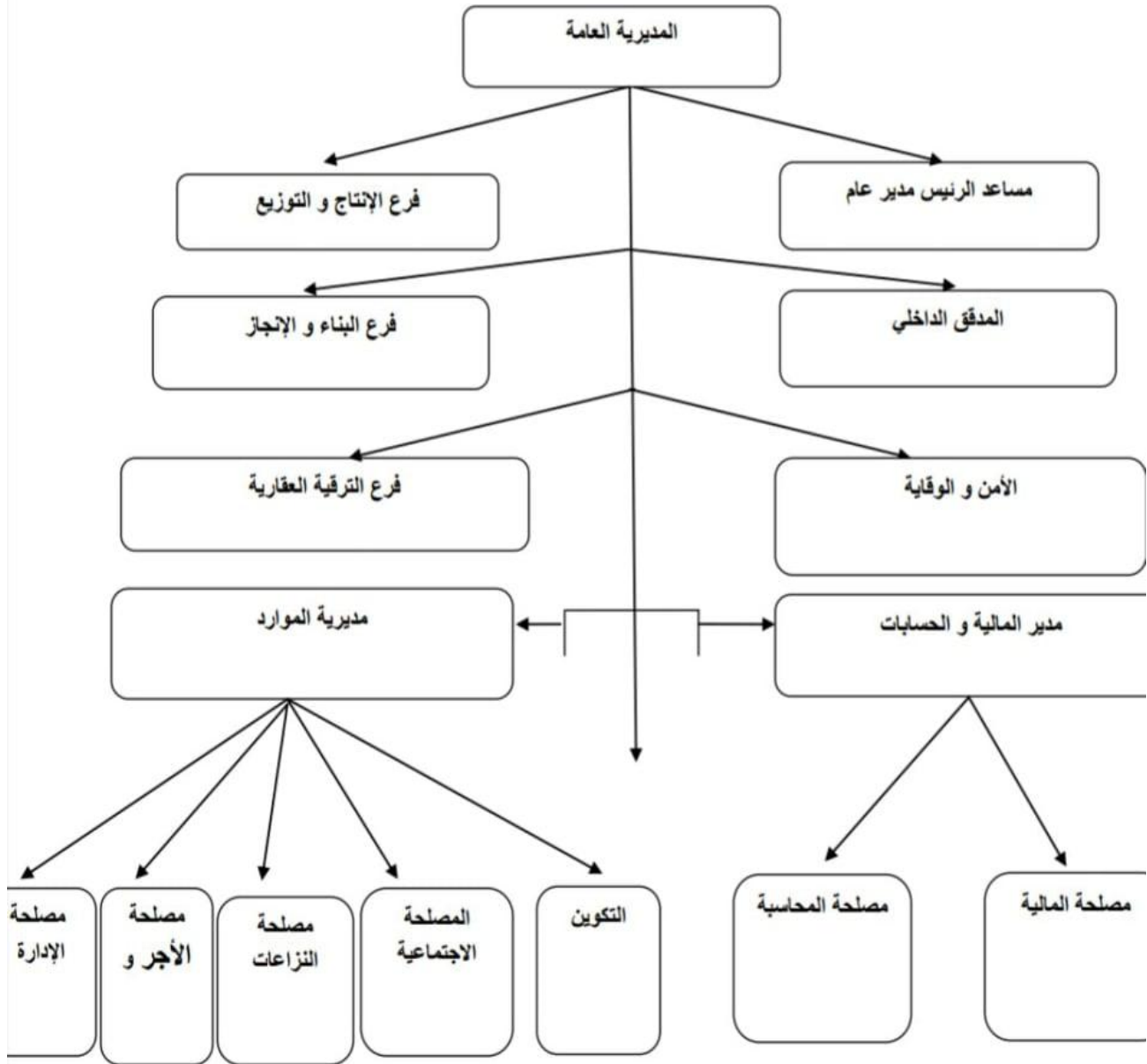
وتعمل المؤسسة على تبني علاقات دائمة مع الزبائن وتعمل على إرضائهم من خلال تلبية حاجياتهم، ولقد تطورت شبكة التوزيع بولاية مستغانم EDIMCO وهذا من خلال الفترة ما بين 1990/1985 عن طريق فتح منافذ تأجير في عدة مناطق، وتتكون مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء EDIMCO من وحدات تتمثل في:

وحدة الحديد والصلب.

وحدة التعبئة والتغليف والتوزيع.

وحدة الترقية العقارية.

وحدة التجارة.



المطلب الثاني: منهج الدراسة- الأدوات المستعملة- مراحل عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة EDIMCO

منهج الدراسة: في هذه الدراسة إتمدت الطالبة المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات حيث استطاعت وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع، أما الجانب التطبيقي اعتمدت على دراسة حالة حيث تمكنت من التعمق أكثر في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية لهذه المؤسسة محل الدراسة.

الجانب التطبيقي

أدوات الدراسة:

أدوات الدراسة: تمثلت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز الدراسة في جانبين رئيسين هما:

- **الجانب النظري:** لقد اعتمدت الباحثة في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر في المراجع والأدبيات العربية والأجنبية من كتب ومجلات والتصفح في شبكة الانترنت، هذا فضلا عن الدراسات السابقة التي توفرت للباحثة، وساعدتها في إغناء هذه الدراسة.

- **الجانب التطبيقي:** لقد استعملت الباحثة عدد من الوسائل للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة من أبرزها ما يلي:

- المقابلة الشخصية: اعتمد أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس والمتمثلة في المدقق الداخلي والمدير ورؤساء المصالح بمختلف مستوياتهم وكل من لديه علاقة باتخاذ القرار، وهذا للحصول على المعلومة المباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة وسليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة؛
- قائمة الإستقصاء: بعد القيام بالمقابلات والحصول على بعض المعلومات وهذا لشح المعلومات من بعض المسؤولين، فاختارت أسلوب آخر أكثر فعالية تتمثل في قائمة الإستقصاء والذي يعد من أهم الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، وهي قائمة تحتوي على مجموعة من الأسئلة قامت بطرحها على المدقق ومدير المؤسسة، وتتضمن هذه القائمة أسئلة حول مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين عملية اتخاذ القرار.
- الملاحظة: كذلك اعتمدت على عنصر الملاحظة للوقوف أكثر على سير العمليات داخل المؤسسة والتأكد من صحة ما يوجد في اللوائح التنظيمية وما يقابلها على أرض الواقع وما يتم تنفيذه فعلا، وهي تعتبر كدليل إثبات قوي وفعال، إضافة إلى الإطلاع على بعض الوثائق التي تدعم الموضوع والتي تعتبر سندا لنا في هذه الدراسة.

مراحل عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة EDIMCO

يمر التدقيق الداخلي في المؤسسة بعدة مراحل من بينها:

1. مرحلة التخطيط: وتكون عبر الخطوات التالية:

- تحضير الوثائق اللازمة للقيام بالمراقبة.
- تحضير برنامج المراقبة (تاريخ المراقبة) على مستوى المديرية العامة ومختلف فروعها.
- القيام بالمراقبة: تكون المراقبة فجأة من طرف أمر من الرئيس (المدير العام).

الجانب التطبيقي

- تقديم تقرير نهائي للسيد الرئيس (المدير العام).

2. مرحلة العمل الميداني: يكون العمل الميداني بالطرق التالية:

- مراقبة التقارير الشهرية لجميع المصالح لدى الإدارة وتكون التقارير الشهرية لجميع المصالح لدى الإدارة وتكون التقارير إلى المدير العام (داخلية أو خارجية).

- مراقبة السجلات لدى المصالح المعنية.

- مراقبة الوثائق الالكترونية واللاإلكترونية.

- مراقبة التسيير والتنظيم لدى المصالح.

- تقييم النتائج.

- التقرير النهائي يقدم للرئيس (المدير العام).

3. النتائج والتوصيات: بعد العمل الميداني يقدم المدقق الداخلي تقرير نهائي إلى الرئيس (المدير العام) ينص فيه على:

النتائج المتحصل عليها أثناء دورية المراقبة إذ يصعب قياس مدى أهمية وأثر التدقيق الداخلي في إتخاذ القرار في المؤسسات ذات طابع خدماتي الذي لا يسعى لتحقيق الربح وذلك لأن عملية إتخاذ القرار على مستوى الإدارة العليا هي عملية صعبة ومعقدة، خاصة في منظمات الأعمال ذات الحجم الكبير وعليه فمن الطبيعي جدا أن يتم الإستعانة بالتدقيق الداخلي في المؤسسة إما من أجل مواجهة المخاطر أو من أجل إتخاذ إجراءات تحسينية، بالإضافة إلى هذا يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في عملية إتخاذ القرار المناسب حيث يستعان به لإيجاد حلول للمشاكل وهذا حسب وضعية المشكلة، بالإضافة إلى هذا فإن التدقيق الداخلي يقوم بمتابعة تلك القرارات وذلك بالقيام باجتماع لجميع المصالح المعنية في المؤسسة وفروعها.

4. المتابعة: تكون المتابعة من طرف المدقق بعد إتخاذ القرار من طرف الرئيس (المدير العام) عن طريق مذكرة مصلحة.

5. تقييم النتائج: تكون النتائج مقيمة بالتمثيل البياني للعام الفارط.

المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها

أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة بعد دراسة حالة مؤسسة إنتاج مواد البناء EDIMCO مستغنا.

تم إجراء مقابلة شخصية مع مدير مؤسسة إنتاج مواد البناء EDIMCO من أجل الوقوف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في صنع القرار داخل المؤسسة، فكانت النتائج كالتالي:

الجانب التطبيقي

التعليق	الأسئلة
نعم تعتبر مناسبة يجب تحديدها حسب نوع المهمة	هل فترة التدقيق تعتبر مناسبة؟
نعم لأن المدقق يعتمد على آليات تساعده في أداء مهمته بكل دقة.	هل الآليات المطبقة في التدقيق تحقق النتائج المرجوة؟
	هل البرنامج من ناحية الدقة والوضوح يعتبر مقبولاً؟
يجب أن يكون هناك تنسيق وتعاون مشترك لتسهيل المهمة وتحقيق الأهداف المرجوة.	هل هناك تعاون بين المدقق الداخلي والمصلحة المعنية بالتدقيق
نعم وذلك حسب أهمية التقرير للوصول إلى قراء مناسبة.	هل تتم مراجعة التوصيات التي يقدمها المدقق في التقرير مع المدير؟
	هل يقوم المدقق الداخلي بالكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأخطاء مسبقاً.

من خلال هذا الاستبيان رأت الباحثة أن مؤسسة EDIMCO تطمح إلى تطبيق التدقيق الداخلي بصورة جيدة وذلك من أجل التسيير الحسن للمؤسسة.

فتعتبر فترة التدقيق مناسبة والبرنامج السنوي مقبول وواضح حيث هناك تعاون بين المدقق الداخلي والمصلحة المهنية أما التقرير النهائي الذي يضم مختلف التوصيات فيقدم للمدير العام الذي يقوم بمناقشته مع المدقق للوصول إلى قرارات مناسبة.

وبعد دراسة الباحثة للتدقيق الداخلي وتجسيده في الواقع في مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء EDIMCO فتوصلت لهذه النتائج:

- يعتبر التدقيق الداخلي كأداة تسيير فعالة تمثل أحد أهم مصادر الثقة من حيث المعلومات لذلك يستند عليها في عملية اتخاذ القرار ويتوقف ذلك على مدى قناعة المستويات الإدارية بأهميتها.
- يجب تبني نظام معلومات متكامل يزيد من سيولة المعلومات بين مختلف مصالح المؤسسة.

الجانب التطبيقي

- من أجل زيادة أهمية التدقيق الداخلي يجب تغيير نظرة الموظفين نحوها وتحسين ظروف عملها.
- أثناء قيام المدقق الداخلي بمهمة التدقيق يجب أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية التي هي محل التدقيق لمعرفة المخاطر التي سوف تواجه هذه المصلحة.
- عند إنتهاء عملية التدقيق يقوم المدقق بكتابة تقرير نهائي الذي يعتبر خلاصة جهده يشمل جميع الملاحظات والتوصيات.

المبحث الثالث: دراسة المقارنة بين الحالتين

المطلب الأول: أوجه التشابه

الموضوع: نحن نعلم لكي تتحقق قابلية المقارنة بين شيئين فإنه يجب أن يتحقق أن يكون نفس الموضوع وهذا الشيء محقق، فالموضوع الأول تحت عنوان "التدقيق الداخلي ودوره كأداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار" والموضوع الثاني تحت عنوان " دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية".

طبيعة المتغيرات: كلا الموضوعين يتكونان من نفس المتغيرين الأساسيين هما:

المتغير المستقل: التدقيق الداخلي؛

المتغير التابع: اتخاذ القرار.

الإشكالية: من ناحية الإشكالية، بما أنه نفس العنوان فإن الإشكالية نشأتها من العنوان نتطرق إلى الإشكالية الأولى وهي "ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين عملية اتخاذ القرار" حيث أبرز أن التدقيق الداخلي جد ضروري في المؤسسات كونه أداة إدارية تابعة للإدارة العليا في المؤسسة، أما الإشكالية الثانية التي طرحت "كيف يساهم التدقيق الداخلي في إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية" حيث أبرزت أن التدقيق الداخلي يعتبر كأداة تسيير فعالة تمثل أحد أهم مصادر الثقة من حيث المعلومات لذلك يستند عليها في عملية إتخاذ القرار ويتوقف ذلك على مدى قناعة المستويات الإدارية وبأهميتها.

الفرضيات:

منهج الدراسة: اعتمد كلا الباحثين على:

الجانب النظري: اعتمد كلا الباحثين على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على وصف الظاهرة وتحليل عناصره للوصول إلى نتائج يمكن تعميمها.

الجانب التطبيقي

الجانب التطبيقي: اعتمد كلا الباحثين على دراسة حالة لأنه يوافق طبيعة الموضوع وتمكنوا من التعمق أكثر في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسات محل الدراسة.

الأدوات المستخدمة: وهي عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز الدراسات.

- الجانب النظري: لقد اعتمد الباحثان في الجانب النظري من الدراسات على ما هو متوفر في المراجع والأدبيات العربية والأجنبية من كتب ومجلات والتصفح في شبكة الانترنت، هذا فضلا عن الدراسات السابقة التي توفرت للباحثين، وساعدتهم في إغناء هذه الدراسة.

- الجانب التطبيقي: لقد استعمل الباحثان عدد من الوسائل للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة من أبرزها ما يلي:

- المقابلة الشخصية
- التقرير الوصفي
- قائمة الإستقصاء
- الملاحظة.

الأساليب الإحصائية: للوقوف على كفاءة التدقيق الداخلي في المؤسسة قاما كلا الباحثين بإعداد استبيان يتكون من أسئلة خاصة بكلا المتغيرين التدقيق الداخلي وإتخاذ القرار.

النتائج:

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف

الحدود المكانية: الدراسة الأولى كانت من جامعة قاصدي مرباح ولاية ورقلة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، أما الدراسة الثانية كانت من جامعة عبد الحميد بن باديس ولاية مستغانم كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم المالية والمحاسبة تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير.

الحدود الزمنية: سنوات متقاربة الدراسة الأولى تمت في 2016/2015 أما الدراسة الثانية نوقشت في 2017/2016.

هيكل البحث: في الدراسة الأولى لمعالجة الإشكالية المطروحة ومختلف الأسئلة الفرعية ومدى ثبات أو نفي الفرضيات، لقد قسم الباحث بحثه إلى فصلين، خصص الفصل الأول إلى تقديم الإطار النظري للتدقيق الداخلي وعملية إتخاذ القرار، حيث

الجانب التطبيقي

قسم الفصل الأول إلى مبحثين المبحث الأول عموميات حول التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرار، أما المبحث الثاني الدراسات السابقة التي تناولت مثل هذا الموضوع، أما الفصل الثاني فتناول فيه الدراسة الميدانية يطاحن الواحات -تقرت-، خصص المبحث الأول إلى الطريقة والأدوات المستخدمة للموضوع أما المبحث الثاني النتائج ومناقشتها.

أما الدراسة الثانية عاجلت الباحثة موضوعها من خلال ثلاثة فصول، فتناولت في البحث الأول والذي هو نقطة بداية الدراسة عموميات حول التدقيق الداخلي وإبراز أهم المفاهيم الأساسية المختلفة وأهميته بالإضافة إلى أهدافه وأنواعه، أما الفصل الثاني تطرقت إلى التدقيق الداخلي ومساهمته في اتخاذ القرارات إضافة إلى الصعوبات التي يواجهها التدقيق الداخلي في عملية صنع القرار، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فجعلناه على شكل صورة لتلك التي رأيناها في الجانب النظري أي حاولت تطبيق كل أبعاد الجانب النظري ميدانا وأجريت عدة مقابلات فيها أسئلة تظم كل المفاهيم النظرية وبعدها قامت بتحليل الإجابات الواردة.

مؤسسات محل الدراسة: نفس الموضوع والإشكالية لكن الدراسة كانت في مؤسستين مختلفتين الدراسة الأولى كانت دراسة حالة مطاحن الواحات -تقرت- أما الدراسة الثانية كانت دراسة حالة مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء EDIMCO مستغانم.

الاختبارات المستعملة: كلا الدراستين قاما بإعداد استبيان للوقوف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في صنع القرار داخل المؤسسة، لكن الدراسة الأولى قام الباحث بإجراء مقابلة شخصية مع مدير المؤسسة للإجابة على الأسئلة المطروحة، أما الدراسة الثانية قامت الباحثة بإجراء مقابلة مع المدقق الداخلي للمؤسسة لإجابتها على الأسئلة التي طرحتها.

الخطمة

تنشط المؤسسة في بيئة متقلبة تتميز بالتغيرات سريعة مما يجعل المؤسسة تواجه أخطار متعددة ومتنوعة قد تؤثر سلبا على استمراريتها ولهذا فإنها مطالبة بدراسة مجموع الظواهر والتغيرات المحيطة بها لمعرفة سلوكها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة نشاطها ومهامها فهي أصبحت تولى أهمية كبيرة للتدقيق الداخلي حيث أنه وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم على أساس فحص وتقييم الجوانب المالية وغير المالية وتقديم النصائح والتوجيهات للمؤسسة وتنفيذ السياسات التي تضعها الإدارة وحماية الأصول من السرقة والغش والاحتلاس، ولكي يكون المدقق الداخلي قادرا على إبداء رأيه عليه الحصول على أدلة إثبات كافية تؤيد رأيه وأن تكون هذه الأدلة تتميز بالموضوعية والملائمة والشمولية. كما أن وظيفة التدقيق الداخلي تهتم بالدرجة الأولى بتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف جعل المسؤولين يتحكمون في أنشطتهم وهذا على كافة المستويات الإدارية فالتدقيق الداخلي يعتبر أداة يعمل على مد الإدارة بالمعلومات الدقيقة والمستمرة لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقييم سلامة ونظام المخاطر ويتأكد المدقق الداخلي من كفاءة وجودة الرقابة الداخلية عن طريق تحديد المخاطر والحد منها.

ويعمل التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر التي تواجه المؤسسة باعتباره عملية تصمم وتنفذ من قبل مجلس الإدارة وتتم ادارته من خلال تنفيذ استراتيجية المؤسسة بأكملها من قبل الموظفين عن طريق تصميم برنامج التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر والذي يخضع للتدقيق من طرف المدقق الداخلي وذلك اتبعا لعدة مراحل.

النتائج:

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة نسبيا تابعة للمديرية العامة للمؤسسة؛
- يلعب التدقيق الداخلي أهمية كبيرة على المستوى الداخلي إذا يتم من خلاله تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في اتخاذ قراراتها؛
- يعتبر التدقيق الداخلي الوسيلة المثلى في إكتشاف الأخطاء والانحرافات وكل أنواع الغش، ومحاولة معالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب الحفاظ على ممتلكاتها وأصولها المالية؛
- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بجملة من المبادئ وأخلاقيات وصلاحيات التي حددها القانون له، وهو ملزم بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها للمديرية العامة للمؤسسة؛
- يعتبر المدقق الداخلي المرشد الأساسي في مدى تطبيق السياسات والقوانين الصادرة من المديرية العامة ومستشار الأول لها.

التوصيات :

- ان المؤسسة تعتبر من التدقيق الداخلي على أنه أحد الأنظمة النقايبية لدا من الأفضل أن تعتمد على نظام التدقيق الداخلي فعال لما يقدمه من قيمة مضافة للمؤسسة
- يجب أن يكون هناك أكثر من مدقق واحد في المؤسسة تخضيض قسم لها يتراسه مدير التدقيق الداخلي .
- من أجل الرقي بالتدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر وتحسين ظروف عملها يجب العمل على تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية بشكل صحيح
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين وتصحيح نظرة الموظفين نحوهم .
- تكوين المدققين الداخليين في المدارس التابعة خاصة بها وتبسيط معايير التدقيق الدولية
- تحسيس الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي وتوضيح الهدف منه وتصحيح الاعتقادات السائدة عنه .

ملخص:

إن التدقيق الداخلي يعد من الوظائف الأساسية في المؤسسة التي تعتمد عليها الإدارة العليا ومختلف المصالح والأقسام كمصدر للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقية والجودة. ومن هنا يمكن القول أن الدراسة تهدف إلى معرفة دور التدقيق الداخلي الذي يقوم به تفعيل اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، بإعتبار أن اتخاذ القرار عملية تقوم بها الإدارة العليا (متخذ القرار) وذلك بشكل دائم لأنه يعتبر أساس أعمال المؤسسة، فهو نقطة البداية لأي نشاط في المؤسسة، ويتضح دور التدقيق الداخلي في إضفاء المصداقية للمعلومات والبيانات التي تقوم على أساسها عملية اتخاذ القرار. حيث يحتل التدقيق الداخلي أهمية كبيرة على المستوى الداخلي إذ يتم من خلاله تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في اتخاذ قراراتها.

خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساعد على خلق الثقة بين مصالح المؤسسة والإدارة العليا باعتبار أن التدقيق الداخلي هو المرجع الأساسي للمعلومات والبيانات الدقيقة لاتخاذ القرارات السليمة والمناسبة وذلك من خلال التوجيه والإرشاد الذي يقدمه المدقق الداخلي لمتخذ القرار.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي، اتخاذ القرار، مؤسسة إقتصادية.

Résumé :

L'audit interne des fonction de base de l'entreprise dont ils dépendent la direction générale et les différents départements et divisions comme une source d'information et des données qui se caractérisées par la crédibilité et le qualité. Et le but de cette étude est savoir le rôle de l'audit interne effectué par l'activation de la prise de décision dans l'entreprise économique algérienne, comme la prise de décision processus –Faire effectué par la haute direction (décideur) et de façon permanente car il est basé sur le travail de la Fondation, il est le point de départ pour toute activité dans l'entreprise de début, et effacer le rôle de L'audit interne pour donner de la crédibilité à

l'audit interne et les données sur lesquelles processus de prise de décision de base. Ou audit interne occupe une grande importance à l'échelle nationale si à travers lequel différentes méthodes de contrôle pratiquées par la fondation dans son évaluation des décisions.

L'étude a conclu que l'audit interne contribue à créer la confiance entre les services de l'entreprise et la direction générale en compte l'audit interne et la principale référence pour l'information et les données exactes pour prendre de bonnes décisions et appropriée, par la direction de l'auditeur interne et ces conseils du décideur.

Mots clés : audit interne, prise de décision, entreprise économique.