

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة تخرج

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية والمالية

تخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

التدقيق الداخلي وأهميته في ترشيد القرارات
في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة بوفال بالبرواقية

تحت إشراف الأستاذة:

د. شبيلة عائشة

من إعداد الطالب:

قارة بلقاسم

مكان التربص: المؤسسة الاقتصادية بوفال للصمامات والمضخات

فترة التربص: من 20 أفريل إلى 20 ماي

السنة الجامعية: 2017/2016

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقنا لانجاز هذا وإتمام هذا العمل.

نتقدم بالشكر والتقدير الخالص لكل من ساعدنا في انجاز هذا العمل ونخص بالذكر:

الشكر الخالص لأستاذتي **شبيبة عائشة**، على قبولها الإشراف على هذا العمل بصدر رحب وعلى صبرها ونصائحها القيمة وتوجيهاتها المفيدة التي ساعدتنا كثيرا سائلين المولى تعالى أن يديم نعمته عليها.

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام لأعضاء لجنة المناقشة الذين مناقشة هذه المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والاحترام إلى كل إطارات وعمال مؤسسة بوفال على كل المعلومات التي قدموها لنا خلال الدراسة الميدانية.

وفي الاخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد ولو بكلمة أو ابتسامة على إتمام هذه الدراسة.

الإهداء

الحمد لله ولي المؤمنين ومنبع النعم على الخلق أجمعين

أحمد الله تعالى الذي وفقني لانجاز هذا العمل وتوفيقه لي طوال مشواري الدراسي

أهدي هذا العمل الذي تم بإذن الله تعالى:

إلى من وعيت على الدنيا وهي أمامي، من زرعت في قلبي بذور الحياة فكانت لي سندا فيها، إلى
قرة عيني أُمي العزيزة الغالية حفظها الله.

إلى من جاهد من أجل نجاحي إلى أبي العزيز أطال الله في عمره.

إلى من قضيت معهم أجمل أيام حياتي فكانوا أسعد الناس بنجاحي وأقصد إخوتي وأخواتي.

إلى كل من جمعني بهم المحبة والصدقة والأخوة.

إلى زملائي وإخوتي في المدرسة العليا للتجارة.

إلى كل قريب وبعيد كل من نسيه قلبي وتذكره قلبي أهدى هذا العمل.

الفهرس

أ	المقدمة العامة
1	مقدمة الفصل الأول
2	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
2	المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي و تطوره
2	1- نشأة التدقيق الداخلي
2	2- أوجه الاختلاف بين المحاسبة و التدقيق
3	3- تطور التدقيق الداخلي في الجزائر
4	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي و أهدافه
4	1- مفهوم التدقيق الداخلي
6	2- الفرق بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي
7	3- أهداف التدقيق الداخلي
8	المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي و أنواعه
8	1- أهمية التدقيق الداخلي
9	2- أنواع و طبيعة التدقيق الداخلي
12	المطلب الرابع : التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية
12	1- مفهوم الرقابة الداخلية
12	2- مكونات الرقابة الداخلية
14	3- أهداف الرقابة الداخلية ووسائلها
14	4- العلاقة بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية
15	المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي
15	المطلب الأول: مبادئ التدقيق الداخلي
17	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي
17	1- أهداف معايير التدقيق الداخلي
18	2- المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي
23	المطلب الثالث: حقوق و واجبات المدقق الداخلي
23	1- حقوق و واجبات المدقق الداخلي
24	المطلب الرابع : مسار مهمة التدقيق الداخلي
25	1- سير عملية التدقيق الداخلي
29	خلاصة الفصل الأول

32	مقدمة الفصل الثاني
33	المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار
33	المطلب الأول: مفهوم القرار و أنواعه
33	1- مفهوم القرار
34	2- صفات القرار
35	3- أنواع القرارات
39	المطلب الثاني: عملية إتخاذ القرار
39	1- مفهوم اتخاذ القرار
40	المطلب الثاني:العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار
41	المطلب الثالث: أهمية عملية اتخاذ القرار ومراحل سيرها
41	1- أهمية عملية اتخاذ القرار
41	2- مراحل سير عملية اتخاذ القرار
46	المطلب الرابع: الوسائل المستعملة في اتخاذ القرار
46	أولا : الأساليب التقليدية
46	ثانيا : الأساليب الكمية
47	ثالثا:الاستعانة بالخبراء والمستشارين والمتخصصين داخل الجهاز الإداري
48	المبحث الثاني: أهمية التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار
48	المطلب الأول:طبيعة دور التدقيق الداخلي
50	المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار
50	أولا: تحديد المشكلة
51	ثانيا: إيجاد البدائل
51	ثالثا: تقييم و تقويم البدائل
51	رابعا: اختيار البديل أو الحل الأفضل
53	خامسا: تنفيذ القرار
54	سادسا: المتابعة و التقويم
54	المطلب الثالث: المعلومات و الخدمات التي يوفرها التدقيق الداخلي
56	خلاصة الفصل الثاني

57	مقدمة الفصل الثالث
58	المبحث الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة
58	المطلب الأول: تقديم مؤسسة بوفال poval
60	المطلب الثاني: نبذة تاريخية عن المؤسسة ونشأتها
61	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة ووظائفها
61	1- أهداف المؤسسة
62	2- وظائف المؤسسة
63	المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
66	المبحث الثاني: طريقة وأدوات الدراسة ونتائج التحليل
66	المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان
66	أولاً: تصميم استمارة الاستبيان
67	ثانياً: نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة
67	ثالثاً: أدوات الدراسة
68	المطلب الثاني: منهجية وعينة الدراسة
68	أولاً: هيكل الاستبيان
68	ثانياً: عينة الدراسة
69	المطلب الثالث: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
69	أولاً: وصف خصائص عينة الدراسة
73	ثانياً: إجراءات معالجة هذا الاستبيان
74	ثالثاً: عرض نتائج الدراسة
79	المطلب الرابع: تحليل نتائج الدراسة الاستبائية
79	أولاً: تحليل ومناقشة نتائج التدقيق الداخلي في المؤسسة
79	ثانياً: تحليل ومناقشة نتائج اتخاذ القرارات في المؤسسة
80	ثالثاً: تحليل ومناقشة نتائج مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة
81	رابعاً: اختبار الفرضيات
83	خلاصة الفصل الثالث
84	الخاتمة العامة
	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
07	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	01
15	أهداف الرقابة الداخلية ووسائلها حسب كل هيئة	02
59	عدد العمال في مؤسسة بوفال	03
67	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان	04
69	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	05
69	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	06
70	توزيع أفراد العينة حسب العمر	07
71	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التأهيل العلمي	08
72	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	09
74	معايير تحديد الاتجاه	10
75	واقع التدقيق الداخلي	11
76	واقع اتخاذ القرارات	12
77	مدى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات	13

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
26	مراحل سير مهمة التدقيق الداخلي	01
37	القرارات حسب المستويات الإدارية	02
42	عمليات إعداد و اتخاذ القرارات الإدارية	03
48	طبيعة دور التدقيق الداخلي	04
49	دورة حياة عملية التدقيق الداخلي	05
52	التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي و الإدارة	06
55	وظائف التدقيق الداخلي	07
63	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة بوفال	08
70	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس	09
71	تمثيل عينة الدراسة حسب العمر	10
72	تمثيل عينة الدراسة حسب التأهيل العلمي	11
73	تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	12

ملخص:

إن التدقيق الداخلي يعد من الوظائف الأساسية في المؤسسة التي تعتمد عليها الإدارة العليا ومختلف الأقسام والمصالح كمصدر للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقية والجودة. ومن يمكن القول أن الدراسة تهدف إلى معرفة أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، باعتبار أن اتخاذ القرار عملية تقوم بها الإدارة العليا (متخذ القرار) وذلك بشكل دائم لأنه 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 في 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 اقتصادية.

Résumé :

L'audit interne des fonctions de base de l'entreprise dont ils dépendent la direction générale et les différents départements et division comme une source d'information et des données qui se caractérisées par la crédibilité et la 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 est une processus faire effectuée 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'information 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 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 est la principale référence pour l'information et les données exactes pour prendre de bonnes décision et appropriés, par la direction de l'auditeur interne des conseils du décideur.

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



المقدمة العامة

المقدمة العامة

أدى التطور التكنولوجي و الاقتصادي الذي شهده العالم إلى تطور حجم المؤسسات و انتشارها جغرافيا و تعدد نشاطها ووظائفها و أهدافها، هذا ما فرض عليها ضمان حسن التسيير و فعالية نشاطها و الاهتمام بالعمليات و الإجراءات التنظيمية داخل أقسامها فالمؤسسة اليوم أصبحت مضطرة لإعطاء الضمانات الكافية لمختلف متعاملاتها، وأيضا لتحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة و فعالية و هذا حتى تضمن لنفسها البقاء و الاستمرار في محيط تطبعه المخاطرة الشديدة و الخوف من المستقبل و لكي تتحكم المؤسسة في نشاطاتها من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعدها على ذلك، ومن بين أهم هذه الوسائل : التدقيق الداخلي أو كما يعرف بمصطلح آخر المراجعة الداخلية، حيث ظهر هذا الأخير مع التطورات و التغييرات التي شهدتها الاقتصاد العالمي ، و كبر حجم المؤسسات الاقتصادية و رؤوس أموالها و ذلك ما أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير ، حيث ظهرت تخوفات أصحاب الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة ، و ذلك ما تطلب لجوء أصحاب الأموال إلى الاستعانة بالمدقق لإعطائهم معلومات دقيقة و موثوقة و ذات مصداقية حول كافة العمليات المالية و المحاسبية و كل الأنشطة المتعلقة بالمؤسسة التي تمكنهم من اتخاذ القرارات على أسس معينة ،حيث يعد التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات لما له من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس و تقييم استخدام الموارد المتاحة، وبتزايد أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية في عملية اتخاذ القرارات من خلال مساهمته في إعطاء القرار المناسب أي ما يسمى بترشيد القرارات، حيث يكتسي موضوع اتخاذ القرارات أهمية كبيرة بالنسبة لأي مؤسسة اقتصادية، خاصة في الفترة الحالية التي يشهد فيها العالم و الجزائر خاصة، انهيار العديد من الشركات و البنوك التي كان من بين أهم أسباب انهيارها أو إفلاسها الضعف في اختيار القرارات المناسبة و ذلك لعدم اللجوء أو الاستعانة بمهمة التدقيق الداخلي والتي تفصل بدورها في التناقض و الاختلاف الموجود في البيانات المختلفة سواء مالية أو غيرها لتلك الشركات وأداؤها الحقيقي .

ومن خلال ما تقدم ذكره تتبلور معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها وتحديدها في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف تبرز أهمية التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية ؟

وعلى هذا الأساس يمكننا صياغة الأسئلة الفرعية التالية :

* ما هو الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي ؟

* ما هو الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية ؟

* ما الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار ؟

فرضيات البحث :

و للإجابة على هذه التساؤلات ننطلق من الفرضيات الأساسية التالية :

- يلعب التدقيق الداخلي دور مهم في المؤسسة و بالخصوص مهمة التدقيق الداخلي فهي وظيفة ضرورية في المؤسسة الاقتصادية .

- يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها.

- واقع التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية .

أسباب اختيار الموضوع :

- ملائمة الموضوع مع تخصصنا الدراسي .

- التعرف على مكانة وواقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية.

- الميول الشخصي نحو مهنة التدقيق وكل ما يرتبط بها.

أهداف البحث :

- معرفة مدى الوعي الموجود داخل المؤسسات الاقتصادية حول نشاط التدقيق الداخلي.

- التعرف على ماهية القرارات داخل المؤسسة.

- إظهار العلاقة بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات.

- محاولة إبراز أهمية التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية .

أهمية البحث:

إن التدقيق الداخلي هو وسيلة تعتمد عليها المؤسسة كونه يساعد على تجاوز الصعوبات والمشاكل، بالإضافة إلى الدور الفعال الذي يمكن أن يؤديه التدقيق الداخلي في مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات، وتظهر لنا أهمية التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

المنهج المعتمد في البحث :

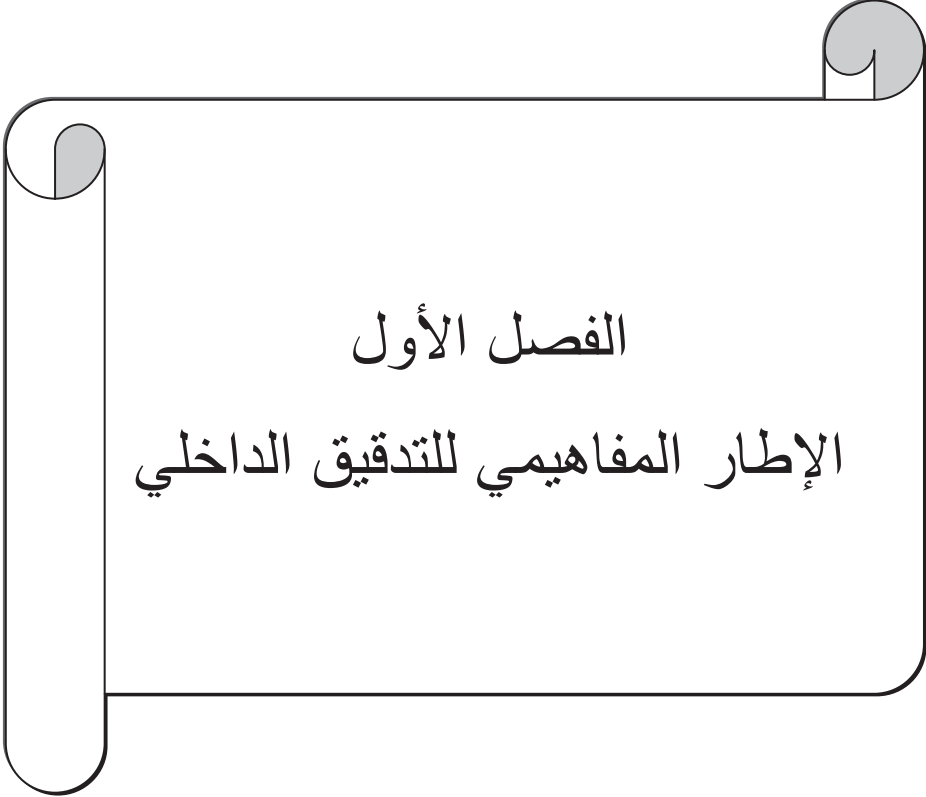
معالجة هذا الموضوع يتطلب منا اعتماد المنهج الوصفي التحليلي ، و الذي يمكننا من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع بالإضافة إلى أسلوب الدراسة الاستبائية الموجه للإطارات داخل المؤسسة .

هيكل البحث :

للإجابة عن الإشكالية و اختيار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم موضوع البحث إلى ثلاث فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون بالإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي المقسم إلى مبحثين ، يتناول المبحث الأول ماهية التدقيق الداخلي ، أما المبحث الثاني فيخص أساسيات التدقيق الداخلي من مبادئ التدقيق الداخلي ومعايير ومراحل سير هذه العملية وكذا معرفة حقوق وواجبات المدقق الداخلي .

أما الفصل الثاني : اتخاذ القرارات وعلاقته بالتدقيق الداخلي ، الذي قسم بدوره إلى مبحثين المبحث الأول يتضمن ماهية اتخاذ القرارات ، فيما تضمن المبحث الثاني مدى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات .

فيما يخص الفصل الثالث وهو دراسة استبائية تخص المؤسسة الاقتصادية بوفال و قد قسّم بدوره إلى مبحثين الأول يتضمن لمحة تاريخية عن المؤسسة ، أما الثاني فيخص الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة الاستبائية وكذلك نتائج التحليل.



الفصل الأول
الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

مقدمة الفصل الأول:

إن التطور الذي شهدته المؤسسة و مختلف المجالات الاقتصادية و توسع نطاق المبادلات التجارية الذي أدى بدوره إلى كبر حجمها و تشعب أعمالها و وظائفها مما نتج عنه فصل الملكية عن التسيير، و ذلك حتم 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 و مراقبة الوسائل المادية البشرية و المالية و ذلك من أجل تحديد الانحرافات و التلاعبات و الأخطاء، و من أجل هذا وجد ما يسمى بمهمة التدقيق الداخلي و لقد أخذت حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا لأهميتها البالغة في ترشيد القرارات، و هذا ما يمكن أصحاب رأس المال و الإدارة العليا من السيطرة و التحكم في مختلف الموارد و الأقسام .

و كان لا بد من إطار نظري يحكمها ، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية و المهنية و الأكاديمية جملة من المفاهيم و الأهداف و المعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها ، و لتوضيح الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي في هذا الفصل قسمناه إلى مبحثين اللذان سنتطرق إليهما :

أولاً: ماهية التدقيق الداخلي

ثانياً: أساسيات التدقيق الداخلي

المبحث الأول : ماهية التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في وقتنا الحالي باعتباره وسيلة للحذر، وذلك من أجل محاربة كل من الغش والإهمال، الأخطاء المهنية والمخالفات، وركز عليه لمعرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذا سنقوم بالتطرق إلى نشأته وتطوره ومفهومه وأهميته وأنواعه، وإظهار العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.

المطلب الأول : نشأة التدقيق الداخلي و تطوره

1- نشأة التدقيق الداخلي :

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، و لقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة البيانات الحسابات ، و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها و هكذا نجد أن كلمة "تدقيق" «Audit» مشتقة من الكلمة اليونانية «Audire» و التي معناها يدل على الاستماع أو يسمع.¹

أما فيما يخص التدقيق الداخلي فالمنتبع لمراحل تطوره يلاحظ تعدد و تنوع أشكاله و مجالاته فقد انحصرت أهدافه في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب و كبر نطاقه في العمليات المالية ليصبح بعد ذلك أوسع لتوصيل النتائج.²

و مع تطور الصناعة و التجارة، تطورت أيضاً طرق الضبط و تقنيات التدقيق و انتقلت من انكترا إلى أمريكا خلال الثورة الصناعية.³

¹-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل، الأردن، 2007، ص 17

²- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التدقيق وفق المعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، سنة 2006، ص 30.

³- داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الداخلية، إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الثانية، 2012،

2- أوجه الاختلاف بين المحاسبة و التدقيق :

يخلط العديد من مستخدمي البيانات المالية بين التدقيق و المحاسبة بسبب تشعب عمليات التدقيق مع أعمال المحاسبة ، و يتم زيادة الارتباك من خلال منح لقب محاسب لكثير من الأفراد الذين يؤدون عمليات التدقيق.

فإذا نظرنا إلى المحاسبة فنجد أنها تقوم على تسجيل و تصنيف و تلخيص الأحداث الاقتصادية بطريقة موضوعية لغرض توفير المعلومات المالية اللازمة ، أما عند تدقيق البيانات المحاسبية فيكون تركيز المدقق على تحديد ما إذا كانت المعلومات قد تم تسجيلها بشكل صحيح و تعكس الأحداث الاقتصادية التي وقعت خلال الفترة المحاسبية و أنها تمت وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ، بالإضافة إلى تحديد إجراءات التدقيق المناسبة و تحليل و تقييم النتائج التي يتطلبها العمل¹.

3-تطور التدقيق الداخلي في الجزائر :

مرت مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر بثلاث مراحل و هي كالتالي:

1-3- مرحلة ما قبل الإصلاحات الاقتصادية (بعد الاستقلال إلى سنة 1988)²:

كان النظام السائد آنذاك نظام اشتراكي و في هذه المرحلة كانت كل الشؤون الاقتصادية تمتاز بالطابع العمومي و تخضع لمختلف الهيئات الوزارية التي تتولى توجيه المؤسسات العمومية و وضع إستراتيجيتها. فخلال هذه المرحلة كانت المؤسسات تخضع لرقابة مجلس المحاسبة وذلك طبقا لنص المادة 36 من القانون 80-05 المتعلقة بإنشاء مجلس المحاسبة التي يقوم بتوجيه أشغال التدقيق الداخلي و استغلال نتائج أعمالهم. و منه فإن الإدارة العليا فقدت مسؤوليتها على هذه الوظيفة بجعلها تحت سلطة مجلس المحاسبة بعدما كانت تحت مسؤوليتها .

¹-زرق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص: 39.

²-عبد الرحمن العايب، نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر و الممارسات الدولية، ملتقى وطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11/12 أكتوبر 2010، ص : 12.

2-3- مرحلة الإصلاحات الاقتصادية (1988 إلى غاية 1995) :¹

ففي هذه المرحلة قامت السلطات الجزائرية بوضع العديد من القوانين منها قانون 01-88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية حيث تنص المادة 40 من هذا القانون على ضرورة إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على النحو التالي: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسات و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها"² ، و كذا قامت هذه المادة بتحديد مهام هذه الوظيفة كما ساهمت بتحرير المؤسسات الاقتصادية العمومية من رقابة مجلس المحاسبة.

3-3- مرحلة ما بعد الإصلاحات (1995 إلى غاية يومنا هذا)³:

و قد شهدت هذه المرحلة عدة إلغاءات للقوانين الصادرة من بينها إلغاء المادة 40 من قانون 01-88 و تم تعويضه بالأمر الرئاسي 95-25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 المتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة التابعة للدولة.⁴

و بالرغم من إلغاء المادة 40 من قانون 01-88 إلى أن السلطة واصلت بإصدار تعليمات للاهتمام بالتدقيق الداخلي و من بين هذه التعليمات نذكر :

- التعليم رقم 02-03 المؤرخة في 14 نوفمبر 2002 المتضمنة تقوية الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسة المالية .
- التعليم رقم 07/56/079 المؤرخة في 30 جانفي 2007 من وزارة ترقية الاستثمارات المتضمنة وضع التدقيق الداخلي و تقوية أنظمة الرقابة .

¹- عبد الرحمن العايب ، مرجع سبق ذكره، ص 12.

²- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 02، المؤرخة في 12/01/1988، ص 12 .

³- عبد الرحمن العايب، نفس المرجع، ص 13 .

⁴- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 55، المؤرخة في 27/09/1995، ص 6.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي و أهدافه

1- مفهوم التدقيق الداخلي:

1-1- تعريف أول:

يشير التعريف القديم لمعهد المدققين سنة 1978 إلى أن التدقيق الداخلي :

” وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنظمة لفحص و تقييم الأنشطة كخدمة للمنظمة ، بهدف مساعدة أفراد المنظمة على تنفيذ مسؤوليتهم بفعالية من خلال تزويد الأفراد بالمنظمة بالتحليلات و التقييمات و التوصيات و المشورة و المعلومات المختصة بفحص الأنشطة و تشمل أهداف التدقيق أيضا توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة Promoting effective control at reasonable coste “¹

كما عرفها المعهد الفرنسي للمدققين و المراقبين الداخليين (IFACI) : ” التدقيق الداخلي هو فحص دور للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة و تسيير المؤسسة “²

1-2- تعريف ثاني:

التدقيق الداخلي هو نشاط هادف و مستقل بذاته ، و يؤدي عملا استشاريا ، صمم خصيصا لزيادة قيمة الشركة و تطوير عملياتها ، و لمساعدتها لبلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات و أنماط تنظيمية لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و ضبط و إدارة العمليات و التحقق من فعالية إجراءات الضبط الداخلي و الأنظمة المعتمدة .³

¹- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص: 44.

²- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة،

2008، ص: 11

³- داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره ، ص: 46

صدرت تعاريف عديدة للتدقيق الداخلي ، نورد منها التعريف الصادر عن معهد المدققين الداخليين: The Institue of internal Auditoires(IIA) و يمكن اختصارها:

التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل، موضوعي و استشاري، مصمم ليزيد من قيمة الشركة، و تحسين عملياتها، يساعد التدقيق الداخلي في تحقيق أهدافها من خلال منهجية منتظمة لتقييم و تطوير فعالية إدارة المخاطر و ضبط و إدارة (ترشيد) العمليات¹.

و يرى الباحث أن هناك تطور في المفهوم حيث اشتمل المفهوم الجديد على نوعين من الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي هما:

- الوظيفة الأولى: تقييم المخاطر
- الوظيفة الثانية: تقييم الخدمات الاستشارية

أما وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمفهوم القديم كانت تركز على الرقابة الداخلية و تشتمل على:

- الوظيفة الأولى: الفحص
- الوظيفة الثانية: التقييم²

يمكن استنتاج من خلال التعاريف السابقة ما يلي :

- وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة عن باقي الأنشطة الأخرى للمؤسسة ، و يقوم بها موظفون داخل الشركة.
- أصبح التدقيق الداخلي نشاط بعدما كان وظيفة طبقا للمفهوم الجديد الذي أصدره معهد المدققين الداخليين سنة 1999 .
- التدقيق الداخلي له ثلاث أبعاد في كونه نشاط: نشاط تأكيدي، نشاط استشاري و مستقل.

¹-داوود يوسف صبح، المرجع السابق، ص : 46 .

²- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص:45.

2- الفرق بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي :

الجدول 01: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

لتطرقنا إلى التدقيق الداخلي بصورة خاصة يجب أن نفرق بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و هذا ما سنوضحه في الجدول التالي:

معيار التفريق	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1-الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفاء و يقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة و يكون الهدف كشف و منع الأخطاء و الانحراف عن السياسات الموضوعة	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي
2- نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة و يعين بواسطة الإدارة	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية
3-درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل : إدارة الحسابات و المالية و لكن يخدم رغبات و حاجات الإدارات جميعها	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقويم و إبداء الرأي
4-المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة و من ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص و الدراسة إلى المستويات الإدارية العليا	مسؤول أمام الملاك ، و من ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني في القوائم المالية إليهم
5- نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاق عملها	يحدد ذلك أمر النعيين و الأعراف السائدة و المعايير المهنية و ما تنص عليه القوانين و الأنظمة
6- توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية و قد يكون أحيانا خلال فترات منقطعة من السنة

المصدر : حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية، دار الثقافة ،عمان، الطبعة

3- أهداف التدقيق الداخلي :

صاحب التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي تطور في الأهداف التي يسعى إليها هذا الأخير ، و يمكن حصر هذه الأهداف فيما يلي :

- 1- التأكد من مدى ملائمة و فعالية السياسات و إجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة و ظروف العمل في الشركة و التحقق من تطبيقها .
- 2- التأكد من صحة البيانات المالية و غير المالية ذات العلاقة ، و مدى الاعتماد عليها ، من خلال مراجعة و فحص العمليات ، و دراسة الضبط الداخلي و تقييم إدارة المخاطر . و تدقيق البيانات المالية .
- 3- التأكد من الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها .¹
- 4- مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها وطرق معالجتها.
- 5- تقييم نتائج الأعمال ووفقاً للأهداف المرسومة .
- 6- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط .²

¹- داوود يوسف صبيح ، مرجع سبق ذكره، ص-ص 49،50 .

²- رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة، الأردن، 2011، ص 26.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي و أنواعه

1- أهمية التدقيق الداخلي:

بما أن التدقيق الداخلي من الوظائف الحساسة في أي مؤسسة فإن أهميتها تكمن في الدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابة لإدارة المؤسسة و يتضح هذا الدور بشكل كبير في السنوات الأخيرة حيث تعددت و تكاثرت الأطراف المنادية بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة و كان هذا نتيجة لتطافر مجموعة من العوامل و هي :

- كبر حجم المؤسسات
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية دقيقة لرسم السياسات و التخطيط و عمل القرارات
- حاجة إدارة المؤسسة حماية و صيانة أموال المؤسسة من الغش و السرقة و الأخطار
- حاجة الجهات الحكومية و غيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي و الرقابة الحكومية

و التسعيرة .¹

¹- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008 ، ص : 128.

2- أنواع و طبيعة التدقيق الداخلي :

بشكل عام يمكن تصنيف (أو تقسيم) التدقيق الداخلي حسب المتفق عليه إلى أقسام متنوعة نورد منها

الآتي:

1-2- التقييم من زاوية حدود و مجال التدقيق الداخلي:

يصنف التدقيق المحاسبي الداخلي من منظور هذه الزاوية إلى:

1-1-2-التدقيق الكامل :

المقصود بتدقيق الحسابات الكامل (الداخلي) في عملية تدقيق الحسابات التي تخول المدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء . و دون قيود أو شروط محددة له ، في هذا النوع يفترض تدقيق جميع القيود الخاصة بالعمليات و الأحداث المالية التي تمت فعلا ، و تدقيق المراكز المالية لجميع الحسابات . أو فحص و تقييم جميع عناصر القوائم المالية الختامية التي يتم إعدادها فملزم المدقق بإعداد تقرير فني محايد يوضح فيع مدى دقة و صدق و عدالة القوائم المالية .

2-1-2-التدقيق الجزئي :

يقصد بها تدقيق الحسابات التي تقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من النشاط داخل الوحدة الاقتصادية لغرض معين، مثل تكليف المدقق بدراسة (درجة السيولة) أو تدقيق (النقدية) أو المخزون و ما شابه ذلك و تدقيق الحسابات (الجزئية) ليست كتدقيق الحسابات (الكامل) و إنما هي عملية فحص فنيا لغرض خاص، و لا يكون المدقق فيها مطالب بتقديم تقرير فني محايد. و إنما ينصب تقرير المدقق فقط على نتيجة ما قام به من تدقيق جزئي محدد .¹

¹ - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الأردن الطبعة الأولى، 2009، ص ص 28، 29.

2-2- التقسيم من زاوية الموضوع و أوجه التدقيق :

يقسم التدقيق الداخلي حسب موضوع التدقيق إلى تدقيق مالي ، و إداري و تدقيق للعمليات التشغيلية.

2-2-1- التدقيق المالي:

أو ما يسمى بالتوجه المحاسبي للتدقيق الداخلي ، و يعني هذا النوع من التدقيق بمراجعة التقارير و السجلات و المستندات للتحقق من أن الموجودات و المطلوبات قد تم تسجيلها بدقة و تم إظهارها في الميزانية (المركز المالي) وفقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS ومن أن الإيرادات و الأعباء قد تم قيدها و تخصيصها أي أن الأرباح و الخسائر قد تم تقديرها بدقة .

و ثم إظهارها في بيان الدخل (الأداء المالي) . و التوجه نحو هذا النوع يهدف :

- يؤكد على صحة و عدالة البيانات المالية .
- يهدف إلى تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي

2-2-2-التدقيق الإداري (المطابقة و الالتزام) :

هو عبارة عن مراجعة الضوابط المالية و ضوابط الأنشطة ، و ماله علاقة بالقوانين و التنظيمات، لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المعتمدة و للتأكد من مطابقتها مع ما هو موضوع و معد مسبقا، و نلخص بعض مهام التوجه الإداري للتدقيق الداخلي بما يلي:

- يبحث عن طرق إضافية لتحقيق الغاية و الأهداف القصوى للشركة
- يقوم بتقديم الاقتراحات حول النقاط التي تتبين له وإسداء النصائح للإدارة
- يحدد التجاوزات التي قد تكون حصلت على المبادئ الإدارية و على القوانين و التنظيمات

و التعليمات.¹

¹- داوود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص- ص 51،52.

2-2-3- تدقيق العمليات التشغيلية :

يقصد بها مراجعة تحليلية للإجراءات التشغيلية للدوائر و الضوابط الداخلية ، و تهدف مراجعة العمليات إلى التحقق من الكفاءات و الفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها . فقد تشمل مراجعة العمليات تقييما كاملا للنظام و قد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات على سبيل المثال (مراجعة المشتريات، الأصول الثابتة)¹.

2-3-2- التقسيم حسب طبيعة التدقيق (من زاوية التوقيت) :**2-3-2-1- التدقيق النهائي (الختامي) :**

هو التحقيق الذي يقوم به المدقق بعد انتهاء السنة المالية للوحدة الاقتصادية، و يكون بالفعل قد تم إقفال الحسابات و إجراء التسويات ، و ثم إعداد الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي .

2-3-2-2- التدقيق المستمر:

هذا النوع من التدقيق يتصف بالاستمرارية على مدار السنة المالية ، سواء كانت تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة².

¹- محمد يوسف، عبد الرؤوف قيطون، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص مالية ومحاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2016/2015، ص : 11.

²- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص31، 32.

المطلب الرابع : التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية

1- مفهوم الرقابة الداخلية :

و كان أول تعريف لها هو التعريف الذي وضعته جمعية المدققين الأمريكيين و نص على أن :

الرقابة الداخلية هي الإجراءات و الطرق المستخدمة في الشركة من اجل الحفاظ على النقدية و الأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر و نتيجة للتطور في الجانبين الاقتصادي و الإداري و التنبه لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة للنقدية ، تم تعديل و تطوير تعريف الرقابة الداخلية فقامت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتعريف الرقابة الداخلية على أنها:

تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.¹

2- مكونات الرقابة الداخلية:

تتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات أساسية وهي:

1-2- بيئة الرقابة :

تمثل الرقابة بيئة الأساس لكل مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، و يضع مجلس الإدارة المناخ العام بشأن مدى أهمية الرقابة الداخلية و معايير السلوك المتوقعة ، و توفر بيئة الرقابة الفلسفة و العملية و الهيكل .

2-2- تقييم المخاطر:

تعد عملية تقييم المخاطر عملية ديناميكية مستمرة لتحديد و تحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة ثم إدارة هذه المخاطر، على أن تأخذ الإدارة في اعتبارها التغييرات المحتمل حدوثها في البيئة الخارجية و خلال نماذج الأعمال و التي قد تعوق تحقيق الشركة لأهدافها.

¹- مصطفى صالح سالمه، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية و المالية، دار البداية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص:32.

2-3- أنشطة الرقابة :

تمثل أنشطة الرقابة التصرفات action التي تحددها السياسات و الإجراءات للمساعدة في ضمان أن توجيهات الإدارة بشأن مواجهة المخاطر ذات الصلة بتحقيق الأهداف قد تم تنفيذها. و يتم أداء أنشطة الرقابة في كل مستويات الشركة و خلال المراحل المختلفة للأنشطة التجارية و في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.

2-4- المعلومات والاتصال :

تعد المعلومات مهمة للشركة لتنفيذ مسؤوليات الرقابة الداخلية الداعمة لتحقيق أهداف الشركة و يحدث الاتصال داخليا و خارجيا و يساعد الاتصال الأفراد في فهم مسؤولياتهم الرقابية و مدى أهميتها لتحقيق أهداف الشركة .

2-5- أنشطة المتابعة:

تستخدم الشركة التقييمات المستمرة أو المنفصلة أو خليط منهما للتأكيد على أن كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية، بما في ذلك الرقابات التي تؤثر في المبادئ ذات الصلة بالمكون المعين . موجود و يعمل. و يتم تقييم النتائج و توصيل أوجه القصور في الوقت المناسب و التقرير عن الأمور المهمة للإدارة ومجلس الإدارة.¹

¹ - عبد الوهاب نصر الله، معايير الرقابة و المراجعة الداخلية وفقا لأحدث الإصدارات الدولية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2016، ص-ص: 35، 38 .

3- أهداف الرقابة الداخلية ووسائلها :

الجدول رقم 02 : أهداف الرقابة الداخلية ووسائلها حسب كل هيئة

الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC	معهد المحاسبين القانونيين بالانجلترا 1978 PCCAB	الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين ECCA 1977	المجمع الأمريكي للمحاسبين AICPA 1949
<p><u>1-الحماية الكاملة :</u> - الأصول بأنواعها - ضبط الدقة والاكتمال للسجلات المحاسبية . ج- منع و اكتشاف الغش و الخطأ 2-الالتزام بالسياسات الإدارية و الخطط و الإجراءات و القوانين 3-ضمان إدارة منظمة و كفاء للعمل</p>	<p><u>1-الحماية :</u> -الأصول بأنواعها - ضبط الدقة و الثقة في البيانات المحاسبية 2- احترام السياسات الإدارية 3- توجيه سائر العمليات بالصفة المطلوبة</p>	<p>1-ضمان المحافظة على (الحماية): - الأصول بأنواعها - نوعية المعلومات 2- تطبيق تعليمات الإدارة 3- تدعيم الأداء و تحسينه 4- المحافظة على الاستمرارية</p>	<p><u>الأهداف :</u> <u>1-الحماية</u> -الأصول بأنواعها -ضبط الدقة و الثقة في البيانات المحاسبية 2-تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما 3-الارتقاء بالكفاية الإنتاجية</p>
<p>-السياسات و الإجراءات سواء كانت متعلقة بشكل مباشر بوظائف النظام المحاسبي أم غير متعلقة بها</p>	<p>-مجموع النظم من مالية و غيرها</p>	<p>-التنظيم -طرائق كل نشاط و إجراءاته</p>	<p><u>الوسائل :</u> -الخطط التنظيمية -سائر الطرائق و المقاييس المتناسقة</p>

المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص : 277.

4-العلاقة بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية :

طبقا لآخر إصدار لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة سنة 2008 و التي تمت مراجعتها 2012 فإن المعيار رقم 2130 الخاص بالرقابة ، ينص على أن المدقق الداخلي يجب أن يساعد المنظمة على المحافظة على نظام رقابة ملائم من خلال تقييمه لمدى كفاءة و فعاليتها و الحث على تحسينه المستمر .

و يظهر دور المدقق الداخلي في الرفع من فعالية و كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال :

- يبين المدقق الداخلي نتائج فحصه و تقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، و يبين نقاط القوة ونقاط الضعف.

- مراجعة الأداء، و تعني هل الأداء كفاء و فعال

- مراجعة الالتزام بالسياسات و الإجراءات و القوانين و التعليمات .¹

¹ - عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة و دوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 7، 2015 ، ص-ص : 130، 131 .

المبحث الثاني : أساسيات التدقيق الداخلي

سنتناول في هذا المبحث مبادئ التدقيق الداخلي ومعاييره الدولية ، وأيضاً حقوق وواجبات المدقق الداخلي ومعرفة مراحل سير عملية التدقيق الداخلي .

المطلب الأول: مبادئ التدقيق الداخلي

استناداً إلى مفهوم التدقيق الداخلي الجديد، و أهدافه فقدم قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين هما:

- 1- المبادئ المرتبطة بالمهنة و تطبيق معايير التدقيق الداخلي
- 2- قواعد السلوك و التي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين و تساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي و المعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين .

و قد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي :

-المبدأ الأول : النزاهة

و يتضمن القواعد السلوكية التالية :

- 1- يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة و حذر و مسؤولية
- 2- يجب على المدققين أن يحافظوا على القانون و يتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة
- 3- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معينة لمهنة التدقيق الداخلي أو المنظمة التي يعملون بها¹ .

¹- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

-المبدأ الثاني: الموضوعية

ويتضمن القواعد السلوكية :

1- يجب على المدققين الداخليين أن لا يتشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز.

2- يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم و التي لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها¹.

المبدأ الثالث: السرية

1- يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام و حماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم .

2- يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية و الأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.²

المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية

1- يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا فقط الخدمات بالمعرفة و المهارة الضرورية و الخبرة

2- يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي طبقا لمعايير الممارسة المهنية

للتدقيق الداخلي.

3- يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم و فعالية و جودة خدماتهم³.

¹- أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص:54.

²- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص:49.

³- المرجع نفسه، ص:55.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي :

إن الالتزام بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يعدّ أمراً ضرورياً يفي من خلاله المدققون الداخليون بالتزامهم للوظيفة حيال المنظمة .

ففي هذا المطلب سنتطرق إلى كل من المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي و أهداف هذه المعايير

1- أهداف معايير التدقيق الداخلي :

- تتحدد المبادئ الأساسية التي تعبّر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي.
- وضع الأداء و تعزيز أنشطة التدقيق الداخلي .
- وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي .
- تعزيز و تحسين العمليات التنظيمية بالمنظمة.¹

2- المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي :

يتكون الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي التي وضعها معهد المدققين الداخليين IIA بأمرىكا عام 1978 و التي عدّلت عام 1993 من خمسة معايير عامة .

بعد ذلك و في سنة 2003 أصبح يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة من مجموعتين.

2-1- معايير الصفات:

و تطلق عليها سلسلة الألف حيث تتناول هذه السلسلة سمات و خصائص التي يتميز بها الأفراد و المنظمات الذين يقومون بمهمة التدقيق الداخلي و هي على النحو الآتي:

*معيار رقم 1000 : المتعلق بالغرض و الصلاحية و المسؤولية :

ينبغي تحديد الغرض و السلطة و المسؤولية فيما يتصل بأنشطة التدقيق الداخلي بشكل رسمي في قانون يتسق مع المعايير و يوافق عليه المجالس .

¹ - خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، دار النشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص:76.

- معيار رقم 1100: الاستقلالية و الموضوعية

ينبغي أن يكون التدقيق الداخلي نشاطا مستقلا، كما ينبغي ان يتسم المدققون الداخليون بالموضوعية في أدائهم .

- معيار رقم 1100: الاستقلال التنظيمي

ينبغي أن يرفع كبير المدققين تقريره إلى مستوى تنظيمي يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بان يؤدي واجبه على أكمل وجه .

- معيار رقم 1120: الموضوعية الفردية

على المدققين الداخليين أن يتسموا بالنزاهة و التجرد ، و عليهم كذلك تجنب أي تعارض في المصالح .

- معيار رقم 1130: العوامل التي تهدد الاستقلالية و الموضوعية

إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية و الموضوعية سواء في الواقع أو الظاهر، يجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المعنية، مع العلم بأن طبيعة هذا الإفصاح يختلف باختلاف المعوقات.

- معيار رقم 1200: المهارة و العناية المهنية اللازمة

يجب أن تؤدي مهام التدقيق بمهارة و مع توخي العناية المهنية اللازمة .

- معيار رقم 1210: المهارة

يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة و المهارات و الكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بكل منهم ، و يجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يكتب المعلومات و المهارات و الكفاءات الأخرى اللازمة .

- معيار رقم 1220: العناية المهنية اللازمة

يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية و المهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر و الاقتدار .

• **معيار رقم 1230: التطوير المهني المستمر**

يجب على المدققين الداخليين أن يطوروا معرفتهم ، مهاراتهم، كفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر .

• **معيار رقم 1300: برنامج تأكيد و تحسين الجودة**

على المدير الرئيسي برنامج التحسين في نشاط التدقيق أن يعمل على تطوير و المحافظة على تأكيد الجودة و برامج التحسين بما يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي ، و عليه كذلك مراقبة استمرار فعاليتها .
و ينبغي تصميم البرنامج بما يسمح بتحسين نشاط التدقيق الداخلي و تحسين عمليات المنظمة، و بما يضمن توافق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير و الميثاق الأخلاقي.

• **معيار رقم 1310: تقييم برنامج الجودة**

ينبغي أن يتكيف نشاط التدقيق الداخلي لمراقبة و تقييم الفعالية الكلية لبرنامج الجودة ، و ينبغي أن يتضمن عملية التقييم كلاً من عمليتي التقييم الداخلية و الخارجية .

• **معيار رقم 1311: التقييم الداخلي**

ينبغي أن يشمل عملية التقييم الداخلي ما يلي:

- الفحص المستمر لأداء أنشطة التقييم الداخلي .
- الفحص الدوري من خلال تقييم ذاتي، أو بواسطة أفراد داخل المنظمة على معرفة بممارسة التدقيق الداخلي و بالمعايير .

• **معيار رقم 1312: التقييم الخارجي**

ينبغي أن تتم عملية التقييم الخارجي مثل فحص تأكيد الجودة مرة على الأقل كل خمس سنوات من جانب فاحص مؤهل و مستقل.

• **معيار رقم 1320: التقرير عن برنامج الجودة**

القيام برفع تقرير عن نتائج التقييم الخارجي إلى مجلس الإدارة .

- **معيار رقم 1330:** استخدام عبارة تم وفقها المعايير

ينبغي تشجيع المدققين الداخليين لرفع تقرير يشير إلى أن أنشطتهم قد تمت وفق المعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ، و لا يجوز لهم الموافقة إلا إذا كانت برنامج تأكيد و تحسين الجودة تؤيد إفادته هذه.

- **معيار رقم 1340:** الإفصاح عن عدم الالتزام

على الرغم من أن نشاط التدقيق الداخل، فإنه قد توجد هناك بعض الحالات التي لا يتم فيها تحقيق الالتزام التام بذلك ، وعندما يؤدي عدم الالتزام التام إلى التأثير في نطاق أو عمليات أو نشاط التدقيق الداخلي ، فهو ملزم برفع تقرير إلى الجهات المعنية¹.

2-2- معايير الأداء:

و هي سلسلة الألفين و هي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، كما تضع المعايير التي يتم من خلالها قياس أداة تلك الأنشطة، و هي على النحو الآتي:

- **معيار رقم 2000 :** إدارة نشاط التدقيق الداخلي

على كبير المدققين أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمنظمة .

- **معيار رقم 2010:** التخطيط

على المسؤول الأعلى في مهمة التدقيق أن يضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية .

- **معيار رقم 2020:** الاتصال و الموافقة

على كبير المدققين أن يوصل للإدارة العليا و مجلس الإدارة خطط أنشطة التدقيق الداخلي و متطلبات تنفيذ تلك الخطط، و عليه، أيضا أن يبلغ الإدارة كذلك بتأثير الموارد المحدودة على تنفيذ الخطط.

- **معيار رقم 2030:** إدارة الموارد

ينبغي التأكد من أن موارد أنشطة التدقيق الداخلي كافية، مناسبة، و موزعة بطريقة فعّالة لتحقيق الخطط المعتمدة.

¹ -[http : //global.theiia.org/standards-guidance/public %20 document/ standards%202011%20 Arabic. PDF,](http://global.theiia.org/standards-guidance/public%20document/standards%202011%20Arabic.PDF) consulter le 27/03/2017, p10-12.

- معيار رقم 2040 : السياسات و الإجراءات

وضع السياسات و الإجراءات التي توجه نشاط التدقيق الداخلي .

- معيار رقم 2050: التنسيق

ينبغي على المسؤول الأعلى في التدقيق أن يعمل على توصيل المعلومات و تنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخلية و الخارجية لتأكيد الملائمة و الخدمات الاستشارية و ضمان التغطية الصحيحة و تخفيض الازدواج في الجهود المبذولة .

- معيار رقم 2060: رفع التقارير إلى مجلس الإدارة العليا

يقوم كبير المدققين برفع تقاريره على نحو دوري إلى مجلس الإدارة و إلى الإدارة العليا عن أهداف و أنشطة التدقيق الداخلي و عن السلطات و المسؤوليات المتصلة بخطة العمل .

و ينبغي أن يشمل التقرير كذلك قضايا المخاطر الجوهرية و قضايا الرقابة و كذلك قضايا التحكم المؤسسي

- معيار رقم 2100: طبيعة العمل

ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق الداخلي التقييم و الإسهام في تحسين إدارة المخاطرة و الرقابة و عمليات التحكم المؤسسي باستخدام مدخل منظم و منضبط.

- معيار رقم 2110: إدارة المخاطر

ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنظمة عن طريقة و تحديد و تقييم التعرض الجوهري للمخاطر ، كما ينبغي أن يسهم ذلك النشاط في تحسين إدارة المخاطرة و أنظمة الرقابة .

- معيار رقم 2120: الرقابة

ينبغي أن يساعد التدقيق الداخلي المنظمة فيما يتصل بإرساء آليات فعّالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات ، و كذلك عن طريق التحسين المستمر بالمنظمة .

- معيار رقم 2130: التحكم المؤسسي

ينبغي على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ووضع التوصيات المناسبة لتحسين عمليات التحكم لانجاز الأهداف التالية :

- تدعيم الأخلاقيات المناسبة و القيم داخل المنظمة.

- تأكيد إدارة الأداء التنظيمي الفعّال و المساءلة.
- تفعيل تنسيق الأنشطة و توصيل المعلومات بين مجلس الإدارة و المدققين الداخليين و الخارجيين و الإدارة .
- معيار رقم 2200: التخطيط للمهمة
ينبغي على المدققين الداخليين تطوير و تسجيل خطة لكل مهمة و تشمل الأهداف، النطاق ...
- معيار رقم 2300 : أداء المهمة :
ينبغي أن يعمل المدققون الداخليون على تحديد و تحليل و تقييم و تسجيل المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة .
- معيار رقم 2400: توصيل النتائج
ينبغي على المدققين الداخليين أن يوصلوا نتائج المهمة .
- معيار رقم 2500: مراقبة التقدم
هي وضع و المحافظة على نظام مراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة.
- معيار رقم 2600: قرار قبول الإدارة للمخاطر
عندما يعتقد كبير المدققين أن الإدارة العليا تقبل مستوى من المخاطر لا يعد مقبولاً للمؤسسة ، فإنه عليه مناقشة ذلك مع الإدارة.¹

¹- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

وأيضاً تضم معايير التدقيق الداخلي مجموعة أخرى و هي :

2-2-3-معايير التنفيذ:

و تتولى القيام تطبيق الصفات و معايير الأداء على بعض الأنواع من الأنشطة سلسلة (nnnn.xn) و مثالا على ذلك الرقابة...على المشاريع ، و تتميز معايير التنفيذ عن باقي المعايير أنه هناك فئات متعددة مقارنة بمعايير الأداء و الصفات ، و قد وجدت معايير التنفيذ من أجل أنشطة التأكيد (A-assuré) و الاستشارة (C-Conseil) و مثالا على ذلك نذكر ما يلي :

- **1000/A1** يجب تحديد طبيعة خدمات التأكيد المقدمة للمؤسسة و الجهات الخارجية ضمن وثيقة التدقيق الداخلي.
- **1000/C1** يجب تحديد الخدمات الاستشارية المقدمة للمؤسسة ضمن وثيقة التدقيق الداخلي .
- **2110/A1** ينبغي أن يتولى نشاط التدقيق الداخلي متابعة و تقييم فعالية نظام إدارة المخاطر.
- **2110/C1** عند القيام بالأعمال الاستشارية ينبغي على المدققين الداخليين مناقشة المخاطر المتصلة بأهداف الأعمال الاستشارية.¹

المطلب الثالث: حقوق و واجبات المدقق الداخلي

1- حقوق و واجبات المدقق الداخلي:

1-1- حقوق المدقق الداخلي: يمكن تلخيص حقوق المدقق الداخلي في:

- حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر المؤسسة و سجلاتها و مستنداتها و كذلك محاضر جلسات الإدارة.
- حق طلب البيانات و الإيضاحات التي يرى المدقق ضرورتها للمساعدة على القيام بعملية التدقيق.
- حق تحديد وقت جرد ممتلكات المؤسسة و التزاماتها ما أجل التأكد.
- حق دعوة الهيئة للانعقاد و ذلك حالات الضرورة القصوى .
- حق حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين .
- حق الحصول على صورة و نسخة من الاستفسارات و البيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين.

¹- خلف الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص: 115 .

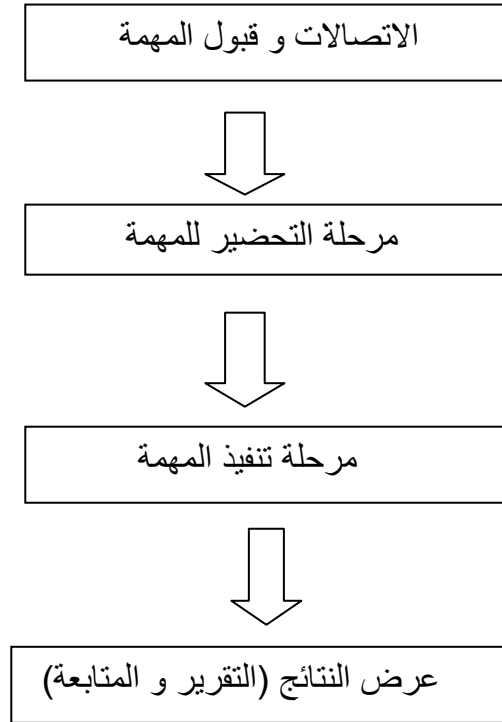
2-1- واجبات المدقق الداخلي: يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تدقيق حسابات المؤسسة وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة (المعايير المتعارف عليها).
- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة و فعالية نظام الرقابة الداخلية .
- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية إنجاز الأعمال في المؤسسة و جودتها .
- تقديم الاقتراحات و الإرشادات اللازمة لتحسين إجراءات نظام الرقابة الداخلية .
- القيام بأعمال التدقيق الشامل لتلبية حاجة الإدارة ، و يشمل تدقيقا للالتزامات المالية و الكفاءة و الفعالية¹.

المطلب الرابع : مسار مهمة التدقيق الداخلي

سوف نتعرض من خلال هذا المطلب إلى المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للتدقيق ، يتطلب هذا العمل وجود خطة محكمة إلى اتخاذ القرارات الصائبة و سنتطرق إلى كل من الجوانب التالية كما يوضحها الشكل التالي :

الشكل رقم 01: مراحل سير مهمة التدقيق الداخلي :



المصدر : من إعداد الطالب

¹- خيرة رحو، التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الشلف ، 2012، ص : 34 .

1- سير عملية التدقيق الداخلي :

تنقسم مراحل التدقيق الداخلي إلى أربع مراحل أساسية و هي:

- الاتصالات و قبول المهمة
- مرحلة التحضير للمهمة
- العمل الميداني (مرحلة تنفيذ المهمة)
- مرحلة عرض النتائج (التقرير و المتابعة)

هذا هو الحال عندما تكون مؤسسة خارجية مكلفة بالقيام بمهمة التدقيق ، أما في حال كان التدقيق الداخلي هو وحدة مستقلة في داخل الشركة فإن الأولى أي الاتصال و القبول لا يتم أخذها بعين الاعتبار لأن في هذه الحالة تكون دائرة التدقيق هي حكمها قد قبلت المهمة بما أنها دائرة في داخل الشركة .

أولاً : الاتصال قبول المهمة :

إن في هذه المرحلة تطبيق فقط في حال كان مصدر التدقيق الداخلي هو مؤسسة خارجية مستقلة مكلفة بالقيام بمهمة التدقيق الداخلي، ففي هذه المرحلة يتم الاتصال بالمؤسسات المتخصصة في مجال التدقيق الداخلي، وبدورها في حال استعدادها لذلك تجري دراسة مبدئية أولية عن الشركة على الشكل التالي :

1- عرض الخدمات

تقديم عرض الخدمات التي يوضح المهمة - الهدف - الفترة - موضوع التدقيق

2 - كتاب التكاليف (التعاقد) :

في حال قبول الشركة عرض تقديم خدمة التدقيق الداخلي، يتم إصدار كتاب تكليف أو تعاقد يوثق و يؤكد مهام الجهة المكلفة بالتدقيق الداخلي للمهمة ، الصلاحية ، النطاق و مدى و توقيت كل من الإدارة و المدقق و المتطلبات الواجب على الإدارة تأمينها لشركة التدقيق المتخصصة و التقارير الدورية الواجب إصدارها.¹

¹ - داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 242، 243 .

ثانيا : مرحلة التحضير للمهمة

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها ، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي ، وفيما يلي سنستعرض المراحل الفرعية لهذه المرحلة :

1- الأمر بالمهمة:

يتمثل ذلك في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق ، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا .

2- خطة التقرب:

بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة ، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي والجبائي ، معلومات حول السوق ، هيكل القسم ، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها ، كما تقوم بالاستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة ، ولا تقتصر هذه المرحلة على الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق ، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته ، كما يمكن إن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية و التي يجب القيام بها .

3- جدول القوى و الضعف:

هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة و مبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراسته 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 و الإجراءات والنظم الموجودة ، فرأي المدقق يجب أن يكون أساساً حول أهداف الرقابة الداخلية الغير المحترمة ، وأيضا حول صحة المعلومات والنتائج المنتظرة .¹

¹- لطفي شعباني ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004، ص ص: 77، 79.

4- التقرير التوجيهي :

يعرف هذا الأخير أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي وحدوده ، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها . فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقاً من جدول القوى و الضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي و الذي يكون ممضي من طرف مسؤول أو مشرف التدقيق .

5- برنامج التحقق :

يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي ، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق ، موجه للتعريف بالمهمة ، توزيع الفريق ، التخطيط و متابعة أعمال المدققين ، فهو يعرف أعمال المدققين و ذلك للتحقق منها ، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف .

ثالثاً : العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق و التي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضاً على مراحل فرعية وهي :

1- تخطيط عمل التدقيق : يعمل على تنظيم مهمة التدقيق زماناً و مكاناً ، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين لها ، فهو بمثابة برنامج لها .

2- ورقة التغطية: وهي وثيقة تعطي في نفس الوقت وصف لطريقة تنفيذ العمل المعروف في برنامج التحقق، و إبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق و العمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

3- ورقة إبراز وتحليل المشاكل:

ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته ، وتبرز هذه المشاكل في عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية ، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين ، وعند جمع و ترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة .¹

¹ - لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص : 80.

رابعاً : مرحلة عرض النتائج (التقرير والمتابعة)

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى الإدارة وبدورها تتضمن ما يلي:

1-محتويات تقرير التدقيق الداخلي :

يجب على المدققين الداخليين أن يقدموا تقريراً عن كل مهمة توكل إليهم ، هذا التقرير يجب أن يتضمن ما يلي :

- 1-1- تقييم ملائمة و فعالية نظام الرقابة و التدقيق المتبع بالمقارنة مع مستوى المخاطر للدائرة.
- 1-3- تفاصيل الكشف و الفحص الميداني بالمقارنة مع البرنامج الموضوع لتنفيذ المهمة و بيان أي متغيرات عن خطة العمل الرقابي السابقة للدائرة.
- 2-3- لفت الانتباه إلى أي توصيات أو اقتراحات لتصحيح أو لتحسين الأداء.

كما يجب عليهم القيام بالاتي:

-إعدادات مسودة التقرير و تقديمها إلى مدير دائرة التدقيق على أن يحتوي على البيانات التالية :

- * ملخص ما تم إيجاده خلال مهمة التدقيق.
- * الملاحظات و التوصيات حول الدائرة موضوع لمهمة و ردود الإدارة عليها .
- * الحلول المقترحة و القابلة للتنفيذ .

2-الجهات التي يوجه إليها التقارير داخل الشركة:

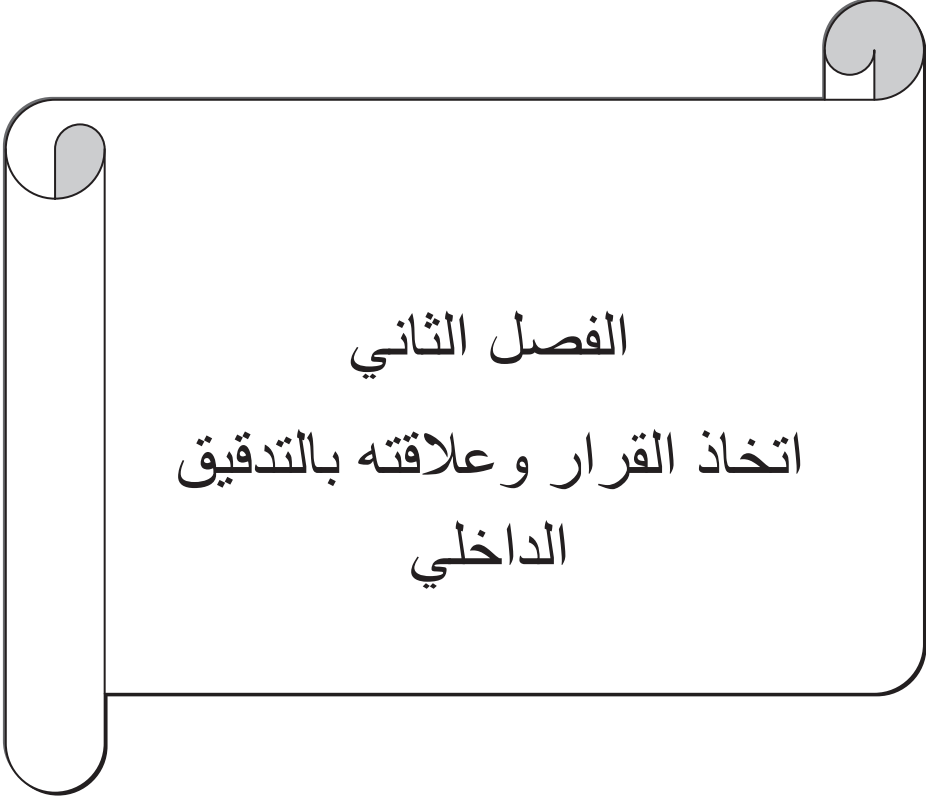
1-2-تقدم التقارير داخل الشركة - على الأقل - إلى الجهات التالية و من الأنسب أن تكون في الوقت نفسه:

- مجلس الإدارة.
- الإدارة العليا ممثلة بالمدير العام .
- لجنة التدقيق في حال وجودها .
- جهات أخرى داخل الشركة يحددها مجلس الإدارة.¹

¹ - داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره، ص ص:259،261 .

خلاصة الفصل الأول:

من خلال دراسة التدقيق الداخلي يتضح بأنه بؤرة التركيز في هيكل الرقابة التي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول و التأكد من سلامة البيانات المالية و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية و رفع الكفاءة التشغيلية ، و لاحظنا أن هذه الوظيفة تطورت من مجرد متصيد للأخطاء و الانحرافات إلى أداة فعالة في خدمة الإدارة حيث تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تصميم و تطوير نظام الرقابة الداخلية و تعزيز السيطرة على الشركة و العمل على تحقيق أهدافها .



الفصل الثاني
اتخاذ القرار وعلاقته بالتدقيق
الداخلي

مقدمة الفصل الثاني:

من المرجح أن قيام المسيرين باتخاذ القرارات المتعلقة بأعمالهم في المؤسسات التي يسيرونها و التي تعتبر محور نشاطهم يجب على هذه القرارات أن تستند إلى دعائم أساسية من أجل تحقيق أفضل الأهداف ، فتلجأ المؤسسة إلى الاستعانة بالمراجعة الداخلية في رسم البيانات المستقبلية، و التي تساعد في قياس الانحراف و اتخاذ الإجراءات التصحيحية فيساعدتها بذلك في عملية اتخاذ القرارات عبر جميع مراحلها .

حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مفهوم القرار و أنواعه و خصائصه، كما سنتطرق إلى مفهوم عملية اتخاذ القرارات و العوامل المؤثرة فيها و أيضا مراحل اتخاذها و أساليبها.

كما سنوضح العلاقة بين التدقيق الداخلي و اتخاذ القرار ومدى أهميته في اتخاذ القرار السليم.

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار

تعد عملية اتخاذ القرار عملية مهمة وحساسة في المؤسسة، حيث أن أي خطأ قد يكلف المؤسسة تكاليف إضافية، وسنحاول في هذا المبحث تقديم عرض شامل لعملية اتخاذ القرارات وكيفية ترشيدها بشكل يخدم أهداف الدراسة، من مفهوم وأهمية عملية اتخاذ القرارات ومراحل سيرها والعوامل المؤثرة فيها، إضافة إلى أساليب اتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفهوم القرار و أنواعه

1- مفهوم القرار:

1-1 تعريف أول:

رغم تعدد التعاريف التي قدمت لتعريف القرار إلا أنها تتبع من حقلين للمعرفة العلمية هما :

حقل الإدارة العامة و حقل العلوم القانونية .

ففي الحقل الأول فيدور معنى القرار على أنه:

عملية اختيار بديل من مجموعة بدائل للتوصل إلى البديل المناسب بشأن موضوع معين.

أما في الحقل الثاني فإن القرار يعرف على أنه عمل قانوني نهائي يصدر من سلطة إدارية عامة ، بإرادتها المنفردة لإحداث آثار قانونية معينة .

و تبعا لذلك فإن القرار الذي نريده هو عبارة عن موقف . يتم بموجبه اختيار بديل، من مجموعة بدائل مطروحة لحل مشكلة أو إدارة أزمة أو تسيير عمل معين.¹

1-2 تعريف ثاني:

القرار هو سلوك أو تصرف واع و منطقي و ذو طابع اجتماعي، و يمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل و حلول ممكنة لحل هذه المشكلة، و يعد هذا البديل الأكثر كفاءة و فعالية بين تلك البدائل المتاحة لمتخذ القرار و يعتبر الناتج لعملية اتخاذ القرار و خلاصتها.²

¹ - رابح سرير عبد الله، القرار الإداري، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص: 22.
² - كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2006، ص: 23.

3-1 تعريف ثالث:

يهتم علماء الإدارة العامة بالجانب الفني في القرار أكثر من اهتمامهم بالجانب العضوي فيه ، فلا يهتمون بالسلطة التي تصدر القرار، و إنما يهتمون بالدور الذي تقوم به السلطة من أجل الوصول إلى القرار المناسب و لذلك يعرف البعض القرار بأنه:

الاختيار الحذر و الدقيق لأحد البدائل، من بين اثنين أو أكثر من مجموعات البدائل السلوكية¹.

و يمكن استنتاج مما سبق من التعاريف حول مفهوم القرار :

- أن القرار يعتبر الاختيار بين مجموعة من البدائل التي تمكننا من حل المشكلة، فهو اختيار وفق دراسات سابقة و دقيقة . و ما يهمننا في بحثنا هي القرارات المتعلقة بالمؤسسة سواء كانت قرارات متعلقة بالتمويل أو قرارات متعلقة بالجانب المحاسبي أو قرارات متعلقة بالتسويق أو المخزون و ذلك باستعمال عدة آليات في اتخاذ القرارات الرشيدة .

2- صفات القرار:

تتمثل صفات القرار فيما يلي :

- للقرار اقتصاديات بمعنى أنه يجب أن نوازن بين تكلفة صناعية و تكلفة أهميته فالعلاقة بينها طردية و تعتبر القرارات الإستراتيجية أكثر القرارات تكلفة نظرا للتكنولوجيا المعقدة و المتقدمة الداخلة في صناعته بينما القرارات اليومية هي الأقل تكلفة، أي بشكل عام فإن للقرار تكلفة اقتصادية يجب أن تراعى عند التطبيق و الممارسة.
- للقرار فترة صلاحية بمعنى أنه خلال هذه الفترة يكون فعالا إيجابيا و لكن بعدها يتحول إلى سلبي .
- للقرار معايير تقيس تأثير هدفه و تضمن تطبيقها خلال فترة صلاحيتها.
- القرار و المعلومات وجهان لعملة واحدة، فلا قرار بدون معلومات تضمن له الولادة الصحية و تحديث المعلومات يضمن صيانة القرار بمعنى أنه يظل حيا.
- القرار بلا حرية ، يولد جبانا ، يولد ناقصا ، إن هناك صانعا للقرار و آخر متخذا له ، و آخر مدعما له، و لا يمكن أن يجتمعوا في شخص واحد إلا في القرارات البسيطة².

¹ - حمدي أبو النور السيد عويس، نظم المعلومات و دورها في صنع القرار الإداري، دار الفكر الجامعي،

الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2011، ص 45.

² - مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى، دار اليازوري، الأردن، 2010، ص: 35 .

3- أنواع القرارات:

إن القرارات لا يمكن أن تتساوى جميعها في طبيعتها أو ظروفها و لكل قرار ظروفه و طبيعته الخاصة و تبعاً لذلك تتنوع القرارات التي يتخذها المدبرون تبعاً لأهمية القرار و تنوع المشاكل التي يعالجها و اختلاف الظروف و الفترة الزمنية التي يتخذ فيها القرار كما اختلفت معايير التصنيف و تباينت وجهات النظر حول تصنيف القرارات، و من هذه التصنيفات ما يلي :

3-1- تقسيم وفق معيار طبيعتها¹:

فهناك قرارات تنظيمية و قرارات شخصية .

- فالقرارات التنظيمية هي التي يتخذها الإداري بصفته الرسمية أي بصفته عضو في المؤسسة ، فعندما يتصرف صانع القرار في إطار دوري كمسؤول رسمي فإنه يتصرف في إطار قواعد النظام الرسمي المعلن و المعروف عنها، وهذا النوع من القرارات يمكن التفويض فيه للمستويات الإدارية التالية و التي تأخذ قراراتها في حدود أحكام النظام المقرر.

- أما القرارات الشخصية فإنها التي يتخذها صانع القرار في إطار تقديره كفرد و من ثم فهي لصيقة بشخصه.

3-2- تقسيمات حسب الوظيفة الإدارية : حيث يمكن تصنيفها إلى ما يلي :

أولاً: القرارات المتعلقة بالأفراد البشرية

- أسس اختيار و انتقاء الموظفين.

- تقييم و تحليل العمل.

- التعامل مع التأخير و الغيابات.

- أسس صرف الرواتب و الأجور.

- التعامل مع مقترحات الموظفين

¹ - عبد الله إبراهيم الفقي، نظم المعلومات المحسوبة و دعم اتخاذ القرارات، دار الثقافة، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص: 123.

ثانيا: القرارات المتعلقة بالإنتاج

- تحديد حجم الإنتاج.
- تحديد طرق الإنتاج.
- تحديد عدد خطوط الإنتاج.
- تحديد كمية الإنتاج.
- تحديد إجراءات الشراء¹.

ثالثا: القرارات المتعلقة بالتسويق

- هي القرارات التي تتعلق بـ :
- تحديد السعر.
- طرق ترويج المبيعات .
- تحديد نقاط و مكاتب البيع.
- تحديد منافذ التسويق.
- تحديد أسواق البيع².

رابعا: القرارات المتعلقة بالإدارة المالية

و تخص حجم رأس المال اللازم، و رأس المال العامل، و طريقة التمويل و الأرباح المطلوب اكتسابها و كيفية توزيع الأرباح، و عدد و نوع السجلات و الدفاتر المحاسبية و إمكانية الاندماج في مشاريع أخرى، و كيفية التصفية في حالة حدوثها، و يمكن تقسيمها إلى³:

¹ - علي خلف حجاجة، اتخاذ القرارات الإدارية، دار قنديل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص ص 41،42.

² - محمد عيواج، سمير رحيل ، نظم المعلومات المحاسبية و دورها في اتخاذ القرارات، مذكرة ليسانس، تخصص محاسبة ،

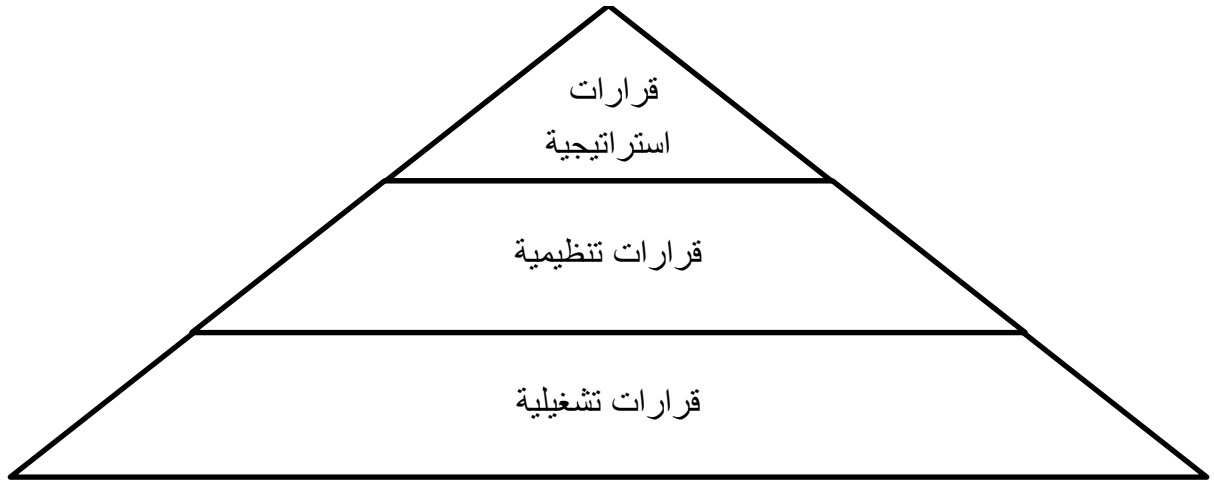
المدرسة العليا للتجارة،2008، ص 41 .

³ - سيد صابر تعلب، نظم دعم اتخاذ القرارات، دار الفكر، الأردن، 2011، ص 53.

- **قرار الاستثمار:** هو القرار المتعلق بكيفية استخدام المؤسسة للمورد المتاحة لها لاقتناء مختلف أنواع موجوداتها .
- **قرار التمويل:** هو القرار المتعلق بكيفية اختيار المصادر التي سيتم الحصول منها على الأموال اللازمة للمؤسسة للتمويل و الاستثمار في موجوداتها ، و أيضا يدخل هنا الخطط المتعلقة بإعادة التمويل¹ .
- **قرار توزيع الأرباح:** يعتبر توزيع الأرباح من بين مصادر التمويل الذاتي حيث تلجأ إليه المؤسسة عندما تبحث عن مصادر تمويل ملائمة، و يكون قرار التوزيع في هذه الحالة صعبا لتضارب الآراء فيما يخص توزيع الأرباح حيث هناك من يريد حصته من الأرباح في حين تريد المؤسسة استعماله لغرض التوسع أو أغراض أخرى.

3-3- تقسيم حسب المستويات الإدارية: يختلف التصنيف حسب المستويات التنظيمية من منظمة إلى أخرى و يكون التصنيف الأكثر شيوعا في هذا السياق كالتالي²:

الشكل رقم 02: القرارات حسب المستويات الإدارية



المصدر: من إعداد الطالب

- **القرارات الإستراتيجية :** و يتم اتخاذ هذا النوع من القرارات على مستوى الإدارة العليا و هذا ما يضفي عليها درجة عالية من المركزية، و تحدد هذه القرارات أهداف المؤسسة الناجمة عن الخطط طويلة الأمد ، و تطابق في مصدرها و صفاتها القرارات غير المبرمجة و القرارات الفريدة من نوعها، و ما يميز هذا النوع أنه يستخدم للتنبؤ بالمستقبل و لتحقيق التكيف بين المنظمة و بيئتها.

1 - أيمن الشنطي، عام شقر، مقدمة في الإدارة و التحليل المالي، دار البداية، الأردن، 2007، ص 2 .
 2- مصطفى محمود أبو بكر، جمال الدين محمد المرسي، التفكير الاستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية - منهج تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 2007 ، ص ص 23، 24.

- **القرارات التنظيمية** : يتم اتخاذ هذه القرارات على مستوى الإدارة الوسطى حيث تتطابق مع جزء من القرارات المبرمجة و جزء من القرارات العامة ، تهتم قرارات هذا المستوى بفاعلية و كفاءة الاستخدام و الرقابة على الوحدات الإدارية أدائها في إطار سياسات و أهداف القرارات الإستراتيجية.

- **القرارات التشغيلية** : تتصف هذه القرارات بالترار و الروتينية و تتضمن تنفيذ للقرارات الصادرة عن الإدارة العليا و الوسطى ، و هذا ما يجعلها تتصف بدرجة عالية من اللامركزية.

3-4-4- معيار التكرار و الحداثة : يمكن تقسيم القرار استنادا إلى مبدأ التكرار من عدمه و ذلك لإمكانية جدولة تلك القرارات من عدم جدولتها و منه نجد نوعين من القرارات:

3-4-1- القرارات المجدولة:

و تسمى التي بالقرارات المهيكلة، و هي تلك القرارات تعالج مشكلات روتينية متكررة و يوجد بالنسبة لها إجراء روتيني معروف لحلها يمكن تطبيقه في أي وقت كلما تكرر حدوث ذات المشكلة و من أمثلة المشكلات المتكررة نجد: توزيع العمل داخل التنظيم، المشكلات المالية و دفع الاستحقاقات، يقابل هذه المشكلات قرارات روتينية متكررة و من ثم فإنها ليست حالات معينة أو مميزة أو فريدة في نوعها.

3-4-2- قرارات غير مجدولة:

و هي تلك القرارات التي لا يمكن جدولتها وفقا لروتين معين لكونها تتميز بأن موضوعاتها ليست متشابهة أو متماسكة، فهي تختلف بينها على مستوى الأسباب و المظاهر و الحلول، و تسمى أيضا بالقرارات غير التقليدية و هي تلك القرارات التي تتعلق بالتالي:

- مشكلات حيوية يحتاج في حلها إلى التفاهم و المناقشة و تبادل الرأي على نطاق واسع، و في مواجهة هذا النوع من المشكلات يبادر المدير متخذ القرار بدعوة مساعديه و مستشاريه من الإداريين و الفنيين و القانونيين و من بينهم المدقق الداخلي إلى اجتماع يعقد لدراسة المشكلة، و ذلك بهدف مناقشة المشكلة مع توضيح نقاط القوة و الضعف .
- مشكلات إستراتيجية و ذات أبعاد متعددة، و على جانب كبير من العمق و التعقيد، و هذه النوعية من القرارات تتطلب البحث المتعمق و الدراسة المتأنية. و عليه فالقرارات غير المجدولة هي التي تعالج مشكلات جديدة و غير متكررة الحدوث و بالتالي لا يوجد بالنسبة لها مسار واضح أو طريقة حاسمة لاتخاذ القرار بشأنها.¹

¹- راجع سرير عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 41، 42، 43.

المطلب الثاني: عملية إتخاذ القرار

1- مفهوم اتخاذ القرار

1-1 تعريف أول:

اتخاذ القرار هو عملية أو أسلوب الاختيار الرشيد بين البدائل المتاحة لتحقيق هدف معين. ومن ذلك التعريف يمكن استنتاج النقاط التالية:

- إن اتخاذ القرار يتم من خلال إتباع عدة خطوات متتابعة تشكل أسلوباً منطقياً في الوصول إلى حل أمثل
- إن لأي موقف أو مشكلة عامة حلاً بديلاً يجب تحديدها و تحليلها و مقارنتها على هدى قوانين أو مقاييس محددة.
- إن طريقة اكتشاف البدائل و تحديد قواعد الاختيار و اختيار الحل الأمثل تعتمد كلية على هدف أو مجموعة أهداف يمكن تحقيقها.

و اتخاذ القرار هو الهدف الأساسي الذي تهدف المؤسسات إلى تحقيقه من خلال العمليات الإدارية المختلفة¹.

2-1 تعريف ثاني:

اتخاذ القرار هو اختيار بين بدائل مختلفة و يتفق هذا المعنى مع طبيعة العديد من الموافق الإدارية . حيث نجد أن متخذ القرار دائماً في موقف يطلب إليه أن يختار بديلاً معيناً من بين البدائل المطروحة أمامه² .

3-1 تعريف ثالث:

يقصد بعملية اتخاذ القرار تلك العملية المعقدة التي تتم لاختيار الحل الملائم لمشكلة إدارية معينة، مهما كانت طبيعة هذه المشكلة، و هذه العملية تتدخل فيها عوامل متعددة نفسية و اجتماعية و تنظيمية و فنية و بيئية³.

¹ - عبد اللاه إبراهيم الفقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 96، 97.

² - وليد إسماعيل السيفو ، عبد الحفيظ قدور بلعربي ، سعد حصير عباس الرهيمي ، الاقتصاد الإداري مدخل كمي في استراتيجية اتخاذ القرار، دار الأهلية، الأردن، 2007، ص 49.

³ - حمدي أبو النور السيد عويس، مرجع سبق ذكره، ص- ص 47 ، 48 .

و من التعاريف السابقة يمكن القول إن إتخاذ القرار هو عملية منظمة و موضوعية و بعيدة كل البعد عن العواطف، و مبنية على أسس علمية و دراسة و تفكير موضوعي للوصول إلى قرار مناسب (ترشيد القرارات).

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في إتخاذ القرار

إن متخذ القرار يواجه العديد من العوامل المؤثرة التي تؤثر في الاختيارات التي يوفرها قبل إتخاذ القرار و هذه العوامل تتمثل في :

- 1 - إن معد و متخذ القرار يواجه العديد من البدائل ، بغض النظر عن أي شيء يتخذه .
- 2 - ثمة نتائج عديدة يمكن الحصول عليها، و يعتمد ذلك على الطريقة أو حركة القرار المختارة.
- 3 - كل نتيجة أو عائد لديه بعض احتمالات الظهور، و هذه الاحتمالات ربما لا تكون متساوية في كل عائد أو نتيجة.
- 4 - معد أو متخذ القرار يجب أن يحدد القيمة و المنفعة و الأهمية لتكون مرتبطة بكل عائد.
- 5 - أهداف المنظمة : مما لا شك فيه أن أي قرار يتخذ و ينفذ لا بد و أن يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المنظمة المتخذ فيها القرار ، فأهداف المنظمة مثلا هو محور التوجيه الأساسي لكل العمليات بها. لذلك فإن بؤرة الاهتمام في إتخاذ القرار هي اختيار أنسب الوسائل التي يبدو أنها سوف تحقق أهداف المنظمة التكتيكية أو الإستراتيجية¹.

¹ - عبد اللاه إبراهيم الفقي، مرجع سبق ذكره، ص 98 .

المطلب الثالث: أهمية عملية اتخاذ القرار ومراحل سيرها

1- أهمية عملية اتخاذ القرار :

تعتبر عملية اتخاذ القرار عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة و نشاطاتها، فعندما يمارس متخذ القرار وظيفة التخطيط فإنه يتخذ قرارات معينة في كل مرحلة من مراحل وضع الخطة سواء عند وضع الهدف أو رسم السياسات أو إعداد البرامج أو تحديد الموارد الملائمة.

و عندما يضع متخذ القرار التنظيم الملائم لمهامه المختلفة و أنشطته المتعددة فإنه يتخذ قرارات بشأن الهيكل التنظيمي و نوعه و حجمه و أسس تقسيم الإدارات و الأقسام. و عندما يؤدي متخذ القرار وظيفة الرقابة فإنه أيضا يتخذ قرارات بشأن تحديد المعايير الملائمة لقياس نتائج الأعمال ، و التعديلات التي سوف يجريها على الخطة، و العمل على تصحيح الأخطاء إن وجدت.¹

ويمكن توضيح أهمية عملية اتخاذ القرار في النقاط التالية² :

- اتخاذ القرارات الإستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثيرا كبيرا على نجاح المؤسسة أو فشلها .
- اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل، و كذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال و استخداماته.
- اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية من تخطيط و تنظيم و توجيه و رقابة.

2- مراحل سير عملية اتخاذ القرار :

يرى قبسون و آخرون أن عملية اتخاذ القرار تمر بسبعة مراحل هي :

1- تصميم الأهداف و قياس النتائج .

2- تحديد المشكلة.

3 - تطوير البدائل.

4 - تقويم البدائل.

5 - اختيار البديل المناسب.

6 - اتخاذ القرار

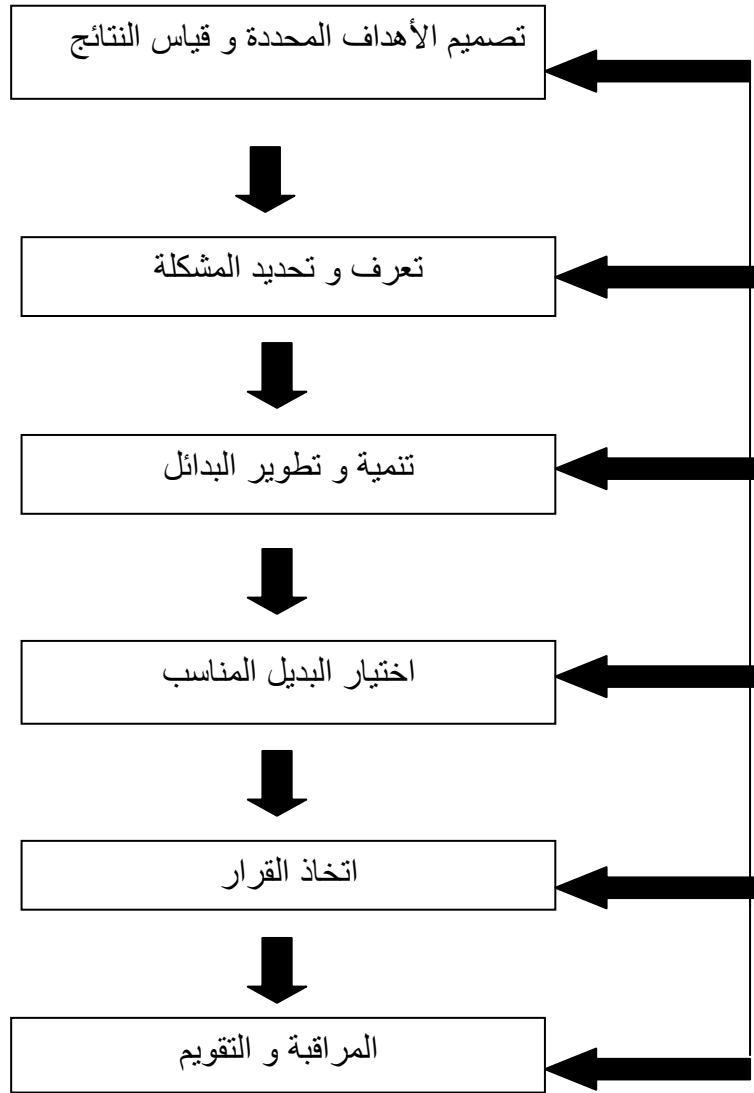
7 - المراقبة و التقويم.

¹ - عيد اللاه إبراهيم الفقي، مرجع سبق ذكره، ص 100 .

² - أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم و الابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 34.

و يمكن بيان هذه المراحل من خلال الشكل رقم (02) التالي :

الشكل رقم 03: عمليات إعداد و اتخاذ القرارات الإدارية



المصدر : علي خلف حجاجه، اتخاذ القرارات الإدارية، دار قنديل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص 45.

و بصيغة أكثر تفصيل فإن عملية اتخاذ القرار في مختلف المؤسسات تأتي وفق المشاكل التي تعترض سير عمل هذه الأخيرة، فالخطوات التي تتبع في عملية اتخاذ القرار تأتي وفقاً لما يلي :

أولاً : تشخيص المشكلة : إن أول ما يحتاجه المدير هو تشخيص المشكلة التي تواجهه بشكل واضح، ففي هذه المرحلة يركز على الفهم الواسع و العميق للمشكلة التي هو بصدد معالجتها، فإن إخفاق تحديد و تعريف المشكلة يمكن أن يقود إلى انحراف الخطوات اللاحقة من عملية اتخاذ القرار عن مسارها الصحيح، لأجل تشخيص المشكلة يحتاج المدير أن يطرح على نفسه و على مساعديه سلسلة من الأسئلة و من بينها :

- لماذا حدث و يحدث ؟ و هنا ينبغي التركيز على الجانب الموضوعي لا الجانب الفردي و الشخصي ، يجب أن نتذكر دائما أن العبرة في معالجة المشاكل أن نسأل : لماذا حدث الخطأ ؟
و ليس من ارتكب الخطأ ؟¹ .

ثانيا : جمع المعلومات و البيانات²

إن فهم المشكلة فهما حقيقيا ، و اقتراح بدائل مناسبة لحلها يتطلب جمع البيانات و المعلومات ذات الصلة بالمسكلة محل القرار، ذلك أن اتخاذ القرار الفعال يعتمد على قدرة متخذ القرار في الحصول على أكبر قدر ممكن من البيانات الدقيقة و المعلومات المحايدة و الملائمة زمنيا من مصادرها المختلفة، و من ثم تحديد أحسن الطرق للحصول عليها، ثم يقوم بتحليلها تحليلًا دقيقًا. ويقارن الحقائق و الأرقام و يخرج من ذلك بمؤشرات و معلومات تساعده على الوصول إلى القرار المناسب.

و قد صنف بعض علماء اتخاذ القرار أنواع البيانات و المعلومات التي يستخدمها متخذ القرار إلى:

- البيانات و المعلومات الأولية و الثانوية .

- البيانات و المعلومات الكمية ، البيانات و المعلومات النوعية.

ثالثا: تحديد و تقييم البدائل³

البدائل هي الحلول أو الوسائل أو الأساليب المتاحة أمام متخذ القرار لحل مشكلة قائمة و تحقيق الأهداف المطلوبة، و على متخذ القرار القيام بدراسة كافية لتحديد البدائل معتمدا على خبرته السابقة في هذا المجال 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 و التصور في حقل إيجاد الحلول و خاصة الجديد منها .
- الاعتماد الواسع على التجارب و السجلات السابقة و معلومات و خبرات الآخرين في

نفس المجال حتى يمكن الإلمام بجميع المعلومات و النواحي المتعلقة بالمشكلة .

1 - باسم الحميري ، مهارات إدارية ، دار الحامد ، الأردن ، 2010 ، ص ص 59 ، 62.

2 - عيد الله إبراهيم الفقي، مرجع سبق ذكره ، ص 101

3 - كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص ص 47، 48.

أما التقييم يتطلب دراسة وافية لكل بديل تتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بديل و تكلفة كل بديل بناء على معايير فنية و اقتصادية و اجتماعية، و تعد هذه المرحلة صعبة جدا قياسا بالمراحل السابقة لأنها تتطلب التنبؤ بحوادث المستقبل و الظروف و العوامل التي تؤثر في القرار و هذا يقوم على معلومات يغلب عليها صفة عدم التأكد، حيث تفيد هذه الخطوة في تقليص عدد البدائل و ذلك بعد طرح و لإهمال البدائل التي لا تحقق الحد الأدنى من المعايير الموضوعية (مستوى الرضا) .

رابعا :- اختيار البديل الأمثل¹

و هنا يأتي دور مراجعة البدائل المحتملة التي أفرزتها الخطوة الثالثة لاختيار أكثرها كفاءة و ملائمة، و يتم اختيار البديل المقترح، أو المرجع عادة وفق معايير اقتصادية دقيقة و هناك أسس للمفاضلة و اختيار البديل الأرجح لا بد من الأخذ بها عند اتخاذ القرار، و من هذه الأسس:

- أن يزن الإداري بين الحجج المؤيدة و الحجج المضادة للبديل، لتتبين ما له و ما عليه.
- أن يكون البديل محققا لمردود اقتصادي سواء في الموارد أو بكفاءة العمل، أو الخدمة المقدمة.
- أن يكون البديل أكثر تحقيقا للأهداف المقترحة .
- أن ينظر للفوائد في الأمدين الطويل و القصير معا .
- التأكد من واقعية البديل .
- المقارنة بين البدائل في ضوء صعوبات التطبيق .
- الأخذ بعين الاعتبار الآثار الجانبية للقرار .

❖ الاستعانة بالخبراء و المستشارين و المتخصصين داخل الجهاز الإداري :

و هذا يساعده على اختيار البديل المناسب، خاصة القرارات المتعلقة بنواح فنية أو تخصصية، و قد تلجأ السلطة الإدارية إل الجهة الاستشارية مختارة لطلب رأيها بشأن مشروع قرار معين تزعم إصداره. أي دون إلزام قانوني بطلب هذا الرأي².

¹ - علي خلف حجاجه ، مرجع سبق ذكره، ص ص 46، 47 .

² - حمدي أبو النور السيد عويس، مرجع سبق ذكره، ص 128 .

خامسا: مرحلة إتخاذ القرار

بعد اختيار البديل الأرجح يتوجب على رجل الإدارة تبني هذا البديل ، و إتخاذ قرار لحل المشكلة و يتطلب دورا مهما من متخذ القرار لإنجاح تنفيذ القرار مثل القيام بأعمال التحفيز للعاملين و يعتقد بعض متخذي القرارات أن دورهم ينتهي باختيارهم أفضل بديل و لكن هذا الاعتقاد خاطئ بطبيعة الحال لأن القرار يتطلب تنفيذه تعاون الآخرين و متابعة التنفيذ للتأكد من سلامة التنفيذ و فاعلية القرار، كما أن شعور العاملين بمشاركتهم في إتخاذ القرار تساهم بشكل كبير في حسن تحويل البديل إلى عمل فعال و منتج¹.

سادسا : متابعة تنفيذ القرار و تقويمه

يجب على متخذ القرار اختيار الوقت المناسب لإعلان القرار حتى يؤدي القرار أحسن النتائج و عندما يطبق القرار المتخذ، و تظهر نتائجه يقوم متخذ القرار بتقويم هذه النتائج ليرى درجة فعاليتها.

و عملية المتابعة تنمي لدى متخذي القرارات أو مساعديهم القدرة على تحري الدقة و الواقعية في التحليل أثناء عملية التنفيذ مما يساعد على اكتشاف مواقع القصور و معرفة أسبابها و اقتراح سبل علاجها.

و يضاف إلى ذلك أن عملية المتابعة لتنفيذ القرار تساعد على تنمية روح المسؤولية لدى المرؤوسين و حثهم على المشاركة في إتخاذ القرار².

في هذه الخطوة يجب قياس مدى التقدم في تنفيذ القرار من حيث الوقت و الموارد الأخرى و الآثار المترتبة على القرار مدى التزام بالجدول الزمني المعد للتنفيذ، و عند القياس تتم مقارنة النتائج بالجدول الزمني أو الخطة الموضوعة للتنفيذ و إذا كان القرار لا يساهم في حل المشكلة تراجع خطوات إتخاذ القرار السابقة مباشرة³.

1 - كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص 49.

2 - عبد اللاه إبراهيم الفقي، مرجع سبق ذكره، ص 103.

3 - الوافي الطيب ، نظام المعلومات و أثره على عملية إتخاذ القرارات،مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة تبسة، العدد10، 2010، ص114.

المطلب الرابع: الوسائل المستعملة في اتخاذ القرار

يمكن لسلطة اتخاذ القرار أن تستعين ببعض الوسائل لكي تساعد على تحديد البديل المناسب الذي تتخذ قرارها على أساسه وهي كالتالي :

أولا : الأساليب التقليدية

و متمثلة فيما يلي:

1 - الخبرة: يستخدم المدير خبرته الناتجة من تعامله مع المشكلات السابقة ليطبقها على المشكلات الآنية، و أنه يمكن إتباع نفس الحلول التي اتبعت سابقا، و يكتفي المدير فيها بتطبيق قاعدة أو سياسة تعمل بها المؤسسة، وقد تشوب خبرة المدير الأخطاء و الثغرات و ذلك لعدم تطابق المشاكل القديمة مع المشاكل الحديثة¹.

2- التجربة: يعتبر أسلوب التجربة من الأساليب المهمة التي استخدمت في اتخاذ القرارات في بداية الأعمال و مازال متبعاً، يواجه المديرون مشكلة معينة فيخضعون لها حلاً أو مجموعة حلول بعد إخضاعها لتجارب و اختبارات ثم تقييمها و بيان إمكانية استخدامها من عدمه لحل المشكلة، يبرز من أسلوب التجربة الكثير من العيوب تشمل استهلاك الموارد و فقدان الوقت و لكون هذا الأسلوب لا يأتي بحل جذري للمشكلة²

ثانيا : الأساليب الكمية

إن ما يصعب عملية اتخاذ القرار من اكتسائها طابع المخاطرة و اللاتأكد، أين تكون الأساليب التقليدية غير كافية لاتخاذ قرارات سليمة، مما حتم اللجوء إلى الأساليب الكمية التي هي قادرة على تحسين فعالية المؤسسات من خلال تقليل مخاطر اتخاذ القرار، و فيما يلي سيتم عرض لبعض الأساليب:

1- أسلوب بحوث العمليات :

و يقصد ببحوث العمليات استخدام مختلف التخصصات القادرة على الإسهام في حل المشكلات، مثل المتخصصين في العلوم الرياضية و الإدارية و الاقتصادية و المحاسبية على أن يتم التنسيق بينهم في العمل المشترك في نطاق ما يسمى *بروح الفريق* فيقوم هذا الفريق بصياغة المشكل محل البحث على صورة نموذج رياضي ، و إجراء المقارنة الحسابية بين البدائل

¹ - السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات و دورها في دعم و اتخاذ القرار الاستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب و النشر، مصر، 2012، ص 232.
² - المرجع نفسه، ص 233.

المختلفة عن طريق الاستعانة بالحاسب الآلي لاختيار البديل المناسب، و تستطيع بحوث العمليات أن تساعد متخذ القرار الأفضل أي ما يسمى ترشيد القرارات، لأنها تعطي وصفا دقيقا للمشكلة محل القرار و العوامل المؤثرة فيها، و تناقش كلا منها من حيث تكلفتها و عائدها و مدى المخاطرة فيها¹.

2- أسلوب شجرة القرارات

إن حالات القرارات التي تطرقنا لها سواء في ظروف التأكد أو ظروف عدم التأكد هي قرارات من مرحلة واحدة و بالتالي فهي ساكنة من حيث الزمن، غير أن متخذ القرار قد تصادفه حالات تستلزم منه اتخاذ قرارات متتابعة، فيجد نفسه اتخذ سلسلة من القرارات المتتابعة لأجل تعظيم العائد أو الأرباح أو تخفيض التكاليف أو الخسائر، و هذا ما يعبر عنه نموذج القرارات المتتابعة و المعبر عنها أيضا بشجرة القرارات، فهذه الأخيرة عبارة عن بيان متفرع، تعبر عن الاختيارات الممكنة و التي يجب على الإداري أن يفاضل بينها، و ذلك على ضوء اعتبارات معينة من أهمها النتائج المتوقعة من كل بديل و الإمكانيات المتاحة لتنفيذه و درجة المخاطرة أو درجة النجاح المتوقعة منه².

ثالثا: الاستعانة بالخبراء والمستشارين والمتخصصين داخل الجهاز الإداري

وهذا يساعده على اختيار البديل المناسب خاصة في القرارات المتعلقة بنواح فنية أو تخصصية، وقد تلجأ السلطة الإدارية إلى الجهة الاستشارية لطلب رأيها بشأن مشروع قرار معين تزمع إصداره، أي دون إلزام قانوني بطلب هذا الرأي³. كما يمكن الاستعانة بالمختصين داخل الهيكل التنظيمي كمثل مهمة التدقيق الداخلي فيما يخص الجانب المحاسبي والمالي ، وذلك في المساعدة في القرارات المتعلقة بالإنتاج والتمويل والاستثمار، وكذلك في صحة السجلات المحاسبية ومصادقيتها.

1 - حمدي أبو النور السيد عويس، مرجع سبق ذكره، ص-ص 129، 130 .
 2 - محمد راتول، بحوث العمليات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص-ص 198، 199.
 3 - كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص 49.

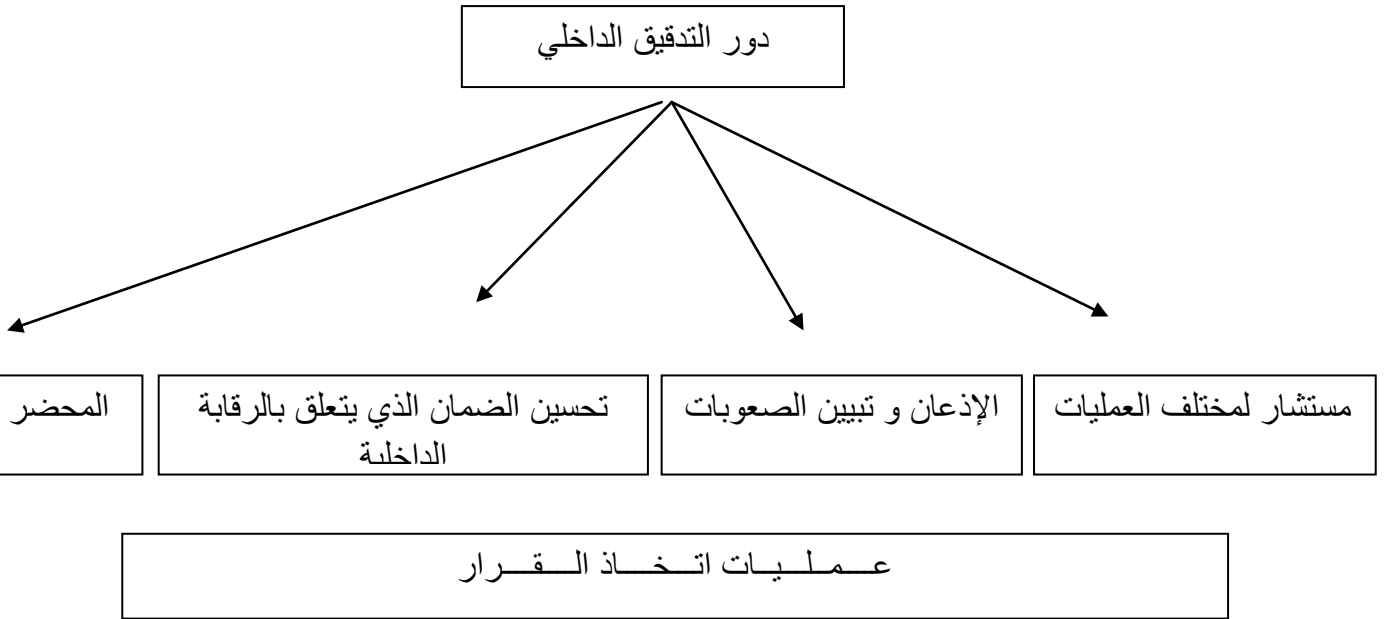
المبحث الثاني: أهمية التدقيق الداخلي في عملية إتخاذ القرار

يشغل التدقيق الداخلي حيزا كبيرا من اهتمام المسيرين والملاك حيث يساعدهم في التحكم بالعمليات داخليا وله أهمية في ترشيد القرارات ، وفي هذا المبحث سنتطرق طبيعة دور التدقيق الداخلي وكيفية مساهمته في إتخاذ القرار السليم وماهية الخدمات التي يعطيها، إضافة إلى الصعوبات التي تواجهه.

المطلب الأول: طبيعة دور التدقيق الداخلي

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما داخل المؤسسة فهو يساعدها على التحكم الداخلي للعمليات و تحسينها، حيث يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، يتلخص دور التدقيق الداخلي داخل المؤسسة في الشكل التالي :

الشكل رقم 04 : طبيعة دور التدقيق الداخلي



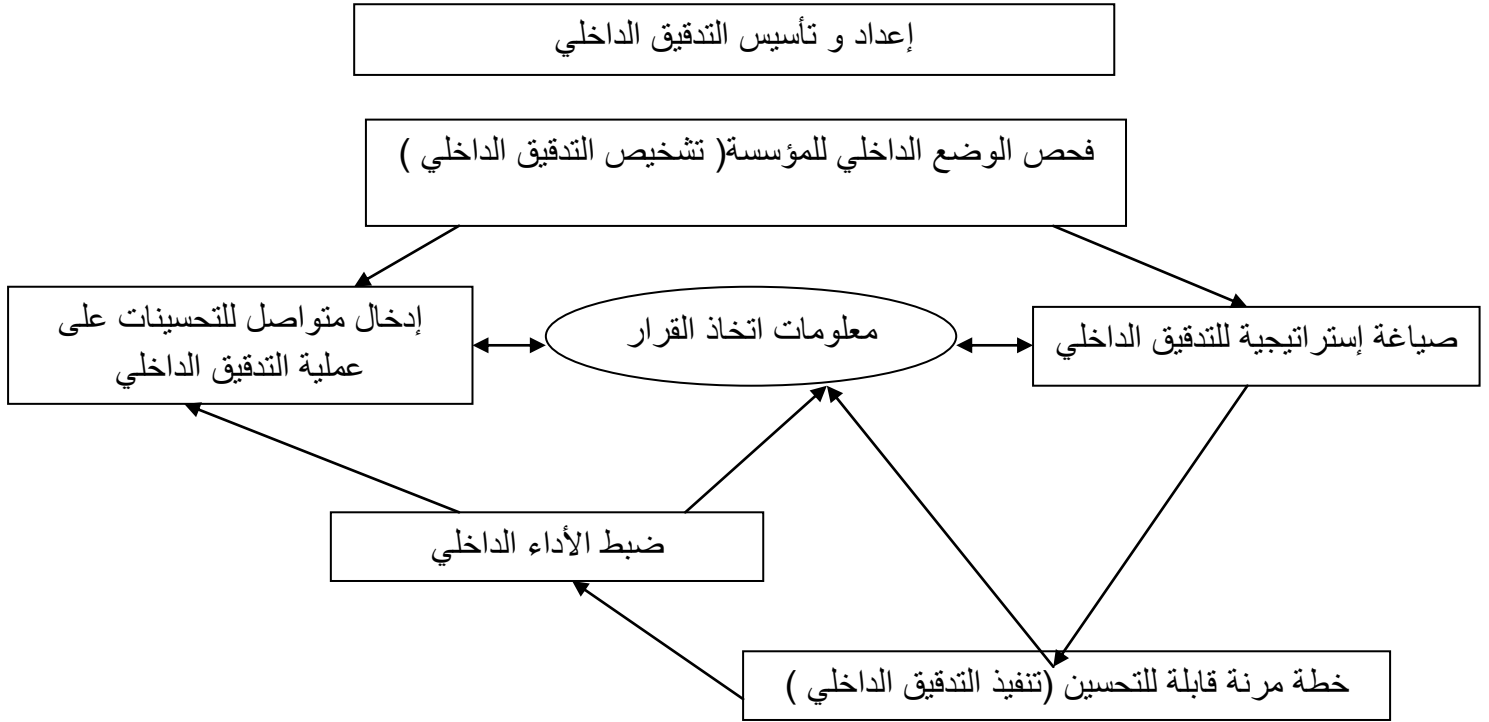
المصدر: لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 62.

من خلال هذا الشكل نلاحظ إن جميع المجالات التي يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي فيها دور فإنه يتخللها عملية إتخاذ القرارات، و بالتالي فإن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في صنع القرار السليم (أي ما يسمى بترشيد القرارات) .

فالتدقيق الداخلي يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة و ذات مواصفات كاملة و كافية ليتم استعمالها عملية إتخاذ القرار و ذلك للحصول على قرارات ذات جودة و فعالية.

و بالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرار فإن التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية .

الشكل رقم 05 : دورة حياة عملية التدقيق الداخلي



المصدر: فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص:73.

تبدأ عملية التدقيق الداخلي بإعطاء حول موضوع العملية و إعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا و خارجيا و تحديد درجة الخطر الناجم و من ثم يتم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق، لتليها وضع خطة بالمرونة و القابلية للتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه ليبدأ المدقق بتنفيذ خطة أو برنامج، مع العمل في كل مرة على ضبط للأداء و يتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي و هذا بالاعتماد مثلا على إحدى نماذج المتابعة مع القيام بإدخال التحسينات الضرورية¹.

¹- أحمد نفاذ، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، الأغواط، 2007، ص : 132.

المطلب الثاني : مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية إتخاذ القرار

يتم المساهمة في عملية إتخاذ القرار من خلال الدورة التي تناولناها سابقا حسب كل مرحلة، حيث أن المعلومة التي تأهيلها و التوصل إليها هي إما اكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعد على اختيار أفضلها أي ما يسمى بترشيد القرارات، هذا يعني أن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في كل خطوة من خطوات إتخاذ القرار، و التي سوف نتطرق إلى كل خطوة بالتفصيل مع الوقوف على أهمية التدقيق الداخلي في كل مرحلة.

أولاً: تحديد المشكلة

إن تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها إلى عناصرها الرئيسية ليستدل من ذلك الحل المناسب لها، كما أن عملية إتخاذ القرار أو الوصول إلى القرار المناسب أصلها وجود مشكلة و بالتالي هي أهم شيء يجب حدوثه حتى يكون حاجة لاتخاذ القرار بشأنها، و لكن في نفس الوقت يجب التأكيد على أهمية الأهداف، حيث أن هذه الأخيرة هي التي تحدد طبيعة و حجم المشكلة، و لا يمكن تحديد طبيعة القرار من دون تحديد المشكلة و معرفة حجمها و طبيعتها.

إن تحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي، و مما سبق يمكن القول بأن وجود مشكل يعني وجود خطر يواجه المؤسسة، فعليها أن تتصرف تجاه هذا الخطر ، فتعتمد على الاقتراحات المقدمة في التقارير الناتجة عن عملية التدقيق الداخلي حول هذا المشكل، فالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في هذه المرحلة هو 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، وخاصة في الميدان المحاسبي والمالي الذي هو محور دراستنا، ومن خلال ما سبق نلاحظ مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحديد نوع المشكلة .¹

¹- فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي تفعيل إتخاذ القرار ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص : 74

ثانيا: إيجاد البدائل

إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معيناً، و أن يكون أكثر من حل، أي حلول متعددة تطرح لنقاش و يتم دراستها و تقويمها حتى اختيار الحل الأفضل الأكثر ملائمة، لذا فإن وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها، و لا يوجد للمشكلة حل واحد بل يوجد عدة بدائل لكل مشكلة و لكل بديل منها مزايا و عيوب.

تعد الحلول أو البدائل مجموع الوسائل و الإمكانيات المتاحة لمتخذ القرار و الملائمة بدرجات متفاوتة فيما بينها لحل المشكلة محل القرار.

و هذه الحلول أو البدائل لا تأتي من فراغ و إنما هي نتيجة للتحصيل و التحصيل و التحليل للمعلومات سواء جاءت تلك المعلومات عن طريق رسمي أو غير رسمي، فيضمن بذلك التدقيق الداخلي التوريد السليم لهذه المعلومات، و هذا من خلال طبيعة عمل التدقيق الداخلي فيما يخص الجانب المحاسبي و المالي ، فتحديد البدائل الممكنة لا يمكن أن يكون دون دراسة شاملة و تشخيص مستمر للمشكل و ما هي الوسائل و الإمكانيات المتاحة لحل هذا المشكل داخل المؤسسة، و مساهمة التدقيق الداخلي في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل الاقتراحات المقدمة في التقرير النهائي .

ثالثا: تقييم و تقويم البدائل

إن تقييم و تقويم البدائل تعد من أهم المراحل التي يجب إعطاؤها أهمية كبرى قبل اتخاذ القرار، ذلك لأن تقييم البدائل ثم تقويمها هو الذي سيحدد ما إذا كان سينجح أم لا في المدى البعيد أو المتوسط أو القريب بمعنى أنه يتم تحديد أبعاد كل البديل (سلبياته و ايجابياته) في حل ذلك المشكل، كي يتسنى اختيار البديل المناسب و الذي سيعطي أفضل النتائج بأقل التكاليف، و هنا يبرز دور التدقيق الداخلي في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم و اقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي للمدقق الداخلي¹.

رابعا: اختيار البديل أو الحل الأفضل

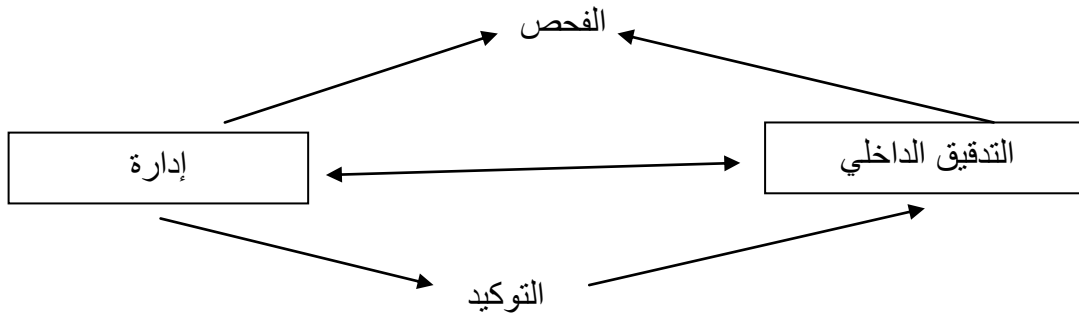
إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف و حل المشكلة، هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار .

¹- فاطمة بعوج، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لأن الاختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف و الوصول إلى المحصلة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة ، و هذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والحنكة و الخبرة و القدرة الذاتية لمتخذ الاختيار السليم.

في هذه الخطوة يزيد دور التدقيق الداخلي في عملية اختيار البديل الأفضل، و هذا من خلال الاقتاعات المستمرة على اختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي و أن متخذ القرار في العادة يستشير المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية (ترشيد القرارات)، فيكون بذلك للتدقيق الداخلي رؤية يمكن اعتمادها في اختيار هذا البديل أو غيره.¹ و يمكن إبراز هذا الدور من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 06: التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي و الإدارة



المصدر : أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص : 136 .

¹- فاطمة بعوج، مرجع سبق ذكره، ص - ص 77، 78.

خامسا: تنفيذ القرار

بعدما أن حدد متخذ القرار البديل الأفضل فمن بين البدائل ثم تقييمها، يصل إلى مرحلة التنفيذ على أرض الواقع و لنجاح عملية تنفيذ القرار لا بد من توفر بعض الشروط في القرار المتخذ و هي:

- أن يكون القرار قابلا للتنفيذ بالإمكانات الموجودة و أن يكون واضح الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها.

- إن خطوة تنفيذ القرار قد تكون أكثر المهام استهلاكا للوقت، و ذلك يعود أساسا إلى آثار و نتائج التنفيذ على المؤسسة .

مما سبق يمكن القول بأن القرار إذا لم يتم تنفيذه على الوجه المطلوب لا يتعدى كونه قرارا على ورق فقط، لذا يجب تنفيذ ذلك القرار المتخذ جيدا هو الأفضل، إلا أن الطريقة التي نفذ بها كانت غير ملائمة ، مما يؤدي إلى الحكم الأولي حول القرار المتخذ بأنه غير جيد و أن البديل الذي تم اختياره غير سليم، بينما تعود عدم ملائمة هذه إلى الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار و من الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم التدقيق الداخلي و هذا بحكم طبيعة نشاطها و تعاملها مع جميع المستويات في المؤسسة .

سادسا: المتابعة و التقويم

إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها و مقارنتها بالنتائج التي كان المراد تحقيقها، فإذا ما وجد انحراف وجب إجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن، و في 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 تحقيقها .

ففي هذه الحالة يجب إعادة صياغة نسق اتخاذ القرار بالكامل و تصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة ففي هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي و هذا الكون طبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي، حيث إذا أردنا إقحام التدقيق الداخلي كمرشح للمعلومة و مؤهل لها لتكون في مرتبة المعلومة الإدارية الصالحة لاتخاذ القرارات الإدارية، وكمساعد أو مستشار في عملية اتخاذ القرار.¹

المطلب الثالث: المعلومات و الخدمات التي يوفرها التدقيق الداخلي

بما أن التدقيق الداخلي يعتبر من الإجراءات الضرورية الواجب تطبيقها من أجل الحفاظ على حسن سير العمل حسب الأهداف الموجودة و ضمن الحدود القانونية و من أجل التأكد من أن الموظفين و المدراء يقومون بواجباتهم ضمن الحدود المسموح بها و كما يمليه النظام الداخلي للمؤسسة هذا من ناحية .

و من ناحية أخرى فإن إجراء تدقيق لحسابات المؤسسة يعتبر كخطوة أولية يجب إتباعها قبل وصول المدققين الخارجيين ، ذلك كون عملية التدقيق الداخلي سوف تساعد على كشف أي قصور في نظام الرقابة الداخلية أو أي مشاكل محاسبية قد تعتبر عملية التدقيق الخارجي أو تمنع المدقق الخارجي من منح المؤسسة رأيا حياديا لبياناتها المالية.² و من بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للإدارة .

1 - خدمة التأكيد الموضوعي: هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية إدارة المخاطر و الأنظمة الرقابية و عمليات الحوكمة بالإدارة .

2 - الخدمات الاستشارية: و هي عمليات المشورة التي تقدم لوحدات تنظيمية داخل المؤسسة و تحدد طبيعة نطاق هذه العمليات ، و الهدف منها إضافة قيمة للوحدة و تحسين عملياتها.³

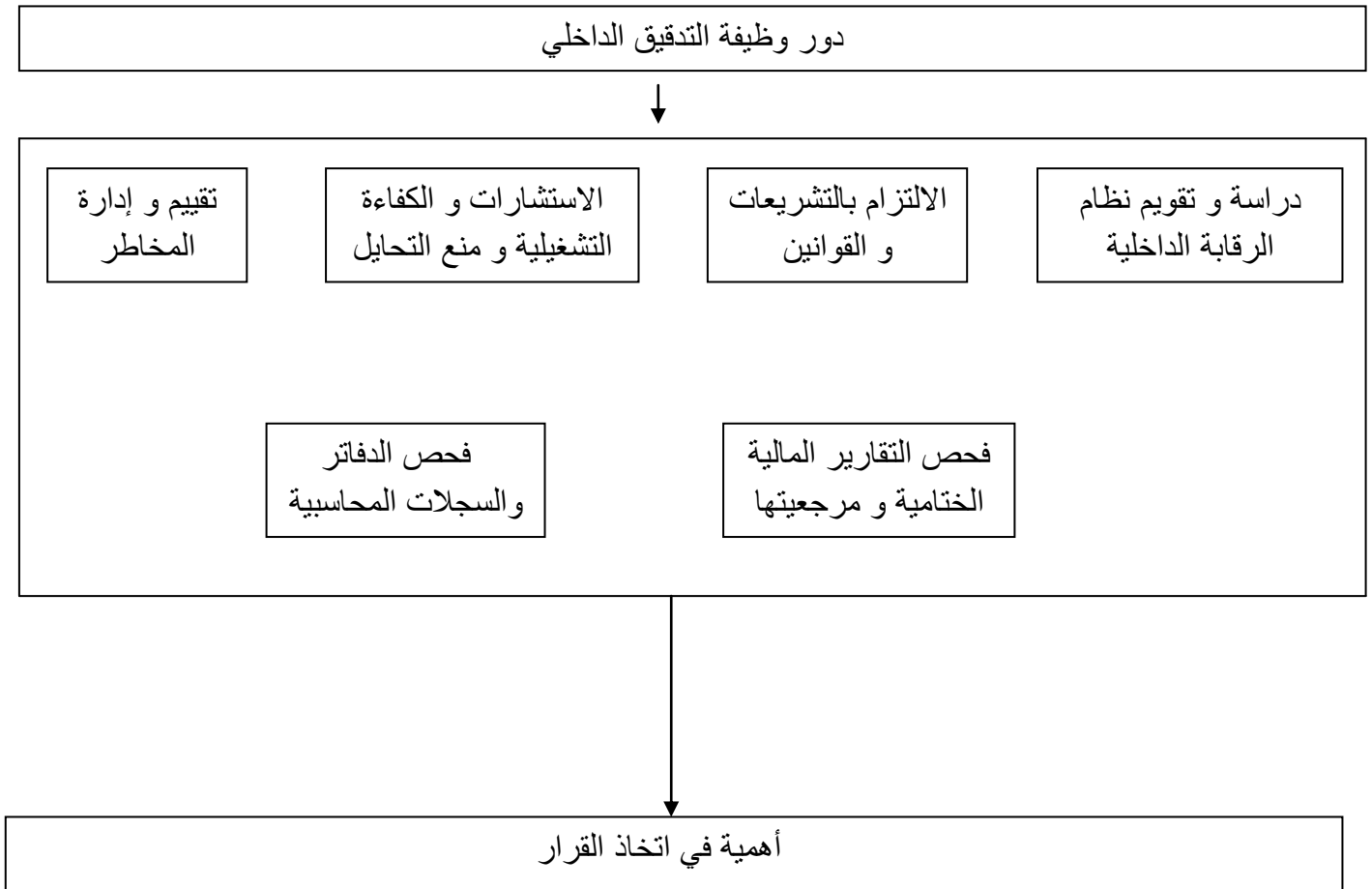
¹- فاطمة بعوج، مرجع سبق ذكره، ص - ص 78، 79.

²- http://alzamel-syr.Com /ar/service.php, 20/04/2015, p : 15.

³ - راضية بغداد، نوال صبايحي، دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية ، ملتقى دولي حول إدارة المخاطر و انعكاساتها على اقتصاديات دول العالم ، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 12 - 13 ديسمبر 2012 ، ص : 4 .

و بالإضافة لهاتين الخدمتين هناك خدمات أخرى تظهر في الشكل التالي :

الشكل رقم 07: وظائف التدقيق الداخلي



المصدر : من إعداد الطالب .

خلاصة الفصل الثاني

تعتبر عملية اتخاذ القرار من أهم أنشطة المؤسسة لأنها نقطة البدء و الانطلاق بالنسبة لجميع الأنشطة الأخرى داخل المؤسسات وخارجها ، لأن الركيزة الأساسية لنجاح تسيير وإدارة المؤسسة هو اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وهنا يظهر أن للتدقيق الداخلي أهمية بالغة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية و ذلك من خلال دراسة الانحرافات و الاختلالات في نشاطات المؤسسة و اقتراح الحلول المناسبة حيث يساعدها في اتخاذ القرارات المناسبة (ترشيد القرارات) لجميع النشاطات و بجميع المستويات الإستراتيجية و التنفيذية و التكتيكية و التي تظهر في التقرير النهائي للمراجع الداخلي . فالتدقيق الداخلي يوفر نوع من المصدقية والموثوقية للبيانات والمعلومات التي يعتمد عليها متخذ القرار في عملية اتخاذ القرارات.

الفصل الثالث

أهمية التدقيق الداخلي في ترشيد
القرارات في مؤسسة بوفال

مقدمة الفصل الثالث

قمنا في الفصلين السابقين بتسليط الضوء على الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي واتخاذ القرارات والعلاقة بينهما وذلك في الجانب النظري، وسنحاول في الجانب التطبيقي إبراز أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات السليمة أو بمعنى آخر ترشيد القرارات، وقد تم تخصيص هذا الفصل من أجل إعطاء عمق أكثر للدراسة، من خلال الاقتراب من الواقع الميداني والابتعاد عن الجانب النظري والتوقعات.

ونظرا لطبيعة الموضوع واهتمامه بترشيد القرارات من خلال التدقيق الداخلي تم اختيار إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهي مؤسسة بوفال الرائدة في صناعة المضخات والصمامات، والتي تعتبر من أهم المؤسسات الاقتصادية المستثمرة في سوق الجزائر، وعلى هذا تم التطرق إلى مبحثين أساسيين، الأول نعرض فيه التعريف بالمؤسسة والثاني طريقة وأدوات الدراسة ونتائج التحليل وهذا لاعتمادنا في الجانب التطبيقي " دراسة استبائييه " .

المبحث الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

لقد مرت الجزائر بمعاناة منذ الاستقلال بغية وصولها إلى التنمية بمختلف أنواعها، بحيث وبعد رحيل المستعمر الفرنسي لم يبق للاقتصاد الوطني إلا هياكل لا يوجد من له معرفة بتسييرها، ورغم كل هذا إلا أنه كان هنالك محاولات عديدة بهدف خلق إصلاحات على مختلف المجالات، فبعد مرحلة التسيير الذاتي انتهجت المسار الاشتراكي، وذلك بالمخططات الثلاثية و الرباعية ..الخ، ومن بين الهياكل المنشأة في تلك المرحلة المناطق الصناعية التي استفادت منها معظم ولايات الوطن ومن بينها ولاية المدية، التي اعتمدت بلدية بالبرواقية بإنشاء هذه القاعدة سنة 1969 ومن بين هذه المنشآت مؤسسة بوفال.POVAL.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة بوفال poval

تعتبر مؤسسة بوفال مؤسسة عريقة ولها امتداد تاريخي، كما تعتبر من المؤسسات الاشتراكية التي كانت لها مشاكل وما تزال إلى حد اليوم، خاصة وأن الجزائر انتهجت العديد من الإصلاحات الاقتصادية التي تأثرت بها، ولكن ليس كباقي المؤسسات الأخرى وذلك لكونها تسيير وحداتها بطريقة عقلانية .
تعتبر مؤسسة بوفال كأي مؤسسة أخرى لها ثلاث أبعاد:

أولاً: بعد اقتصادي

ثانياً: بعد اجتماعي

ثالثاً: بعد شامل ومتكامل أي كنظام

وبمفهوم آخر مؤسسة بوفال معادلة تتشكل من الموارد الاقتصادية، والمتمثلة في الموارد الأولية المستهلكة، والمواد الخام.... والأفكار المتمثلة في العقل المسير لعملية الإنتاج والمراقبة حتى الوصول إلى المنتج النهائي فان المؤسسة تأخذ طابع اقتصادي صناعي بالدرجة الأولى وتجاري بالدرجة الثانية. ويمكن اعتبارها كقاعدة أساسية في الصناعة الجزائرية والصناعة الثقيلة خاصة أنها تساهم بشكل كبير في نمو الاقتصاد الوطني.

1- تعريف مؤسسة بوفال:

بوفال هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأسمالها يقدر ب 3.289.547.000 دينار جزائري متخصصة في إنتاج عتاد الري، تقع في المنطقة الصناعية بالبرواقية ولاية المدية ومقرها المركزي متواجد بالروبية في الجزائر العاصمة تقوم هذه المؤسسة بعدة أنشطة في مجال الري والمحروقات حيث

أنها تنتج المضخات والصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها، ولها ورشات خاصة بصيانة العتاد ووحدات تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات نصف تامة المحلية، حيث أنها تسوق إلى مختلف ولايات الوطن وتصدر إلى الأسواق الخارجية كـ بعض الدول مثل إيطاليا، البرتغال..... الخ
كان عدد عمالها في سنة 1975 عند إنشائها 3600 عامل موزعين على وحدات وبعد إصلاحات الاقتصادية ودخول الدولة الجزائرية في مرحلة اقتصاد السوق تم التقليل من عدد العمال ليصبح سنة 1996 حوالي 1400 عامل، وذلك لعدة أسباب منها انتهاء الجزائر لسياسة الخوصصة والشروط التي فرضت عليها من طرف صندوق النقد الدولي من بينها تسريح العمال.

وتضم مؤسسة "بوفال" أربعة وحدات إنتاجية هي :

- وحدة المسبك بالبرواقية .
- وحدة الصمامات بالبرواقية .
- وحدة المضخات بالبرواقية .
- وحدة الصيانة بالبرواقية .

2- عدد العمال

الجدول رقم 03: عدد العمال في مؤسسة بوفال

الرقم	الموقع	النشاط	العمال الدائمين	العمال المؤقتين	عامل في إطار CTA	عامل في إطار DAIP	المجموع
01	وحدة المقر	المديرية العامة	27	04	01	0	32
02	وحدة المسبك	إنتاج المواد الخام	183	117	29	13	342
03	وحدة الصمامات	إنتاج الصمامات المائية	36	67	10	02	115
04	وحدة المضخات	إنتاج المضخات المائية	71	84	35	22	212
05	وحدة الصيانة	إنتاج قطع التغيير	19	32	07	02	60
		المجموع	336	304	82	39	761

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

3- القدرة الإنتاجية:

- ❖ 20000 وحدة / سنة خاصة بوحدة المضخات.
- ❖ 30000 وحدة / سنة خاصة بوحدة الصمامات.
- ❖ 6000 طن / سنة خاصة بوحدة المسبك.
- ❖ 110000 ساعة / سنة وهي عبارة عن خدمات خاصة بوحدة الصيانة.

4- زبائن المؤسسة:

- المتعاملين الفلاحين والصناعيين
- الجزائرية للمياه
- المديرية الولائية للمياه
- الديوان الوطني للتطهير
- مؤسسة سونطراك ومؤسسة سونلغاز
- الأفراد العاديين

المطلب الثاني: نبذة تاريخية عن المؤسسة ونشأتها

• نشأتها:

نشأت مؤسسة (بوفال) بموجب قانون التسيير الاشتراكي سنة 1975 وكانت تسمى آنذاك المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية SONACOME وفي سنة 1983 صدر المرسوم رقم 83/01 المؤرخ في جانفي 1983 المتضمن إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لإنتاج عتاد الري ENPMH والتي أوكلت لها مهمة إنتاج عتاد الري وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية .

ثم أصبحت في سنة 1997 مؤسسة عمومية اقتصادية، شركة ذات أسهم برأس مال اجتماعي يقدر ب 3.289.547.000 دينار جزائري تحت اسم مؤسسة المضخات والصمامات الجزائر (بوفال) ، وهذا في الخامس من أوت 1997.

وعلى إثرها انقسمت المؤسسة إلى ست وحدات إنتاجية متخصصة تساهم بطريقة مباشرة في تنمية الاقتصاد الوطني، المتخصصة في مجال الري والمحروقات.

وهي اليوم مؤسسة مستقلة ذاتيا في تسيير شؤونها الداخلية و الخارجية لكنها لا تزال تابعة للقطاع العام أي هي ملك للدولة.

وأصبحت المؤسسة الآن تضم أربعة وحدات إنتاجية عوض ستة وهي:

- وحدة الصمامات بالبرواقية
 - وحدة المسبك بالبرواقية
 - وحدة الصيانة بالبرواقية
 - وحدة المضخات بالبرواقية
 - وحدة المضخات بالروبية. (تم بيعها لأحد الخواص)
 - وحدة المضخات ببراق. (تم بيعها هي الأخرى)
- بالإضافة إلى المديرية العامة بالجزائر العاصمة

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة ووظائفها

1- أهداف المؤسسة:

أنشأت مؤسسة بوفال كباقي المؤسسات الصناعية الأخرى، من أجل تحقيق جملة من الأهداف ونذكر منها:

- ❖ تلبية متطلبات السوق الوطنية و الدولية، بمختلف منتجات الصمامات و المضخات التي تستعمل في قطاع الري باعتباره قطاع هام في الاقتصاد الوطني و العالمي.
- ❖ المساهمة في قطاع المحروقات وتزويده بالمنتجات(الموارد) مثل الصمامات الخاصة بالمحروقات التي تحتاجها، والتي تساهم في تمويل الصناعات البترولية.
- ❖ تغطية السوق الداخلية بمختلف المنتجات التي تلبي متطلبات القطاعات التي تحتاج إليها، ومحاولة التخلص من الاعتماد على الخارج.
- ❖ الاندماج مع المؤسسات الوطنية الكبرى والمساهمة في تطوير و تنمية الدولة الجزائرية من الناحية الاقتصادية، والمساهمة في تحقيق مخطط التنمية الذي تنتجه الجزائر.

2- وظائف المؤسسة:

من التعريف السابق لمؤسسة بوفال نستنتج أن مهمتها أو وظيفتها الرئيسية هي العملية الإنتاجية, أي أنها تقوم بعملية تحويل المدخلات من شكل أو نمط إلى آخر و المتمثل في المنتجات النهائية الموجهة للبيع، وتعتمد على طريقتين في الإنتاج هما:

- الإنتاج حسب الطلب.

- الإنتاج الدائم(المستمر).

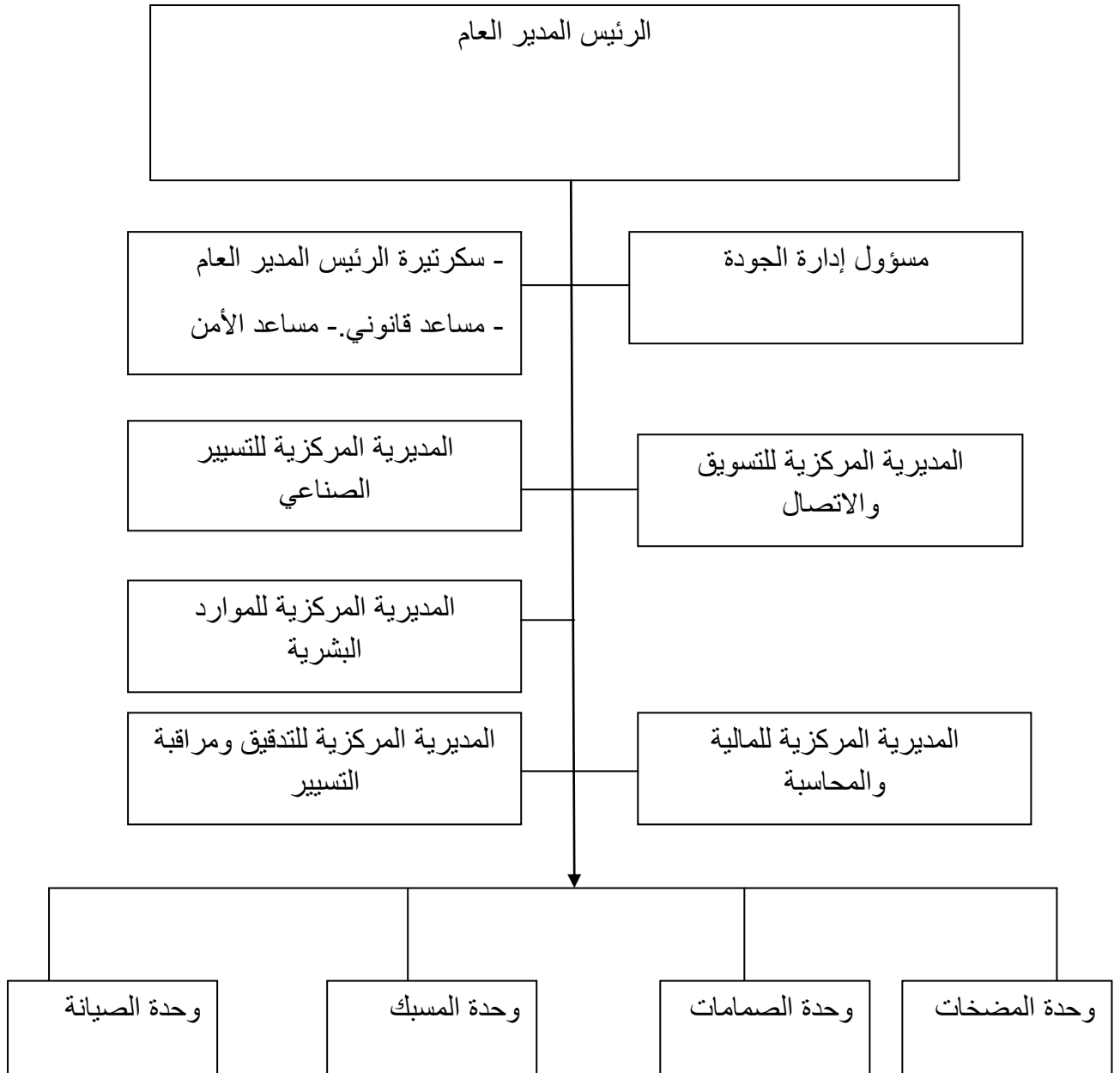
حيث أنها تنتهج الطريقة الأولى للمنتجات الغير المطلوبة بكثرة، أما الطريقة الثانية تنتهجها للمنتجات المطلوبة بكثرة, و يتم التعرف على الطلب الدائم من خلال الدراسات التي يقوم بها مسير المؤسسة، بالإضافة إلى خبرتهم المكتسبة في هذه المنتجات

كما أن من مهام المؤسسة القيام ببعض الدراسات التي تخص أذواق المستهلكين، وذلك عبر مصالحها الخاصة لدراسة السوق و متطلباتها وبما أن مؤسسة بوفال هي مؤسسة إنتاجية، فإنها تقوم بجميع الوظائف الأخرى التي تعتمد عليها المؤسسة الصناعية، و ذلك حتى تستطيع تحقيق وظيفتها الرئيسية و تتمثل هذه الوظائف فيما يلي:

- **الشراء:** ومهمتها تموين المؤسسة بكل متطلبات الإنتاج.
- **التخزين:** و تعتبر وظيفة مكملة للشراء و الإنتاج.
- **الإنتاج:** و تهتم بتحويل المدخلات إلى قطع تامة الصنع.
- **التوزيع:** و مهمتها صرف المنتجات إلى الأسواق ودراسة هذه الأخيرة.

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم 08 : الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة بوفال



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

2- تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال:

تحتوي بوفال على أربعة وحدات و تقوم كل واحدة بإنتاج و توزيع ما تنتجه ما عدا وحدة الصيانة التي تعد وحدة خدماتي، وهذه الوحدة مستقلة في الإنتاج و التسيير وذلك حسب نشاط كل وحدة، إضافة إلى الرئيس المدير العام يتحكم في جميع الوحدات، ومديريات مركزية تابعة للمديرية العامة، ونلخص الهيكل بعناصره كما يلي:

1-2- الرئيس المدير العام: يعتبر المسير الرئيسي والمخول الوحيد لجميع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة، إذ له الصلاحية اللازمة لاتخاذ القرارات، وإعطاء التدابير وكذا التعليمات اللازمة لتسهيل العمليات بين المديريات والوحدات، كما يقوم برئاسة الاجتماعات ومن مهامه:

- تهيئة المحيط المناسب، ووضع اتصال متكامل مع الشركاء والمتعاونين.
- اتخاذ القرارات والتوجيهات الخاصة بالتمويل والإنتاج والتوزيع.
- المسؤولية المدنية على كل نشاطات المؤسسة وأخطاء التسيير، والمسؤولية الجنائية على كل المستندات والوثائق والتقارير الموجهة للجهات الرسمية.

2-2- المديرية المركزية للمالية والمحاسبة: تقوم بتسجيل كل العمليات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، حيث تعطي الصورة الواضحة الخاصة بالوضعية المالية للمؤسسة، ومن مهامها:

- القيام بانجاز تقارير فصلية عن المؤسسة.
- السهر على مطابقة الوثائق المحاسبية (المصاريف والإيرادات).

3-2- المديرية المركزية للتسويق والاتصال: تقوم هذه المديرية بدور الوسيط بين المؤسسة والمحيط الخارجي، إذ تعمل على بيع منتجات المؤسسة إلى مختلف الزبائن، ومن مهامها:

- إعداد إستراتيجية التوزيع والبيع الخاصة بالمؤسسة.
- متابعة تنفيذ برامج البيع.

4-2- المديرية المركزية للتدقيق ومراقبة التسيير: هي خلية تابعة إلى الرئيس المدير العام حيث تتمتع باستقلالية عن باقي المديريات ، ومن مهامها:

- مراجعة ومراقبة التسيير في المؤسسة.
- مراجعة الحسابات.
- متابعة ملفات الموردين.
- مراقبة نوعيات وكميات السلع.
- مراجعة المشتريات ومراقبة الاستهلاكات.

2-5- المديرية المركزية للموارد البشرية: هي تقوم بالإشراف على المؤسسة من حيث الموارد البشرية ووسائلها العامة إذ تقوم باتخاذ الإجراءات المتعلقة بالمستخدمين من حيث التوظيف، الترقية، العقوبات، دفع الرواتب وغيرها فهي تقوم أيضا بتسيير وتكوين العمال، كما تهتم بتنظيم عمل المصالح والفروع التابعة لها وتأمين محيط العمل من المخاطر.

2-6- المديرية المركزية للتسيير الصناعي : بما أن المؤسسة صناعية بالدرجة الأولى يجب أن تتوفر على مثل هذه الوظيفة، حيث تركز هذه المديرية على القيام بمراقبة التسيير في الإنتاج، وكل ما هو متعلق بالصيانة، احترام الآجال، الأداء

2-7- وحدة إنتاج المضخات بالبرواقية : تختص في إنتاج المضخات بمختلف أنواعها، وأشكالها وأحجامها، وتعتمد في شراء بعض المواد الأولية من وحدة المسبك بالإضافة إلى اعتمادها على السوق الخارجية و المحلية أيضا، وتتحكم في نشاطها المتمثل في الإنتاج والبيع من خلال التسيير الذاتي كما تعتبر هذه الوحدة مستقلة ذاتيا وماليا في تسيير شؤونها الداخلية و الخارجية.

2-8- وحدة إنتاج الصمامات بالبرواقية: وحدة الصمامات بالبرواقية تختص في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها، وأشكالها وأحجامها، وتعتمد في شراء المواد الأولية الخام المتمثلة في جميع الأجسام الصمامات من وحدة المسبك بالإضافة إلى اعتمادها على السوق الخارجية و المحلية أيضا، وتتحكم في نشاطها المتمثل في الإنتاج والبيع من خلال التسيير الذاتي كما تعتبر هذه الوحدة مستقلة ذاتيا وماليا في تسيير شؤونها الداخلية و الخارجية.

2-9- وحدة الصيانة بالبرواقية: وتهتم هذه الوحدة بصيانة الآلات والمعدات الثابتة و المتحركة المتوفرة لدى المؤسسة.

2-10- وحدة المسبك بالبرواقية: تقوم هذه الوحدة بتحويل المواد الخام إلى منتجات نصف مصنعة وأخرى تامة الصنع ، تتمثل النصف مصنعة في أجسام الصمامات مثلا التي تعتبر بمثابة المادة الأولية بالنسبة لوحدة الصمامات، وتعتمد هذه الوحدة في توزيع منتجاتها على البيع المباشر لوحدة المؤسسة أو السوق الخارجي، كما لديها هيكل إداري خاص بها و استقلالية في التسيير.

المبحث الثاني: طريقة وأدوات الدراسة ونتائج التحليل

لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن أربعة محاور، وقيامنا بدراسة استبائية بدل دراسة حالة وذلك لأسباب خارجة عن نطاقنا ، و المتمثلة في التوقف غير المنتظر لمصلحة التدقيق الداخلي و عدم توفر البيانات السابقة لهذه المصلحة، حيث قمنا بإتباع المنهج الوصفي في عرض البيانات والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة التي تهدف إلى معرفة أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان

حاولنا من خلال هذا المطلب التطرق إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف إلي تمت فيها صياغته.

أولاً: تصميم استمارة الاستبيان

من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، حيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة، حيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة.

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، حيث تضمنت عشرين سؤالاً، وتمت صياغتها باللغة العربية، ولقد خضع هذا الاستبيان إلى عملية التحكيم من قبل المشرفين، وهذا بهدف التأكد من سلامة المحتوى المعلوماتي لاستمارة الاستبيان من حيث دقة الأسئلة، وابتعادها عن الغموض، وتغطية الأسئلة جميع محاور الدراسة، وعدم حملها للتناقضات.

وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت عن الأساتذة المشرفين، بالإضافة إلى ما تم استنتاجه من نقائص من خلال الاختبار الأولي الذي شمل بعض أفراد من وظائف مختلفة، تم ضبط أسئلة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي.

وقد احتوى الاستبيان على الديباجة التي تنصدر الاستمارة، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها، وذلك لتبرير القيام بهذا الاستبيان، مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وموضوعية، وإحاطتهم علماً بأن المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا

لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية إلي ينتمي إليها الطالب، ذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة.

ثانيا: نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

المقابلة الشخصية : وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها، كما ألقينا على ضرورة ملئ الاستمارة في أقل وقت ممكن.

الاستعانة بالغير : وهذا من خلال تسليم عدد معني من الاستمارات إلى بعض الزملاء.

البريد الالكتروني : وفقا لهذه الطريقة تم إرسال استمارة الاستبيان بواسطة الحاسب الآلي إلى البريد الالكتروني لبعض المستجوبين، ومن ثم الإجابة عن محتواها ثم إعادة إرجاعها بنفس الطريقة إلى البريد الالكتروني للمرسل (الطالب).

ثالثا: أدوات الدراسة

قمنا خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، قصد بناء قاعدة معطيات والتيتم إعدادها بالاعتماد على برنامج Excel2010، الذي اعتمدنا عليه أيضا في تمثيل المعطيات المستخرجة في شكل دوائر نسبية وهذا بعد استبعاد الاستمارات الملغاة، تم تفريغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 25 عمودا و38 سطرا، حيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة وبهذا حصلنا على قاعدة معطيات للاستبيان تتكون من (25*38) والتي تساوي 950 معطيات.

تمت تغطية هذه المعطيات بالاعتماد على الأسلوبين التاليين:

- مقياس ليكارت الخماسي، المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 04: مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان

1	2	3	4	5
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب

- الأسلوب الايجابي، اعتمدنا عليه لبناء أسئلة الاستمارة وهذا لتسهيل عملية إدخال البيانات واجتناب الأخطاء.

تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS V20 حيث تم استخدام الوسائل التالية:

- المتوسطات الحسابية

- الانحرافات المعيارية

المطلب الثاني: منهجية وعينة الدراسة

نحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى هيكل الاستبيان وكذا مجتمع وعينة الدراسة، وصولاً إلى المعالجة الاستبائية.

أولاً: هيكل الاستبيان

ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

القسم الأول: بعض المعلومات العامة من أجل استكمال البيانات الخاصة (الشخصية) للدراسة

القسم الثاني: التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية

القسم الثالث: اتخاذ القرارات

القسم الرابع: مساهمة التدقيق الداخلي وأهميته في اتخاذ القرارات

ثانياً: عينة الدراسة

يتحدد مجتمع هذه الدراسة الميدانية في الإطار المسيرة والإطارات السامية داخل المؤسسة الاقتصادية بوفال وأيضاً المحاسبين الموظفين داخل المؤسسة. تم توزيع الاستبيان على عينة عشوائية من أفراد العينة تضم 63 فرد داخل المؤسسة على الفئات الثلاث المذكورة سابقاً، بحيث تم توزيع 50 استبيان مطبوع عن طريق التسليم المباشر والاستعانة ببعض الزملاء وأيضاً 13 استبيان تم إرساله عبر البريد الإلكتروني.

وبعد عملية تنظيم الاستمارات المستلمة بحيث تم استرجاع 38 استبيان لتمثيل عينة الدراسة ، قمنا باستبعاد باقي الاستمارات وذلك لورودها بعد الأجل والمقدر عددها 7 استمارات أو فقدانها لظروف ما والمقدر عددها 18 استمارة وقد لخصت هذه المعلومات في الجدول كما هو موضح كالتالي :

الجدول رقم 05: الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة %	العدد	البيان
100	63	عدد الاستثمارات الموزعة
60.3	38	عدد الاستثمارات المستلمة
28.5	18	عدد الاستثمارات المفقودة
0	0	عدد الاستثمارات الملغاة
11.1	7	عدد الاستثمارات الواردة بعد الأجل
60.3	38	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر : من إعداد الطالب

المطلب الثالث: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

نحاول من خلال هذا البند أن نتناول المحور الأول من الاستبيان والمتمثل أساسا في تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة، حيث أظهرت النتائج المدروسة ما يلي:

أولاً: وصف خصائص عينة الدراسة

لقد تمت دراسة خصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: الجنس، العمر، التأهيل العلمي، الخبرة المهنية. وأظهرت النتائج التالية:

1- الجنس:

الجدول رقم 06: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
97.4	37	ذكر
2.6	1	أنثى
100	38	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

تتكون العينة من 38 فرداً، منهم 37 ذكر وأنثى واحدة، حيث يوضح الشكل أدناه والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن، إن نسب الذكور تظهر مرتفعة جداً مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت 97.4% في حين قدرت نسبة الإناث بـ 2.6%، مما يدل أن عدد الذكور هو الغالب تماماً على العينة وبفارق كبير جداً، هذا ما يظهر هيمنة عنصر الذكور على المناصب العليا (إطار).

ويمكننا توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 09: تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (Excel)

2- الفئة العمرية:

الجدول رقم 07: توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسب المئوية %	التكرار	الفئة العمرية
55.2	21	من 25-35 سنة
31.6	12	من 36-45 سنة
13.2	5	أكثر من 45 سنة
100	38	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

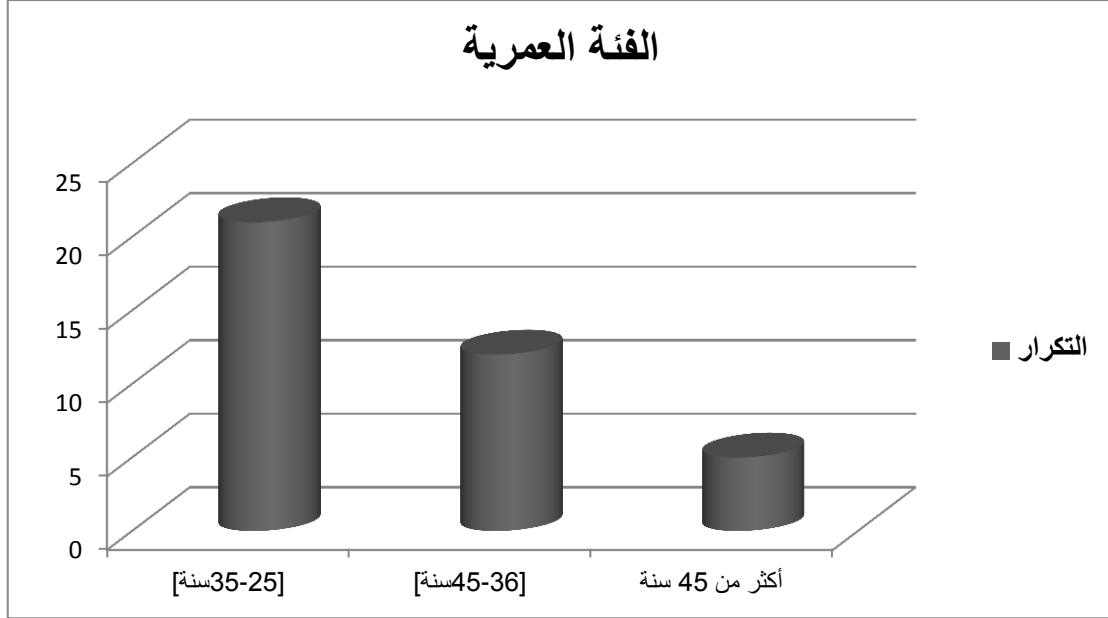
يبين الجدول رقم 06 توزيع العينة حسب العمر، حيث يلاحظ أن معظم أفراد العينة هم من الفئة العمرية

لأولى [35-25 سنة] بنسبة 55.2% أي ما يعادل 21 فرداً، تليها الفئة العمرية [36-45 سنة]

بنسبة 31.6% أي ما يعادل 12 فرداً، وأخيراً الفئة العمرية [أكثر من 45 سنة] بنسبة 13.2% أي ما

يعادل 5 أفراد.

ويمكن توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:
الشكل رقم 10: تمثيل عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (Excel)

3- التأهيل العلمي:

الجدول رقم 08: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التأهيل العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	المستوى العلمي
2.6	1	ثانوي فأقل
2.6	1	بكالوريا
52.6	20	جامعي
42.1	16	دراسات عليا
100	38	المجموع

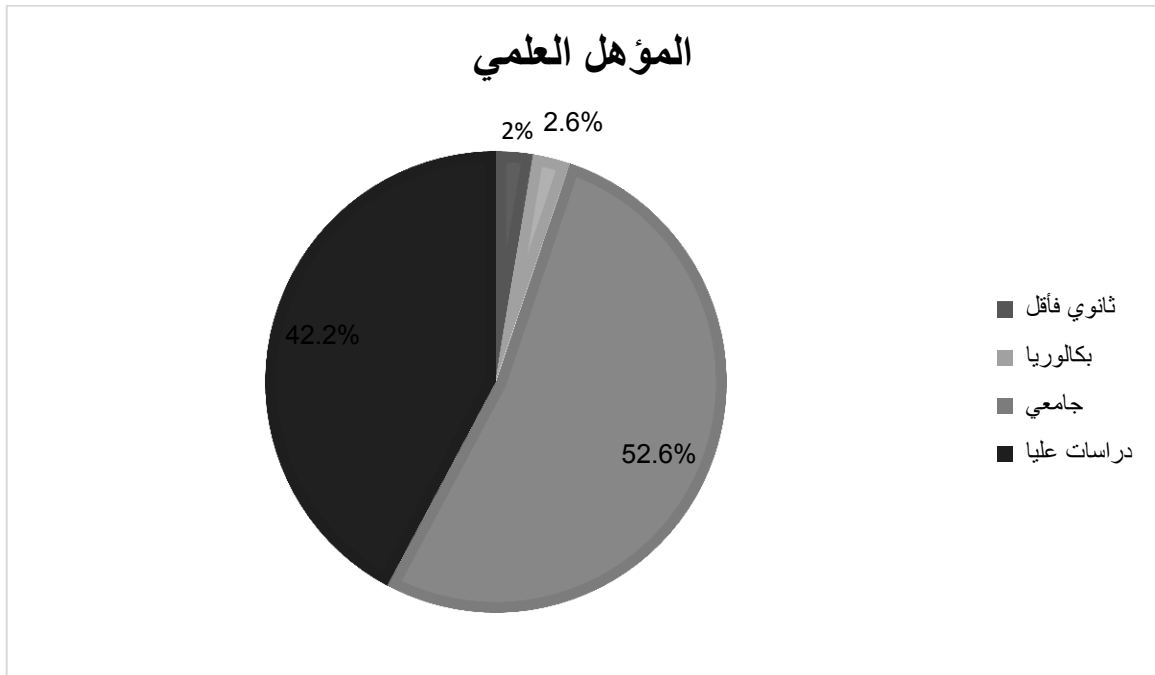
المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم 08 بأن المستوى التعليمي لجميع أفراد العينة مرتفع، بحيث أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي أي بنسبة 52.6% أي ما يعادل 20 فرد هذا ما سجلناه عند الإطارات المسيرة فيما تبلغ نسبة أفراد العينة الذين يملكون على مؤهل علمي في الدراسات العليا على نسبة 42.1% أي ما يعادل 16 فردا، أما المؤهل العلمي بكالوريا و ثانوي فأقل فكانت النسبة ضعيفة 2.6%

أي ما يعادل 1 فرد. وهذا يعد مؤشر جيد وهام أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد ويتمتعون بمستوى علمي مناسب وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

ونبين نسب التأهيل العلمي في الشكل الموالي:

الشكل رقم 11: تمثيل عينة الدراسة حسب التأهيل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (Excel)

4-الخبرة المهنية:

الجدول رقم 09: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

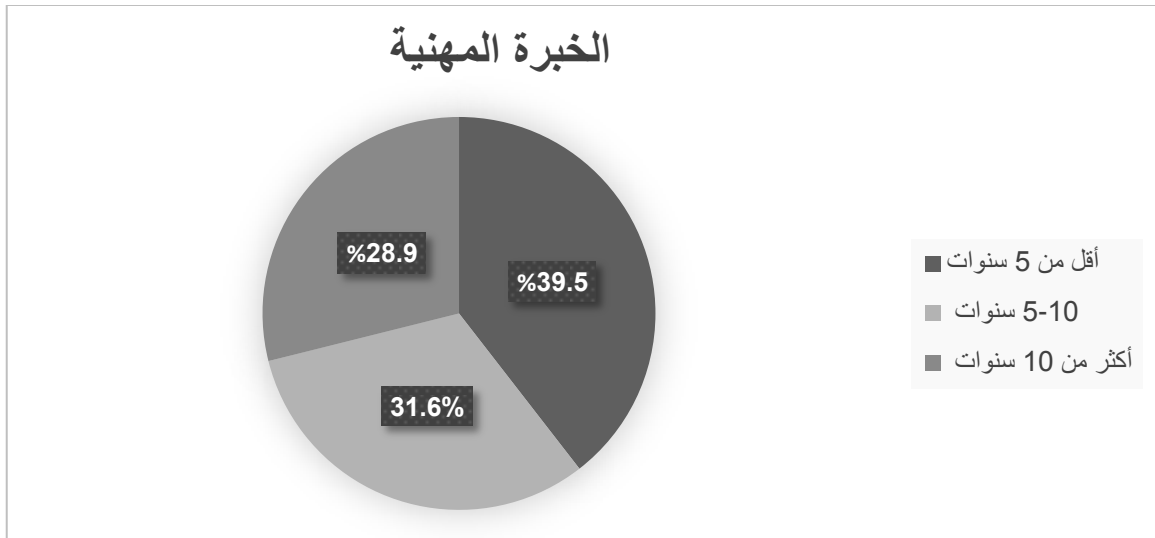
عدد السنوات	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	15	39.5
5-10 سنوات	12	31.6
أكثر من 10 سنوات	11	28.9
المجموع	38	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

من خلال الجدول رقم 09 نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هو 15 فرد أي بنسبة 39.5% من إجمالي العينة، بينما عدد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين [5-10سنوات] هو 12 فرد أي بنسبة 31.6%، أما الأفراد الذين تتجاوز خبرتهم أكثر من 10 سنوات فعددهم 11 فرد أي ما يعادل نسبة 28.9%.

ويمكننا توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 12: تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (Excel)

ثانياً: إجراءات معالجة هذا الاستبيان

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1 إلى 2، من 2 إلى 3، من 3 إلى 4، من 4 إلى 5) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجيبين (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد....) وعليه يساوي طول الفئة $0.8=4/5$.

يصبح توزيع الإجابات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 10: معايير تحديد الاتجاه

الرأي (الدرجة)	المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.79
غير موافق	من 1.79 إلى 2.59
محايد	من 2.59 إلى 3.39
موافق	من 3.39 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.19 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالب

ثالثاً: عرض نتائج الدراسة

بعد تحديد مختلف زوايا العينة التي نحن بصدد إسقاط التحاليل المختلفة عليها، وانطلاقاً من الإجابات على الأسئلة المطروحة في شكل فقرات على أفراد العينة من إطارات مسيرة وإطارات سامية ومحاسبين تبين أن نقوم بتصنيف الإجابة على الأسئلة المطروحة وذلك لتنسيق عملية التحليل وفق تدرج منهجي منظم، حيث قسمنا مواضيع الأسئلة إلى ما يلي:

-اتجاهات أفراد العينة فيما يخص التدقيق الداخلي

-اتجاهات أفراد العينة فيما يخص اتخاذ القرارات

- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

1- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص التدقيق الداخلي:

الجدول رقم 11: واقع التدقيق الداخلي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
0.99	3.86	هل تتوفر المؤسسات الاقتصادية على مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي	01
0.65	4	يوفر التدقيق الداخلي معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية	02
1.1	3.89	يستخدم المدقق الداخلي أساليب وإجراءات التدقيق لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية	03
0.86	3.44	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في عمله	04
0.72	3.81	تعتمد الإدارة العليا على تقارير التدقيق الداخلي في قراراتها	05
0.76	3.89	يقوم المدقق الداخلي بعمليات الفحص وإعطاء التوجيهات للمؤسسة على العمليات التي تتم مراجعتها	06
1.01	3.94	يقدم المدقق الداخلي تقارير دورية للإدارة العليا	07
1.16	3.56	يوجد إدراك لدى المؤسسة بأهمية التدقيق الداخلي كأداة لرفع أدائها وتحقيق أهدافها	08
0.92	3.34	يجب أن تكون مصلحة التدقيق الداخلي مستقلة	09
0.91	3.75	المعدل العام	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم 11 أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (2) بمتوسط حسابي بلغ 4 وانحراف معياري بلغ 0.65 والتي تنص على أن " التدقيق الداخلي يوفر معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية. "، وقدرت نسبة التأييد ب 80%، مما يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة، في حين حازت العبارة رقم (9) على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.34 وانحراف معياري بلغ 0.92 والمتعلقة ب " يجب أن تكون مصلحة التدقيق الداخلي مستقلة "، بنسبة تأييد تصل إلى 68.8%.

2-اتجاهات أفراد العينة فيما يخص اتخاذ القرارات:

الجدول رقم 12: واقع اتخاذ القرارات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	تركز المؤسسة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية بنسبة كبيرة	4.31	0.47
02	تكون الاستشارة في اتخاذ القرار	4.28	0.65
03	اتخاذ القرار يتماشى مع أهداف المؤسسة	4.34	0.66
04	يتم متابعة اتخاذ القرار من طرف المؤسسة	3.81	0.86
05	يتحمل متخذ القرار المسؤولية في حالة الفشل	3.73	0.94
	المعدل العام	3.59	0.58

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم 12 أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (3)، والتي تنص على أن " اتخاذ القرار يتماشى مع أهداف المؤسسة " بمتوسط حسابي 4.34، وانحراف معياري 0.66، وبنسبة تأييد تصل إلى 86.8% والذي يقع في مجال الموافقة بدرجة " موافق بشدة " كذلك العبارات (1) و(2) تقع في نفس المجال " موافق بشدة ". بينما العبارة رقم (5) تحصلت على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.73 وانحراف معياري بلغ 0.94 والتي تنص على " يتحمل متخذ القرار المسؤولية في حالة الفشل " وبنسبة تأييد بلغت 74.6% وهي تقع في مجال الموافقة.

3- اتجاهات أفراد العينة فيما يخص مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات:

الجدول رقم 13: مدى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول والبدائل	3.42	0.75
02	يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات المتعلقة بتنفيذ القرارات	3.39	0.97
03	يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية	3.34	0.87
04	يساعد التدقيق الداخلي في توفير الجو الملائم لاتخاذ القرارات ذات جودة وفعالية	3.73	1.08
05	يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة	3.47	1.08
06	يساهم التدقيق الداخلي في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة	3.89	0.86
	المعدل العام	3.54	0.93

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم 12 أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (6) حيث بلغ 3.89 وانحراف معياري ب 0.86 والتي تنص على أن " التدقيق الداخلي يساهم في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة "، بنسبة تأييد تصل إلى 77.8%، مما يدل على موافقة أفراد العينة على هذه العبارة.

في حين حازت العبارة رقم (3) على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.34 وانحراف معياري يقدر ب 0.87 والموجود في فحواها "يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية"، بنسبة تأييد بلغ 66.8%، وهي في مجال الموافقة.

المطلب الرابع: تحليل نتائج الدراسة الاستبائية

أولاً: تحليل ومناقشة نتائج التدقيق الداخلي في المؤسسة

بعد اعتمادنا على أسلوب الدراسة الاستبائية، والقيام بتوزيع الاستمارات على إطارات مؤسسة بوفال حول واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة تبين لنا ما يلي:

- من خلال نتائج الدراسة توصلنا بوجود أن تتوفر المؤسسة الاقتصادية على مصلحة التدقيق الداخلي وهذا لوقوع سؤال العبارة "هل تتوفر المؤسسة الاقتصادية على مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي؟" في مجال الموافقة، وذلك لمعرفةهم بأهمية هذا النشاط.
- يوفر التدقيق الداخلي معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية وهذا يلخص لنا أن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية غير متكامل بنسبة كبيرة فهنا يظهر دور التدقيق الداخلي في تقييم هذا النظام من كل الجوانب.
- يوجد إدراك لدى المؤسسة بأهمية التدقيق الداخلي كأداة لرفع أدائها وتحقيق أهدافها، تثبت هذه النتيجة مدى الوعي الكبير لدى المسؤولين بأهمية هذا النشاط في المؤسسة.

ثانياً: تحليل ومناقشة نتائج اتخاذ القرارات في المؤسسة

بعد الدراسة الاستبائية التي أجريت والمتضمنة أيضاً واقع اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، قد توصلنا إلى ما يلي:

- من خلال النتائج يظهر أن المؤسسة تركز على القرارات الإستراتيجية التي تكون على المدى الطويل، سواء تعلق هذه القرارات بجانب الاستثمار أو جانب التمويل أو غيرها فهذه القرارات تستلزم التخطيط وصحة المعلومات.

- اتخاذ القرار يتماشى مع أهداف المؤسسة، فهنا يظهر أن اتخاذ القرارات مهما كان نوعها أو درجتها في المؤسسة يجب أن تكون وفق برنامج يراعي أهدافها، فاتخاذ القرارات بمعنى آخر يكون في نفس الطريق مع ما تريد المؤسسة الوصول إليه.
- في اتخاذ القرار يجب أن تكون هناك استشارة بمعنى أن يكون هناك توجيهات واقتراحات من كل الأطراف الفاعلين في المؤسسة ومن بينهم ما يعرف بمصلحة التدقيق الداخلي وهي محل دراستنا.

ثالثاً: تحليل ومناقشة نتائج مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة

بعد القيام بمراجعة الاستبيان من خلال التحليل الإحصائي الذي قمنا به، أدى بنا إلى الوصول نحو النتائج التالية:

- يعتبر التدقيق الداخلي مرجعاً أساسياً للمعلومات الدقيقة والسليمة بحيث تمكن متخذ القرار من الاعتماد عليها لبناء قرار على أساس متين.
- من خلال الاستبيان تبين أن التدقيق الداخلي له دور هام من خلال الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي سواء للمدير أو لرؤساء المصالح، فتعتبر خلية التدقيق الداخلي أداة مساعدة تلجأ إليها المؤسسة عند اتخاذ القرارات.
- ومن خلال الملاحظة نجد أن التدقيق الداخلي يتجسد في كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار ابتداء من تحديد المشكل إلى غاية تقييم القرار.
- يساهم التدقيق الداخلي في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة، فبهذا توجه متخذ القرار من خلال تنبيهه من حيث مستوى خطورة القرار والصعوبات التي تتخلله.
- يوفر التدقيق الداخلي معلومات ذات نسبة عالية من الدقة والشفافية تساعد على اتخاذ القرارات على مستوى المصالح مثل (القرارات التسويقية، قرارات التمويل والتمويل، قرارات تخص العملية الإنتاجية).

رابعاً: اختبار الفرضيات**1- تحليل نتائج الفرضية الأولى:**

يتضح في الجدول رقم 10 أن التدقيق الداخلي يلعب دور مهم في المؤسسة حيث كانت وجهة نظر أفراد العينة في الاتجاه **الموافق**، ويتجلى ذلك في العبارة رقم (2) الذي تنص على "يوفر التدقيق الداخلي معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية." من خلال المتوسط الحسابي المقدر ب 3.75 و انحراف معياري ب 0.91، كما نسجل أن أفراد العينة قد أكدوا موافقتهم في أن التدقيق الداخلي يلعب دور مهم في المؤسسة من خلال العبارات الآتية:

- يوجد إدراك لدى المؤسسة بأهمية التدقيق الداخلي كأداة لرفع أدائها وتحقيق أهدافها
- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وإجراءات التدقيق لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية
- يقدم المدقق الداخلي تقارير دورية للإدارة العليا

2- تحليل نتائج الفرضية الثانية:

يتضح في الجدول رقم 11 على أنه يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها حيث كانت في الاتجاه **الموافق**، هذا من وجهة نظر أفراد العينة حيث يشير المعدل العام للمتوسط الحسابي ب 3.59، ويرجع ذلك إلى أن القرارات الرشيدة تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة ويظهر ذلك في العبارة رقم (3) التي تنص على " أن اتخاذ القرار يتماشى مع أهداف المؤسسة " ، كما نسجل أن أفراد العينة قد أكدوا على موافقتهم في أن يجب اتخاذ القرار الذي يحقق أهداف المؤسسة من خلال العبارات الآتية:

- تركز المؤسسة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية بنسبة كبيرة
- تكون الاستشارة في اتخاذ القرار
- يتم متابعة اتخاذ القرار من طرف المؤسسة

3- تحليل نتائج الفرضية الثالثة:

يتضح في الجدول رقم 12 مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات في المؤسسة محل الدراسة من خلال الإجابات التي كانت في نفس المصوب وهو الاتجاه **الموافق**، وهذا ما يشير إليه المعدل العام للمتوسط الحسابي ب 3.54 وانحراف معياري يبلغ 0.93، ويعود ذلك إلى إن التدقيق الداخلي يساهم في إيجاد حلول للمشاكل المتعلقة باتخاذ القرار، ويتبين ذلك من خلال العبارة رقم (5) والعبارة رقم (6)، كما نلاحظ أن أفراد العينة قد أكدوا موافقتهم على واقع التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات من خلال العبارات التالية:

- يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول والبدائل و يساعد في توفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية

- يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات المتعلقة بتنفيذ القرارات.
- يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات إستراتيجية.

من خلال ما سبق يمكن التوصل إلى الاستنتاجات التالية:

- التدقيق الداخلي نشاط أساسي في المؤسسة الاقتصادية.
- يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات الدقيقة والسليمة حيث تمكن متخذ القرار بالاعتماد عليها
- الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي لمدير المؤسسة أو حسب متخذ لقرار (مدير مديرية، رئيس مصلحة، رئيس فرع)، فخلية التدقيق الداخلي تعتبر بالنسبة للمؤسسة أداة مساعدة تلجأ إليها المؤسسة عند اتخاذ القرارات
- نظرا لطبيعة عمله الرقابي يعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها
- يوفر التدقيق الداخلي للمستفيدين معلومات تساعد على زيادة التدفق النقدي وتحقيق الربح ورفع قيمة المؤسسة
- يساعد المستوى التنفيذي في إدارة مهامه وتوفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية من خلال إتباع توصيات للمدقق وذلك لما يقدمه من بيانات كمية وبيانات مالية
- يبين التدقيق الداخلي كيفية استغلال الموارد اللازمة لضمان الاستمرار في سواء كانت مصادر مالية أو موارد بشرية لتحقيق الأهداف أي إعطاء رأيه فيما يخص القرارات المالية من خلال اقتراح مصادر مالية غير مستغلة
- يوفر التدقيق الداخلي معلومات تساعد على اتخاذ مختلف القرارات على مستوى جميع المصالح مثل: قرارات تسويقية، قرارات تخص المخزون (كيفية التخزين....)، قرارات تخص اختيار الطرق المحاسبية المناسبة (مثل: في تحديد سعر البيع أو تكلفة الإنتاج....)
- يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياستها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفاعلية وكفاءة، وأيضا يساهم في معرفة مواطن الاختلال وتحديد نقاط القوة في المؤسسة.

خلاصة الفصل الثالث

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية هذا البحث، من خلال دراسة واقع التدقيق الداخلي وأهميته في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية بعد اعتمادنا على الدراسة الاستبائية ، فقد لمسنا إدراك الفئات المستجوبة لأهمية التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية، وإدراك أنه عنصر مهم داخل المؤسسات لا يمكن الاستغناء عنه.



الخاتمة العامة

الخاتمة

إن اتخاذ القرارات هو محور العملية الإدارية، وهذا لأنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، فالوصول إلى قرارات رشيدة أو سليمة مرتبط بفعالية ونجاح مهمة التدقيق الداخلي، وبذلك فإن دراستنا النظرية لموضوع أهمية التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية جعلتنا ندرك أهمية هذا الأخير ودوره الرئيسي في اتخاذ القرار.

ومن خلال هذا البحث حاولنا التطرق إلى الجوانب العامة المتعلقة بموضوع التدقيق الداخلي حيث وجدنا أنه جد ضروري في المؤسسات، كون أنه يتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، من بينها ترشيد القرارات وهو الوصول إلى اتخاذ قرار سليم، حيث أن التدقيق الداخلي يعطي بيانات ومعلومات سليمة ودقيقة كمثال أنه يضمن الدقة في البيانات المحاسبية والمالية، وهو كفيل بمراقبة وحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال، وأيضا تطرقنا إلى إبراز عملية اتخاذ القرارات والعلاقة التي توجد بينهما وهي محل بحثنا، كما انه ومن خلال دراستنا للمؤسسة محل التربص باستعمال الدراسة الاستبائية حاولنا معرفة كل الجوانب النظرية التي تطرقنا إليها.

فبعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع، توصلنا إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات، ونتائج عامة، مع مجموعة من التوصيات.

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

- **الفرضية الأولى:** التدقيق الداخلي وظيفة أساسية ومهمة داخل المؤسسة وذلك من خلال ما يقدمه التدقيق الداخلي من توجيهات ونصائح لمختلف الأطراف، وأيضا يعتمد المسير (متخذ القرار) بشكل كبير على التقارير التي يعدها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- **الفرضية الثانية:** أثبتنا أنه يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها، فالقرارات المتخذة مهما كانت درجتها يجب أن تكون في نسق واحد مع أهداف المؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- **الفرضية الثالثة:** وهي محور دراستنا، فقد تبين صحتها وأثبتنا واقع التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات في المؤسسة محل التربص من خلال الدراسة الاستبائية، فهنا يظهر مدى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، فالتدقيق الداخلي مرجع أساسي للمعلومات السليمة والدقيقة التي توفر الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية.

ثانياً: أهم النتائج

- يعتبر التدقيق الداخلي مهماً جداً بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، لأنه إذا كان نظاماً فعالاً فهو يحمي مصالحها ومصالح الأطراف الخارجية.
- يعتبر التدقيق الداخلي الوسيلة المثلى في اكتشاف الأخطاء والانحرافات وكل أنواع الغش.
- يهدف التدقيق الداخلي إلى تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، وبهذا فهو يساعد متخذ القرار في كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار.
- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة نسبياً تابعة للمديرية العامة.
- يساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير وفعال في ترشيد القرارات.

ثالثاً: التوصيات

- الاهتمام بالتدقيق الداخلي من طرف المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال إعطائه المجال والاستقلالية اللازمة في مباشرة مهامه.
- من أجل فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتحسين ظروف عمله يجب تحسيس الموظفين بأهميته وتوضيح الهدف منه وتصحيح الاعتقادات السائدة عنه.
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والتوجيهات التي تدرج ضمن تقرير المدقق الداخلي.
- ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي، وهذا لتقديم المساعدة اللازمة للطلاب لانجاز بحثه.

رابعاً: أفاق البحث

حاولنا من خلال هذا البحث أن نبرز أهمية التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية، وهذه الدراسة المتواضعة لا تخلو من النقائص ككل بحث علمي ونظراً لاتساع الموضوع فيمكن للباحثين إكمال البحث في هذا التوجه عن طريق إبراز دور التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تفعيل اتخاذ القرار، كما يمكن التطرق إلى أثر التدقيق الداخلي في جودة وفعالية القرارات.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب

- 1-أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- 2-أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
- 3-أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم و الابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 4-السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات و دورها في دعم و اتخاذ القرار الاستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب و النشر، مصر، 2012.
- 5-أيمن الشنطي، علم شقر، مقدمة في الإدارة و التحليل المالي، دار البداية، الأردن، 2007.
- 6-باسم الحميري، مهارات إدارية، دار الحامد، الأردن، 2010.
- 7-حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة ،عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 8-حمدي أبو النور السيد عويس، نظم المعلومات و دورها في صنع القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2011.
- 9-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل، الأردن، 2007.
- 10-خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التدقيق وفق المعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، 2006.
- 11-خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، دار النشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.
- 12-داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الداخلية،إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الثانية، 2012.
- 13-رابع سرير عبد الله، القرار الإداري، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- 14-رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة، الأردن، 2011.
- 15-زرق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.

-
- 16- سيد صابر تعلب، نظم دعم اتخاذ القرارات، دار الفكر، الأردن، 2011.
- 17- عبد اللاه إبراهيم الفقي، نظم المعلومات المحسوبة و دعم اتخاذ القرارات، دار الثقافة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 18- عبد الوهاب نصر الله، معايير الرقابة و المراجعة الداخلية وفقا لأحدث الإصدارات الدولية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2016.
- 19- علي خلف حجاجه، اتخاذ القرارات الإدارية، دار قنديل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
- 20- كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2006.
- 21- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
- 22- محمد راتول، بحوث العمليات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
- 23- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- 24- مصطفى صالح سالمه، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية و المالية، دار البداية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
- 25- مصطفى محمود أبو بكر، جمال الدين محمد المرسي، التفكير الاستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية - منهج تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 26- مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى، دار اليازوري، الأردن، 2010.
- 27- وليد إسماعيل السيفو، عبد الحفيظ قدور بلعربي، سعد حصير عباس الرهيمي، الاقتصاد الإداري مدخل كمي في استراتيجية اتخاذ القرار، دار الأهلية، الأردن، 2007.
- 28- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية

- 1-أحمد نفاذ، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، الأغواط، 2007.
- 2-خيرة رحو، التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الشلف، 2012.
- 3-فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- 4-لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004.
- 5-محمد عيواج، سمير رحيل، نظم المعلومات المحاسبية و دورها في اتخاذ القرارات، مذكرة ليسانس، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2008.
- 6-محمد يوسف، عبد الرؤوف قيطون، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص مالية ومحاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2016/2015.

ثالثا: النصوص التشريعية والتنظيمية

1. القرار المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن قواعد تنظيم مهنة التدقيق الداخلي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد02.
- 2.المرسوم الرئاسي المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 المتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة التابعة للدولة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد55.

رابعا: المجلات العلمية

- 1-الوافي الطيب، نظام المعلومات و أثره على عملية اتخاذ القرارات،مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة تبسة،العدد10، 2010.
- 2-عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة و دوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 7، 2015.

خامسا: الملتقيات العلمية

1-راضية بـغـدود، نوال صبايحي، دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية، ملتقى دولي حول إدارة المخاطر و انعكاساتها على اقتصاديات دول العالم ، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 12 – 13 ديسمبر 2012.

2-عبد الرحمن العايب، نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر والممارسات الدولية، ملتقى وطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11/12 أكتوبر 2010.

المراجع الإلكترونية

1. [http : //global.theiia.org/./standards-guidance/public %20 document/standards%202011%20 Arabic](http://global.theiia.org/./standards-guidance/public%20document/standards%202011%20Arabic).
2. <http://alzamel-syr.Com /ar/service.php>, 20/04/2015.

:

الملاحق

المدرسة العليا للتجارة

-القلعة-

استمارة استبيان

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر' تخصص مالية ومحاسبة بالمدرسة العليا للتجارة و من خلال الموضوع المعنون ب: "التدقيق الداخلي و أهميته في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية".

حيث أن هذا الاستبيان موجه إلى الإطارات المسيرة والإطارات السامية والمحاسبين داخل المؤسسة الاقتصادية بوفال. و نعلمكم أن جميع المعلومات المقدمة سوف تستخدم لغرضالبحث العلمي فقط.
من إعداد الطالب قارة بلقاسم

أولا :محور البيانات الشخصية

1- الجنس :

الاجابات	الجنس
	ذكر
	انثى

2- الفئة العمرية :

الاجابات	العمر
	من 25-35 سنة
	من 35-45 سنة
	أكثر من 45 سنة

3- التأهيل العلمي :

الاجابات	المستوى العلمي
	ثانوي فأقل
	بكالوريا
	جامعي
	دراسات عليا

4- سنوات الخبرة

الاجابات	سنوات الخبرة
	أقل من 5 سنوات
	من 5 الى 10 سنوات
	أكثر من 10 سنوات

ثانيا : التدقيق الداخلي

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	هل تتوفر المؤسسات الاقتصادية على مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي					
02	يوفر التدقيق الداخلي معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية					
03	يستخدم المدقق الداخلي أساليب و إجراءات التدقيق لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية					
04	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في عمله					
05	تعتمد الإدارة العليا على تقارير التدقيق الداخلي في قراراتها					
06	يقوم المدقق الداخلي بعمليات الفحص و اعطاء التوجيهات للمؤسسة على العمليات التي تتم مراجعتها					
07	يقدم المدقق الداخلي تقارير دورية للإدارة العليا					
08	يوجد إدراك لدى المؤسسة بأهمية التدقيق الداخلي كأداة لرفع أدائها و تحقيق أهدافها					
09	يجب أن تكون مصلحة التدقيق الداخلي مستقلة					

ثالثا : اتخاذ القرارات :

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تركز المؤسسة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية بنسبة كبيرة					
02	تكون الاستشارة في اتخاذ القرار					
03	اتخاذ القرار يتماشى مع أهداف المؤسسة					
04	يتم متابعة اتخاذ القرار من طرف المؤسسة					
05	يتحمل متخذ القرار المسؤولية في حالة الفشل					

رابعاً : مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار

الرقم	العبرة	موافقة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافقة
01	يقوم التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات السليمة و الدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من ايجاد الحلول و البدائل					
02	يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات المتعلقة بتنفيذ القرارات					
03	يعتبر التدقيق الداخلي كأداة مساعدة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على قرارات استراتيجية					
04	يساعد التدقيق الداخلي في توفير الجو الملائم لاتخاذ القرارات ذات جودة و فعالية					
05	يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها و بلوغ أهدافها بفعالية و كفاءة					
06	يساهم التدقيق الداخلي في الكشف عن مواطن الاختلال و تحديد نقاط الضعف و القوة في المؤسسة					