



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجبالي بونعامه خميس مليانة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم مالية ومحاسبة

دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار

مذكرة ليل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة وتدقيق

بإشراف الدكتور:

د/ سعيد منصور فؤاد

إعداد الطالب:

- داودي محمد محسن

- شخار شمس الدين

لجنة المناقشة:

- الدكتور سعيد الطيب أستاذ محاضر ب - رئيساً
- الدكتور سعيد منصور فؤاد أستاذ محاضر أ - مشرفاً ومقرراً
- الأستاذ بطاهر حميد أستاذ مساعد أ - ممتحناً

السنة الجامعية: 2020/2019

كلمة الشكر

في البداية نشكر المولى عزوجل اولاً و آخراً فهو سبحانه الموفق و له الشكر كله
واليه يرجع الامر كله و مصداقاً لحديث رسول الله صلى الله عليه وسلم في مثل هذه
اللحظات " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " و يتوقف اليراع ليفكر قبل أن يخط الحروف
ليجمعها في كلمات تتبعثر الاحرف و عبثاً أن يحاول تجميعها في سطورسطوراً كثيرة تمر
في الخيال و لا يبقى لنا في نهاية المطاف الا قليلاً من الذكريات وصور تجمعنا برفاق
كانوا الى جانبنا فواجب علينا شكرهم ووداعهم و نحن نخطو خطوتنا الأولى في غمار
الحياة ونخص بالجزيل الشكر و العرفان الى كل من أشعل شمعة في دروب علمنا و الى
كل من وقف على المنابر العلم و اعطى من حصيلة فكره لينير دربنا و الى الاساتذة
الكرام في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير خاصة الاساتذة المتخصصين
في شعبة المالية والمحاسبة بالشكر الجزيل الى الدكتور سعيد منصور الذي تفضل بإشراف
على البحث فجزاه الله عنا كل خير فله منا كل التقدير و الاحترام.

الإهداء

يشرفني أن أهدي عملي هذا إلى:

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما.

إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه.

إلى كل من وقف بجانبني وساعدني في إنجاز هذا العمل من

قريب أو بعيد.

محسن

الاهداء

إلى نبع الحنان التي دعائها كان ولايزال سر
نجاحي بتوفيق من الله " أمي الحبيبة " وإلى الأب العزيز.

إلى اخوتي

إلى الذين صبروا علي وتحملوني أثناء دراستي

وكانوا عوناً وسنداً ولو بالكلمة الطيبة والابتسامة

إليكم جميعاً اهدي هذا العمل المتواضع

شمس الدين

قائمة المحتويات:

الرقم	العنوان
-	الاهداء
-	الشكر
-	قائمة الجداول
-	قائمة الاشكال
أ-ت	مقدمة
-1	الفصل الأول التدقيق الداخلي وعلاقته في عملية اتخاذ القرار والدراسات السابقة
03	المبحث الأول: التدقيق الداخلي
03	المطلب الأول : أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار
07	المطلب الثاني: معايير وأدوات التدقيق الداخلي
23	المبحث الثاني: اتخاذ القرارات
23	المطلب الأول: عملية اتخاذ القرار
29	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار
32	المبحث الثالث : الدراسات السابقة
32	المطلب الأول: تقديم و تحليل الدراسات السابقة
33	المطلب الثاني: علاقة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية
35	الفصل التطبيقي دراسة ميدانية
36	المبحث الأول: تقديم المؤسسة (ملبنة عريب)
36	المطلب الأول: التطور التاريخي للملينة
37	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة وأهدافها
38	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة عريب
42	المبحث الثاني : تحليل بيانات الدراسة
42	المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في دراسة الدراسة
42	المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات المقابلة
49	المطلب الثالث: نتائج الدراسة الميدانية
50	الخاتمة

الصفحة	العنوان
06	الشكل رقم (1): أهداف التدقيق الداخلي
12	الشكل رقم (2): أشكال ورموز خرائط التدفق
22	الشكل رقم (3): المكونات الخمس للرقابة الداخلية
28	الشكل رقم (4): رموز اتخاذ القرار
31	الشكل رقم (5): خطوات اتخاذ القرار
39	الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمصلحة عريب

مقدمة

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أحد القضايا الهامة التي تشغل المجتمع المالي ، حيث تعمل بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق نمو وتقديم المؤسسات ، لما تضيفه من ثقة ومصداقية على المعلومات المقدمة للإدارة العليا، ونظرا لأهميتها البالغة في المؤسسات زادت الحاجة إلى توظيف أشخاص على درجة معتبرة من الكفاءة والاستقلالية والتأهيل العلمي والعملية ، يقومون بإعداد تقارير دورية تتضمن التحليل والآراء والتوصيات الملائمة والمتعلقة بالعمليات والنشاطات المفحوصة ، ثم إيصالها إلى إدارة المؤسسة ، فالتدقيق الداخلي يقوم بفحص وتقييم النظم الرقابية ومدى الالتزام بالسياسات والإجراءات وكذا تقديم الضمان المستمر على صحة ودقة البيانات المحاسبية بالاستناد إلى أدوات علمية متخصصة ثم القيام بمطابقتها للمعايير المطلوبة لبلوغ الأهداف المحددة بكفاءة وفعالية ، وبذلك أصبح التدقيق الداخلي أداة إدارية يعتمد عليها لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها ، والكشف عن الانحرافات ومواطن الضعف وتبنيه إدارة المؤسسة بما تواجهه من تهديدات وما يتاح أمامها من فرص.

يعاد اتخاذ القرار من أصعب وأهم العمليات التي يقوم بها القادة والأفراد ذو المسؤوليات في الإدارة ، لكونه الرابط المباشر بصناعة أهداف المؤسسة ، إذا أن عدم المشروع في اتخاذ القرار أو عدم اتخاذه بالشكل المناسب من شأنه أن يؤثر على أداء المؤسسة ، فضلا عن تعريضها للمشاكل وعدم تمكنها من الوصول إلى سبل الاستقرار ، وبالتالي لا يكون للإدارة أي دور ، فعليه اتخاذ القرار هي صميم عمل الإدارة ومحور نشاط وظائفها ، فمع مطلع الألفية الثالثة لم تعد تقتصر على التجربة والخطأ أو التخمين فقط وإنما أصبحت تستند إلى أسس وأساليب عملية تساهم بقدر كبير في حل المشكلات ، وتساعد على اتخاذ قرارات أكثر وضوح ودقة ، معتمدة في ذلك على معلومات دقيقة تمكنها من التعرف على طبيعة المشكلة وبدائل الحلول لاختيار أنسب حل وأكثره ملائمة ، وهنا يبرز دور التدقيق الداخلي ، كونه المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه متخذو القرارات للحصول على معلومات مؤهلة تمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة تساعد في تحقيق المؤسسة لأهدافها .

وبغية الإلمام بهذا الموضوع، سنحاول من خلال دراستنا الإجابة على الإشكالية التي تتمحور حول التساؤل الرئيسي التالي:

✓ كيف يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات داخل مؤسسة عريب؟

➤ انطلاقا من هذا التساؤل يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يساهم التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية؟
- كيف يساهم التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات من خلال إدارة المخاطر بالمؤسسة؟
- كيف يساهم التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات من خلال تجسيد متطلبات الحوكمة؟
- هل يمتلك المدققين الداخليين ملبنة عريب التأهيل والكفاءة المهنية لممارسة مهامهم؟
- كيف يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات بملبنة عريب؟

- ما هي متطلبات الحكومة؟ وكيف يساهم التدقيق الداخلي في تجسيد آليات الحوكمة؟

➤ وللإجابة على التساؤلات السابقة ننتقل من الفرضيات التالية:

- يساهم التدقيق الداخلي في ترشيد في ملبنة عريب من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- يساهم التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات في ملبنة عريب من خلال إدارة المخاطر بالمؤسسة ؛
- يساهم التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات في ملبنة عريب من خلال تجسيد متطلبات الحوكمة؛
- يمتلك المدققين الداخليين ملبنة عريب التأهيل والكفاءة المهنية لممارسة مهامهم باستقلالية في ظل استخدام المعايير المهنية

➤ أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي، باعتباره أداة لتحسين الأداء وزيادة الفعالية بالمؤسسة، إذ أن وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات من شأنه أن يساهم في مساعدة المديرين والمسؤولين في فحص وتقييم النشاطات التشغيلية والنظم الرقابية، ومنه ضمان صحة ودقة المعلومات المعتمدة في عملية اتخاذ القرارات ، وبالتالي فإن حاجة الإدارة إلى معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات زاد من اللجوء إلى وظائف التدقيق الداخلي نظرا لأهميته الكبيرة في تحسين وتفعيل هذه القرارات

أهداف الدراسة :

- تسليط الضوء على مفهوم التدقيق الداخلي باعتباره وسيلة إرشادية تسهل الوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها ،إلى جانب التعرف على كيفية اتخاذ القرارات داخل المؤسسات ؛
- معرفة مدى اعتماد المؤسسات الجزائرية على التدقيق الداخلي في تفعيل قراراتها؛
- الاطلاع على جوانب النقص في ممارسات التدقيق الداخلي بالمؤسسات ، ومحاولة إبراز مدى التزام هذه المؤسسات بالخطط والسياسات ووسائل الرقابة الداخلية؛
- إبراز أهمية استخدام الطرق والأساليب الكمية التي من شأنها ترشيد مختلف القرارات ؛
- تحديد مدى فعالية القرارات في المؤسسة محل الدراسة .

➤ أسباب اختيار الموضوع :

أسباب موضوعية :

- حاجة المؤسسات الجزائرية للتدقيق الداخلي نتيجة للدور الفعال الذي يلعبه داخل المؤسسة ، وخصوصا في ظل التحولات الاقتصادية التي يشهدها المحيط الذي ينشط فيه ؛
- الإحساس بالضرورة الملحة لتطبيق التدقيق الداخلي كأداة مساهمة في تفعيل القرارات التي يتم اتخاذها على جميع المستويات الإدارية ، بالاعتماد على أدوات وأساليب لدراسة البدائل المتاحة لمتخذ القرار وبيان آثارها المحتملة للوصول إلى أفضل الحلول الممكنة للمشاكل موضع القرار .

أسباب ذاتية :

- ارتباط موضوع البحث المقدم لنيل شهادة التخرج مع مجال التخصص (محاسبة وتدقيق)؛
- إثراء المعرفة الذاتية حول الموضوع، نظرا لرغبتنا في التعرف على المحيط المهني والعمل في هذا المجال مستقبلا؛
- محاولة انجاز بحث يكون عبارة عن مادة نظرية وميدانية تساعد الطالب المتهم بهذا الموضوع .

الفصل الأول

التدقيق الداخلي وعلاقته في

عملية اتخاذ القرار

تمهيد:

تطور مفهوم التدقيق الداخلي مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية حيث كان ينظر إليه من قرون مضت على أنه وظيفة رقابية يمارس في المنشآت المختلفة، وقد نشأت الحاجة إليه نتيجة للحاجة للحد من التلاعبات الحاصلة ولحماية الأصول حيث أصبح محل اهتمام الكثير من المهنيين والباحثين في وقتنا الحاضر وهذا نتيجة الإهتمام بهذه الوظيفة الرقابية للإدارة.

المبحث الأول: التدقيق الداخلي

المطلب الأول : أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار

1- تعريف التدقيق الداخلي:

يعتبر مفهوم التدقيق الداخلي ليس بالجديد، فقد عرف منذ فترة زمنية غير قليلة حيث تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة، وقد قام الباحثين باستعراض بعض التعريفات المختلفة لها ومحاولة تتبع التغييرات التي طرأت عليها إلى أن استقرت على التعريف الذي أصدره معهد المدققين الداخليين عام 1999، حيث قام معهد المدققين الداخليين (IIA) بتقديم أول تعريف للتدقيق بداية عام 1947 في أول نشرة أصدرها التي جاء فيها ما يلي:

"التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وهو نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى. وهذا النوع من التدقيق يتعامل مع أساساً مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية"¹.

ولكن ومع تقدم الزمن وتغير الظروف الاقتصادية اختلف هذا المفهوم كما نلاحظ في التعريف الوارد للمدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) والذي عرف التدقيق الداخلي على أنه:

" وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع ونتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات، والتقييم المستمر للخطط والسياسات إدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية"².

وفي عام 1999 أصدر نفس المعهد تعريفاً حديثاً للتدقيق الداخلي والذي جاء فيه ما يلي:

" التدقيق الداخلي هو نشاط محايد موضوعي استشاري مستقل، يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين العمليات التشغيلية للمنظمة، كما أنه يساعد التنظيم في تحقيق أهدافه من خلال استخدام مدخل منظم لتقييم وتحسين فاعلية إجراءات الإدارة في مواجهة المخاطر وفرض الرقابة والحوكمة"³. وبين (Boynton) وزملاؤه على أن التعريف أعلاه يتضمن:

¹- أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية لافطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1990، ص34.

²- كمال مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2006، ص162.

³- محمد خالد المهاني، التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية للعراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والستين 2007، ص 119-120.

1. نشاط استشاري: حيث أن التدقيق الداخلي يكمن وجوده وفاعليته الإدارة نحو البيانات والمعلومات المقدمة إليها، كما أنه يقترح التحسينات على الأنظمة الموضوعة داخل المنظمة.

2. موضوعي ومستقل: يبين هذا بوضوح أن حكم المدقق له قيمة عندما يكون حرا دون تحيز.

3. مدخل منظم: هذا يعني أن المدقق الداخلي يتبع معايير مهنية تستخدم كمرشد لعملية التدقيق الداخلي.

4. يساعد التنظيم في تحقيق أهدافه: هذا يعني أن التدقيق الداخلي موجود لمساعدة ومنفعة التنظيم ككل وأن عمل المدققين يضيف قيمة للمنظمة وتعزيز فاعلية الإدارة وفرض الرقابة وأحكام العمليات.

وفي نفس الإطار عرف المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFACI) التدقيق الداخلي على أنه: " نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة التي تساهم في خلق قيمة مضافة"¹.

أما التعريف الموالي، والذي يعتبر أكثر تفصيلا من سابقه، فيرى التدقيق الداخلي بأنه²: "حكم منهجي وموضوعي للمدققين الداخليين بخصوص مختلف الأنشطة والرقابة لهيئة ما، وذلك بهدف تحديد ما إذا كانت:

- المعلومات المالية وبيانات النشاط الاستغلالي دقيقة وتتميز بالموثوقية؛
- المخاطر تم تحديدها والتعرف عليها وتم الحد منها؛
- التشريعات والقواعد والإجراءات الداخلية قد تم احترامه؛
- معايير الاستغلال تم الالتزام والعمل بها؛
- الموارد المتوفرة، المادية والبشرية، قد تم استغلالها بعقلانية؛
- الأهداف المسطرة قد تم بلوغها.

يتضح من التعريف الأخير بأن التدقيق الداخلي مهم جدا لأنه يمثل احد الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، إذ من غير الممكن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية بدون وجود لمهنة التدقيق الداخلي. على اعتبار أن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في تقييم العملية الرقابية ومساعدة الغدارة في أداء وظائفها بشكل جيد وذلك اعتمادا على ما يوفره التدقيق الداخلي من بيانات ومعلومات محاسبية ومالية خاصة. وتعتبر المخاطر التي تحيط بالأنشطة المختلفة العامل الأساسي الذي يؤثر في توجيه مهنة التدقيق الداخلي لأي مؤسسة، خاصة بالنسبة للمؤسسات المسجلة في الأسواق المالية.

¹ – Schick Pierre, Mémonto d'audit inetrne, Edition dunod, Paris, 2007, p5.

² – فهيمة بديسي، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 12/11 أكتوبر، 2010، ص4.

من خلال التعاريف السابقة يرى الباحث بأن التدقيق الداخلي هو عبارة عن: وظيفة مستقلة داخل المنشأة، يقوم بها شخص أو عدة اشخاص لتقديم ضمان واطمئنان عن مدى كفاية الاجراءات والاحتياطات المتخذة لحماية أصول المنشأة، والتحقق من إتباع الخطط والسياسات الادارية المرسومة، من خلال القيام بالتقييم المستمر لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، ليتمكن المدقق الداخلي من إبداء رأي فني محايد يساعد الغدارة في ترشيد قراراتها واستغلال مواردها بشكل أمثل.

2- أهمية التدقيق الداخلي :

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة، حيث اشار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي، هذه الأهمية تكمن في مدى قدرة وظيفة التدقيق الداخلي على إضافة قيمة، هو ما نص عليه التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين والذي اعتبر إضافة قيمة بمثابة الهدف النهائي والاستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي¹. كما يمكن تحديد أهمية التدقيق بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، ويمكن أن نرجع سبب ظهور هذا الاتجاه إلى ثلاث عوامل هي: زيادة حالات فشل المؤسسات وإفلاسها والتغير في أنماط الملكية والتغيرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسة. ويلاحظ في السنوات الأخيرة ظهور العديد من حالات فشل المؤسسات- خصوصا تلك الحالات التي انهارت فيها شركات عملاقة- ولفت ذلك أنظار المستثمرين، المشرعين، الباحثين، وغيرهم من المهتمين بمجالات الأعمال والاقتصاد، وأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تتناول أسباب انهيار هذه المؤسسات، وخلصت غلى أن السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان التدقيق أو غياب وظيفة التدقيق الداخلي².

3- أهداف التدقيق الداخلي:

يرجع الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي في بداية عهده حتى بداية القرن العشرين إلى اكتشاف الأخطاء والغش الذي يمكن أن يقع من قبل العاملين بالمنشأة، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الهدف كان متمشيا مع صغر حجم المشروعات وزيادة الاعتماد على جمهور المستثمرين في الحصول على رأس المال، ثم تطور هدفه من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى إبداء الرأي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، والجدير بالذكر أن المدقق قد يكتشف أثناء قيامه بعملية التدقيق أخطاء أو مخالفات تأتي في الغالب كنتيجة فرعية

1- محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 11-12 أكتوبر 2010، ص359.

2- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة المدية، الجزائر، 2009، ص52.

لما يقوم به من عمليات الفحص العادي، كما أن عملية التدقيق الداخلي تؤدي إلى خلق رادع أدبي في نفوس العاملين بالمشأة من شأنه أن يؤدي دورا مهما في منع أو تقليل حالات الأخطاء أو الغش، وعلى ذلك فإن اكتشاف الأخطاء والغش وتقليل احتمال حدوثه يعتبر ناتجا عرضيا لعملية التدقيق الداخلي يتحقق أثناء قيام المدقق بتأدية الواجبات اللازمة لتحقيق هدف التدقيق الأصلي. وبناء على ما سبق يمكن تقسيم أهداف التدقيق كما يلي¹:

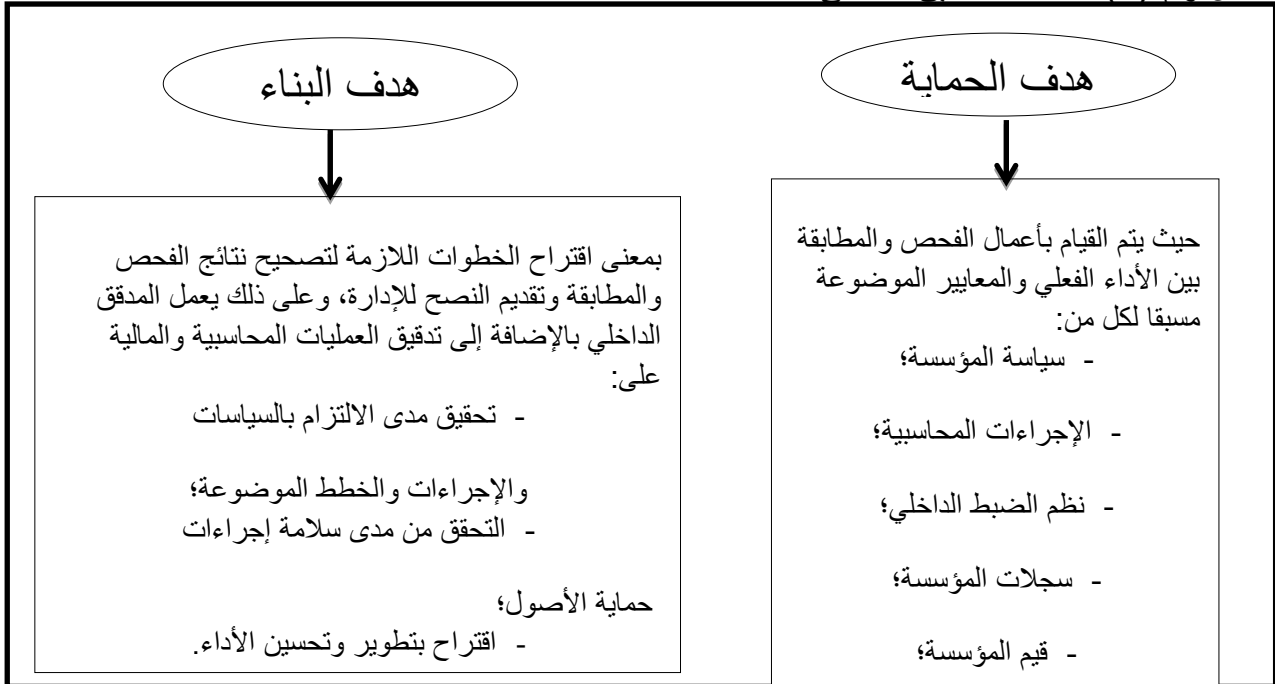
1- هدف الحماية:

يسعى المدقق الداخلي إلى حماية مصالح المؤسسة وممتلكاتها من الغش والأخطاء والضياع والانحراف باستخدام إجراءات ملائمة، كما أنه يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية، ويعتمد لتحقيق هذا الهدف على برنامج لتدقيق النواحي المالية والمحاسبية عن طريق التدقيق المالي وتتضمن فحص كل من النظام المحاسبي والرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها وفعاليتها من حيث التصميم والتنفيذ واختيار السجلات المناسبة والقوائم المالية وتحقيق عناصر المركز المالي.

2- هدف البناء والإصلاح:

يتمثل هذا الهدف في وظيفة التدقيق التي تعد وظيفة رقابية علاجية وإرشادية، إذ يتم اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة، من أجل اتخاذ قرارات سليمة وفعالة، وعلى ذلك يعمل المدقق الداخلي على فحص وتدقيق وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية، ووضع الحلول لها والقيام بعملية التشخيص الممكنة، أين يتم تحديد نقاط القوى والضعف ورفع كل هذا بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة. وهو ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (1): أهداف التدقيق الداخلي



¹ - محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التدبير،

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التدبير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 88.

المصدر: عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 20.

المطلب الثاني: معايير وأدوات التدقيق الداخلي

يحتاج المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته إلى مجموعة من المعايير تحكم وتنظم مهنته، من خلالها يستطيع تطبيق الأدوات والتقنيات التي تساعده على جمع أدلة كافية وصحيحة لتدعيم عمله ليتمكن من اكتشاف الأخطاء المرتكبة وبالتالي تحليلها ومعالجتها.

1-معايير التدقيق الداخلي:

تعتبر من الإصدارات الرئيسية لمعهد المدققين الداخليين والذي يعد الالتزام بها أمراً ضرورياً يفى من خلاله المدققون الداخليون بالتزاماتهم الوظيفية حيال المنظمة، هي تهدف إلى¹:

- تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي؛
- وضع إطار لأداء و تعزيز أنشطة التدقيق الداخلي؛
- وضع اساس لقياس أداء التدقيق الداخلي؛
- تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية بالمنظمة.

وفيما يلي المعايير الدولية الجديدة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والتي تم الموافقة عليها في 1 جانفي 2013 من قبل مجلس معايير التدقيق (IISAB) تنقسم إلى²:

1. معايير السمات (Attributs Standards): هي مجموعة من المعايير التي تحدد الصفات التي

واجب توفرها في كل من إدارة والقائمين بممارسة نشاط التدقيق الداخلي وهي تتضمن:

- (1000) الأهداف والصلاحية والمسؤولية: ينبغي تحديد الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات فيما يتعلق بأنشطة التدقيق الداخلي بشكل رسمي في القانون عن طرق إعداد وثيقة رسمية مكتوبة تتسق مع المعايير المهنية التي يعدها المدقق الداخلي، وذلك بموافقة من الإدارة العليا ولجنة التدقيق لتتمكن في الأخير من وضع إطار عمل لأداء وظيفة التدقيق الداخلي والعمل على تقديم اقتراحات وتوصيات تساعد الموظفين على أداء مهامهم بفعالية؛
- (1100) الاستقلالية والموضوعية: هنا يكون عمل المدقق مستقلاً بعيداً عن أية تبعية أو تدخل من طرف الإدارة ليتمكن من أداء عمله بكل أمانة واستقامة، تصل إلى حد امكانية الوصول إلى السجلات والممتلكات وإنجاز اية أعمال أو التبليغ عنها كلما كان ذلك ضرورياً، إلى جانب ذلك على

¹- أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، ار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص34.

²- Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, The Institute Of InternalAuditors, 2015, pp 2-27.

- المدقق الداخلي أن يكون موضوعي غير متحيز أثناء ادائه لوظيفة التدقيق الداخلي، ليقوم بها بأسلوب يقتنع معه بصدق وسلامة النتائج المتوصل إليها، تقتضي هذه الموضوعية عدم تأثره بالبيئة الخارجية لكي لا يجعل حكمه خاضع لأحكام الآخرين.
- (1200) البراعة وبذل العناية المهنية: على المدققين الداخليين الالتزام بالعناية المهنية والمهارة المتوقعة من مدقق داخلي مختص وخبير في أدائه لأعماله والتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال والالتزام بالمعايير المهنية؛
 - (1300) الرقابة النوعية وبرنامج التحسين: على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع برنامج للرقابة النوعية، وبرنامج للتحسين بما يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي من أجل التقييم الدوري لجودة أعمال التدقيق التي تمت، والتأكد من سيرها وفقاً للمعايير ومراقبة كل جزء من هذا البرنامج الذي يضمن توافق نشاط التدقيق مع المعايير الخاصة به.
2. معايير الأداء (performance standards): هي معايير تصف أنشطة التدقيق الداخلي ومعايير تطبيقه، كما تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي وتعطي معياراً للجودة والنوعية التي يمكن من خلالها قياس أداء تلك الخدمات، وهي تتضمن:
- (2000) إدارة نشاط التدقيق الداخلي: على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطط تستند على تقييم المخاطر التي تتم مرة سنوياً على الأقل، لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية، أن يعرض على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تلك الخطط ومتطلبات تنفيذها بما في ذلك التغيرات الزمنية الهامة، بغرض فحصها والاطلاع عليها. كما ينبغي عليه التأكد من أن موارد التدقيق كافية ومناسبة وموزعة بطريقة فعالة لتحقيق الأهداف المرسومة،
 - (2100) طبيعة العمل: ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق تقييم وتحسين عمليات الحوكمة والمساهمة في تقييم أنظمة إدارة الخطر التي من خلالها نستطيع تقييم مدى كفاية وفاعلية الأدوات الرقابية التي تضمن التحكم بالمؤسسة، لتتأكد في الأخير من أن إدارة الأداء التنظيمي فعال وأن هناك توصيل فعلي للمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المختصة؛
 - (2200) التخطيط للمهمة: يلتزم المدققون الداخليون بوضع وتسجيل خطة عمل لكل مهمة، وتشمل الأهداف والوقت وتوزيع الموارد من أجل تقييم المخاطر المرتبطة بالنشاط تحت التدقيق، ولتحقيق ذلك يجب وضع نقاط مهمة كافٍ لإشباع أهداف المهمة والذي يتضمن اعتبارات خاصة بالأنظمة الملائمة وبالعاملين والنواحي المادية بما فيها تلك التي تحت سيطرة طرف ثالث؛
 - (2300) تنفيذ المهمة: على المدققين الداخليين العمل على تحديد المعلومات الكافية والمناسبة والموثوق فيها، والمفيدة لتحقيق أهداف المهمة وبناء نتائجهم على أساس تحليل وتقييم هذه النتائج، ثم تسجيل تلك المعلومات لدعم النتائج المتوصل إليها؛

- (2400) إيصال النتائج: على المدققين إيصال نتائج تلك المهمة بتقرير مكتوب أو شفوي يشمل أهداف المهمة ونطاقها والاستنتاجات والتوصيات وخطط العمل إلى الأطراف الذين يضمنون إعطاء تلك النتائج العناية اللازمة؛
- (2500) مراحل الإنجاز: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام لمراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة من خلال إنشاء عملية متابعة للمراقبة للتأكد من فعالية تنفيذ الأعمال الإدارية، ومن أن سير نتائج المهام الاستشارية تتم على النطاق المتفق عليه؛
- (2600) قبول الإدارة للمخاطر: يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق رفع تقرير لمجلس الإدارة في حالة قبول الإدارة العليا لمخاطر غير مناسبة وعدم حل هذه المسألة، مع الأخذ بعين الاعتبار اجراءات المتابعة التي يقوم بها الأطراف الأخرى.

3. معايير التنفيذ (Implémentation standards): هي تطبيق لكل من معايير الخواص ومعايير الأداء في حالات اختبارات الالتزام، التحقيق بالغش والاحتيال، والتقييم الذاتي للرقابة، ويتم وضع معايير التطبيق على أساس عمليين هما: أعمال التوكيد وأعمال الاستشارة.

2- أدوات التدقيق الداخلي:

إضافة إلى التقنيات السابقة يعتمد المدقق الداخلي في المؤسسة على مجموعة من الأدوات، والتي تعتبر بمثابة طرق منطقية تساعده في فحص مختلف العمليات المراد تدقيقها، وتستعمل هذه الأدوات عادة بصفة متفاوتة حسب الضرورة، ويمكن تصنيفها إلى ثلاث أدوات وهي كالتالي:

أولاً- أدوات الاستفسار (Les outils de recherche):

1- المعاينة الاحصائية (Sondage Statistique): هي خطة معاينة تطبق بطريقة تسمح باستخدام قوانين الاحتمالات للوصول إلى آراء حول المجتمع، والمعاينة الاحصائية تعبر عن العملية الشاملة التي تتضمن تحديد العينة واختيار العناصر واختبارها وتقييم نتائجها¹. يمر أسلوب المعاينة بالمراحل التالية:

أ- تحديد المجتمع الإحصائي: ويمكن تعريفه بأنه مجموعة المشاهدات والقياسات الخاصة بمجموعة من الوحدات الإحصائية والتي تخص ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس². وهنا على المدقق القيام بالخطوات التالية³:

1- عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علماً وعملاً، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، مصر، 1991، ص 216.

2- لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمته اومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 82.

3- محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 116.

- تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها؛
- تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.
- تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه، والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.
- كما يقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت هذه العملية تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.
- ب- اختيار العينة: العينة هي عدد من وحدات المجتمع التي يتم اختيارها للتدقيق، والتي على المدقق اختبارها بعناية¹، عن طريق الطرق التالية²:
- الطريقة الموجهة الشخصية: حيث يختار المدقق العينة حسب حكمه الشخصي، أو اعتمادا على مؤهلاته وخبرته.
- الطريقة العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات، وتختار مفردات العينة باستعمال جدول الأرقام العشوائية لتتمكن من توفير احتمالا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة.
- طريقة السبر الترتيبي: انطلاقا من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب مثلا: 45، 35، 25... إلخ.
- ج- استغلال نتائج التدقيق: يتم استغلال نتائج التدقيق بنوعين من التحليل³: تحليل كمي للنتائج بتأكده من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض والأهداف المسطرة، تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا، وكذلك إذا كانت إرادية - متعمدة - أم لا، وفي النهاية على المدقق اتخاذ قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله.
- إن تنفيذ التدقيق بأسلوب العينة يتطلب عادة من المدقق كفاءة وخبرة، إما في إختيار العينة أو تحليل النتائج، التي تؤدي إلى تعميم الظاهرة المدروسة على المجتمع.

2- ملاحظات ملفات الكمبيوتر (L'interrogation de fichier informatique): يعتبر هذا

الأسلوب من استخدامات تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق حيث يركز المدقق على نظام

¹- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 124.

²- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 93.

³- نفس المرجع، ص 93.

المعلومات المعمول به داخل المؤسسة، حيث يسمح هذا الإجراء بربح الوقت والتقليل من تكاليف المهام والحصول على معلومات أكثر دلالة على سير العمليات¹، يتم ذلك عن طريق:

- إدخال اسم البيانات التي يرغب الحصول عليها؛
- وصف طريقة معالجة هذه البيانات للوصول إلى النتائج المرجوة؛
- استخراج المعلومات المطلوبة وتحليل النتائج.

ثانياً- أدوات الوصف (Les outils de description):

1. **الدراسات الوصفية (Le narratif):** تتمثل الدراسة الوصفية في نوعين من السرد والوصف، أحدهما يحدث من طرف الشخص الخاضع للتدقيق، والآخر من قبل القائم بمهمة التدقيق (المدقق)، فأول يكون شفهيًا أما الثاني فهو كتابي، والنوع الأول هو الأكثر إثراء لأنه يعطينا أكبر كم من المعلومات، بينما الثاني فما هو إلا تنظيم لأفكار ومعارف المدقق².

أ- **الوصف من طرف الشخص الخاضع للتدقيق:** عند استعمال هذا النوع من الأدوات يكون المدقق ساكتا ويكتفي بالاستماع وتسجيل الملاحظات، فهو بعكس المقابلات لا يتم التحضير له، ولكن بشكل تلقائي وهو يمثل أول احتكاك بين المدقق والأشخاص الخاضعين للتدقيق.

ب- **الوصف من المدقق:** ويتمثل في كتابة المدقق لأهم ملاحظاته من محادثته، إضافة إلى ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي قام بها دون الحاجة إلى أية تقنية أو معرفة.

2. **شبكة تحليل الوظائف (La grille d'analyse de tache):** تدعى أيضا بجدول توزيع الوظائف، تسمح هذه الشبكة بتحليل المهام المكونة لكل عملية وذلك بهدف تحديد مسؤولية كل موظف في سياق هذه العملية، كما تهدف هذه الأداة إلى التحقق من توزيع أعباء العمل على الموظفين، ضمان الفصل بين الوظائف والواجبات والإبلاغ عن الخروق الناجمة عن ذلك، تحديد المهام غير المنفذة³، حيث تتكون هذه الشبكة من ثلاث أعمدة كالتالي:

- العمود الأول يتم فيه توضيح تفاصيل المهام الخاصة بكل وظيفة؛
- العمود الثاني يتم فيه توضيح طبيعة المهمة سواء كانت تتعلق بالتنفيذ، التصريح، التسجيل والمراقبة؛
- العمود الثالث نجد فيه الأشخاص الذين لهم علاقة بمختلف المهام الوظيفية.

3. **مسار التدقيق (La piste d'audit):** هي طريقة تحليل يقوم بواسطتها المدقق بعمله، حيث يبدأ من الوثيقة الأخيرة أو النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر، وذلك عن طريق تدقيق كل الخطوات التي

¹- عبد الله عناني، التدقيق الداخلي للالتزام ومخاطره في البنوك التجارية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، غير منشورة، جامعة المدينة، الجزائر، 2011، ص28-29.

²- Renard Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organisation, Paris, 2010,p353.

³ -Op-cit, p29-30.

تتوسط بين النتيجة والمصدر، وفي هذه الطريقة يجب على المدقق أن يقوم بعمله جيدا للبحث وأن يبدأ كما قلنا سابقا من النتيجة وصولا إلى المصدر، وتكون له رخصة للتدقيق والفحص¹.

4. خرائط التدقيق (La diagramme de circulation): يمكن تعريفها على أنها رسم تصويري، باستخدام مجموعة من الرموز المتعارف عليها دوليا، يوضح بيانيا تدفق البيانات والمعلومات وتتابع العمليات والأنشطة داخل النظام المعين، كما تعتبر من الأدوات الأساسية التي يعتمد عليها المدقق الداخلي لتقديم صورة عن النشاط الذي يتم دراسته بما يمكن من فهمه وتحليله وتقييمه وإعادة تصميمه إذا تطلب الأمر².

كما يمكن القول بأن خرائط التدفق هي مذكرة وصفية تسمح بتنفيذ مسار مستندات الإثبات بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية وتحديد مصدرها واتجاه حركتها من خلال استعمال رموز معينة، وبالتالي تسمح للمدقق بتكوين نظرة شاملة ومتكاملة لتدفق المعلومات والأدوات الحاملة لها ومحطات العمل والقرارات والمسؤوليات والعمليات وتحديد نقاط الضعف في المنشأة³، وفيما يلي بعض خصائص خرائط التدفق:

- تسهيل عملية الفهم والاتصال؛
- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المدقق يتحقق من صحة فهمه للنظام؛
- تسمح للمدقق بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.
- ولإعداد خرائط التدفق يجب أن نمر بالخطوات التالية⁴:
- التعرف على الواجبات والمستندات وطرق تدفق المعلومات والوثائق؛
- توزيع المهام عبر مختلف العمليات؛
- تعيين كل من المحددات العملية، القرار، الرقابة، والتنفيذ؛
- الابتعاد عن التفصيل المعقد الذي يؤدي إلى تعقد وتشابك خريطة التدفق؛
- التأكد من صحة تسلسل العمليات والمعطيات في خريطة التدفق عن طريق التحقق لدى الجهة محل التدقيق (عن طريق المقابلة).

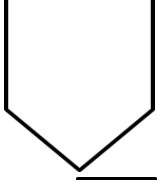

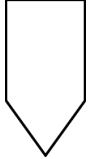



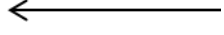

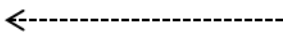

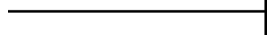



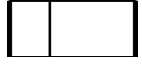

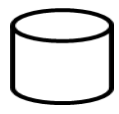
الشكل رقم (2): أشكال ورموز خرائط التدفق

1- أحمد كاروس، مرجع سابق، ص162

2- أحمد حسث علي حسث، نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006، ص158.

3- عابدة غاشوش، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011، ص38.

4- عبد الله عناني، مرجع سابق، ص31.

نقطة بداية المخطط		معالجة معلوماتية	
رابط خارج الصفحة		مراقبة	
قرار		مستند أو وثيقة	
سير الوثائق		المعالجة أو العملية الإدارية	
سير المعلومات		الرقابة	
الخروج من المخطط		تصنيف مؤقت	
الإرسال إلى نهاية الصفحة		تصنيف نهائي	
		فاتورة	
		سجل المعلومات	
		قرص ممغنط	
رموز أساسية		رموز خاصة	

Source : Reda Khelassi, L'audit interne, Edition Distribution Houma, Alger, 2005, p33.

ثالثاً- أدوات التنظيم (L'outils d'organisation): تتمثل أساساً في:

1. الهيكل التنظيمي (L'organigramme): بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل أحد عناصر نظام الرقابة الداخلية، والذي يكون معداً من قبل الإدارة، فإن الهيكل الوظيفي يعده المدقق الداخلي إذا كان ضرورياً لرؤية أوضح، انطلاقاً من المعلومات التي جمعها من خلال الملاحظات، المقابلات،

الوصف... إلخ. وتستعمل هذه الأداة من طرف المدقق ذلك من خلال فحصه للهيكل الوظيفي¹، من أجل معرفة ما إذا كان هناك:

- شخص واحد يقوم بعدة وظائف؛
- وظيفة واحدة مشتركة بين عدة أشخاص؛
- وجود وظيفة شاغرة بدون شخص؛
- شخص بدون وظيفة.

كما يسمح رسم الهيكل الوظيفي بإثراء المعلومات المحصل عليها من خلال الجمع بين الهيكل التنظيمي وتحليل المناصب، كما يسمح بالحصول على مقارنة أولية لمشاكل الفصل بين الوظائف والتي يمكن تحليلها بدقة أكبر من خلال شبكة تحليل الوظائف².

3- مراحل تنفيذ التدقيق الداخلي:

يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من التقنيات عند قيامه بمهامه، والتي بفضلها يستطيع معالجة الأخطاء والمخالفات المرتكبة، وتقديم النصح والتوصيات للإدارة العليا، ونذكر هذه التقنيات كما يلي:

أولاً- المقابلة (L'interview):

تعتبر المقابلة من أهم التقنيات المعتمد عليها في الحصول على المعلومات، فهي ليست مجرد محادثة عادية أو إشباع لرغبة الحديث بين طرفين، وإنما هي تبادل لفظي بين الباحث والمبحوث لتحقيق هدف معين يرتبط بجمع البيانات التي من شأنها أن تكل الرأي حول الملاحظات والفرضيات على مراحل مسبقة للمقابلة، وتساعد في معرفة المزيد عن البيئة الداخلية للمنشأة. وفضلا عن ذلك، يمكن تلخيص أهم مراحل المقابلة فيما يلي³:

1. التحضير للمقابلة: ويتم من خلال:

- التحديد المسبق لموضوع المقابلة من ناحية المعلومات والشروحات التي يرغب المدقق الحصول عليها؛
- محاولة الحصول على المعلومات عن الشخص الذي ستنتم معه المقابلة؛
- إعداد لمقابلة بشكل مفتوح للحصول على إجابات واضحة؛
- تحديد موعد المقابلة.

¹- أحمد كاروس، مرجع سابق، ص161.

²- Renard jack, op-cit,p355.

³ -Manuel d'audit interne CIGM, maroc, 2007, p71.

2. إجراء المقابلة:

قبل البدء بالمقابلة والحصول على المعلومات، على المدقق الداخلي أن يذكر نفسه بهدف المهمة التي سيقوم بها، ويقدم قائمة بالمواضيع التي سيقوم بمعالجتها، كما عليه أن يحاول جاهدا بكسر جدار التردد بينه وبين الشخص الذي سيجري معه المقابلة، ويمنحه الثقة عند بداية طرح الأسئلة، وبمجرد بداية المهمة على المدقق القيام ب:

- ضمان تحقيق الأهداف التي وضعها لجمع المعلومات؛
- تلخيص كل الردود التي جمعها،
- العودة إلى الأسئلة الرئيسية إذا كان هناك وفرة في المعلومات، ومحاولة الزيادة في الوقت المخصص للقيام بالمقابلة.

وعند نهاية المقابلة على المدقق تلخيص النقاط الأساسية المسجلة والتأكد من صحتها لاجتنب الأخطاء الناتجة عن عدم الفهم أو النسيان، والبحث عن أشخاص آخرين يطرح عليهم الأسئلة للتأكد من صحة المعلومات المتحصل عليها.

3. إعداد ملخص للمقابلة: على المدقق أن يقوم بإعادة صياغة وتلخيص الموضوع الذي تم مناقشته من أجل تسليط الضوء على أهم النقاط المتحصل عليها، وأهم النقاط التي بقي بحاجة إليها.

ثانياً- الفحص التحليلي (L'examen analytique):

تعتبر الاجراءات التحليلية من التقنيات الفعالة، والتي تلعب دورا هاما وأساسيا في مهمة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال مساعدة المدقق في التخطيط لمهمته.

ونقصد بالفحص التحليلي مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات، تحريات ومقارنات لجمع المعلومات والتدفقات بالميدان محل التدقيق، وترتكز هذه التقنية السابقة وهي المقابلة إضافة إلى خرائط التدفق للوثائق والمعلومات وذلك باستخدام أساليب وأدوات مختلفة تنطلق بالإجراءات والمقارنات البسيطة مثل الاستفسار والمناقشة، إلى إجراءات معقدة تستخدم الأساليب الإحصائية والرياضية.

كما أن هذه التقنية تسمح للمدقق الداخلي من اكتشاف الانحرافات والفروقات الموجودة بين ما هو مسطر ومقدر وما هو متحصل عليه كنتائج هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنها تساعد المدقق على تسليط الضوء على الأمور غير العادية وذلك بمقارنتها مع البيانات المسجلة، وبالتالي فإن الفحص التحليلي يهدف إلى التعمق في فحص الامور التي تتطلب المزيد من الأدلة والإثبات، ويمكن أن تستخدم هذه التقنية كاختبار أساسي أثناء الفحص الميداني¹.

¹- أحمد كاروس، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011، ص156-157.

ثالثاً - الملاحظة المادية (Observation physique):

تعتبر هذه التقنية طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات ميدانية، فالمدقق لا يكتفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها على مستوى قسم التدقيق الداخلي، وإنما يستدعي الى خروجه ميدانيا للدراسة والملاحظة المادية مثل زيارة مصالح أو مديريات المؤسسة، حيث تعد هذه الزيارات والفحوص الميدانية قاعدة أساسية في مرحلة تحقيق تدقيق الحسابات وذلك بهدف التحقق والتأكد من السير الحسن والفعلي للإجراءات، ومدى احترام مبادئ الرقابة الداخلية، كما عليه اختيار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع وهدف المهمة. وعموماً يمكن للمدقق أن ملاحظة وتقييم الإجراءات، الأصول، الوثائق، السلوك والأداء¹.

4- العلاقة بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من النظم الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في عملها، فهي أداة لخدمة الإدارة وتقييم مدى فاعلية أدائها، حيث تساعد في متابعة تنفيذ الاجراءات والسياسات المرسومة واكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها من أجل تحقيق الأهداف المرسومة.

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية

أخذ مفهوم الرقابة يتطور مع تطور علم الإدارة وتوسع النشاط في المؤسسات، وقبل ذلك كان ينظر للرقابة باعتبارها الضبط الداخلي وكان مقتصرًا على التدقيق الحسابي والحفاظ على المخزون، وأضحى مفهوم الرقابة أوسع وشامل للجوانب المالية والإدارية وتقييم الأداء، فكان التعريف الصادر من طرف اللجنة الاستشارية للمحاسبة (Comité consultatif de comptabilité) في إنجلترا سنة 1977 على أن الرقابة الداخلية هي:

" مجموعة النظم الرقابية والمالية والنظم الأخرى التي تضعها الإدارة بهدف التمكن من إدارة أعمال المؤسسة بطريقة منظمة وفعالة، تضمن تحقيق احترام سياسات التسيير، والحفاظ على الأصول، والدقة الكاملة للمعلومات"².

وقد عرفت لجنة اجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) الرقابة الداخلية بأنها: " خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الإعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات التي وضعتها الإدارة"³.

كم صدر تعريف عن لجنة (COSO)، وهو التعريف الأكثر شمولاً بين التعاريف المتداولة، حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها:

¹ - نفس المرجع، ص 157.

² - Renard Jacques, op-cit, p135.

³ - عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في تعزيز فعالية الأداء الداخلي، لمجلة جامعة الناصر، العدد الرابع، 2004، ص 161.

" عملية تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة، والإدارة، والأفراد الآخرين في المؤسسة، ويتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق أهداف المؤسسة في النواحي التالية: مدى كفاءة العمليات وفعاليتها، ومدة إمكانية الإعتماد على التقارير المالية، ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة"¹.

ويتضح من خلال التعريف: أن الرقابة الداخلية يجب أن تكون جزءا من عمليات وثقافة المؤسسة، وليست عمليات مضافة للإجراءات الاعتيادية، حتى يتعامل معها الأفراد بتلقائية كجزء من العمليات. وأن الرقابة الداخلية تتأثر بالأفراد في المؤسسة، سواء كانوا أعضاء مجلس الإدارة الذين يقومون بإصدار التوجيهات اللازمة والسياسات العامة، أو الإدارة العامة والأفراد في المؤسسة الذين يقومون بتنفيذ السياسات والتوجيهات الصادرة. كما يبين أن الرقابة الداخلية تزود مجلس الإدارة والإدارة العليا بتأكيد معقول وليس مؤكدا تماما حول تحقيق الأهداف، وتساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها التشغيلية التي تتعلق بكفاءة وفعالية استخدام مواردها، وأهدافها المالية، أو الأهداف المتعلقة بتحقيق الالتزام بالأنظمة والقوانين².

كما أوضح المعيار الدولي رقم 315 أن الرقابة الداخلية هي:

" العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية، وفعالية العمليات وكفاءتها والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، والرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف"³.

كما تشير الفقرة 8 من معيار التدقيق الدولي رقم 400 والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الخلية على أن نظام الرقابة الداخلية يشمل:

" كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، منع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"⁴. وبصفة عامة يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية في الآتي:

- حماية أموال المنشأة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الإعتماد عليها قبل إتخاذ أية قرارات أو رسم أي خطط مستقبل؛

¹ – Robert.R Moeller, COSO Entreprise risk management, sans Edition, canada, 2007, p4.

² – رائد جبر، تطوير عملية الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم المؤسسات الراعي (COSO)، مجلة الدراسات المالية المصرية، الرقم التاسع عشر، العدد الأول، السنة التاسعة عشر، ص12.

³ – حسين يوسف القاضي، حسين أحمد الدحوح، التدقيق الداخلي، مديرية الكتب والمطبوعات، دمشق، فلسطين، 2007، ص62.

⁴ – أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص81.

- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة؛
- زيادة الكفاءة الإنتاجية للمنشأة؛
- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات؛
- حسن إختيار الأفراد للوظائف الذين يشغلونها؛
- تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل.

وبعد استعراض أهم التعاريف المدرجة للرقابة الداخلية، يمكننا استخلاص تعريف شامل على النحو التالي: الرقابة الداخلية هي مجموعة من النظم والجراءات والطرق المتناسقة التي تتبناها الإدارة، لتقديم المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة بالثقة بالتقارير المالية، واحترام السياسات المسطرة من طرف الإدارة العليا، إلى جانب حماية أصول المنشأة وضبط دقة وسلامة البيانات المقيدة في الدفاتر والسجلات.

ثانياً: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة، والتي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعالاً وجيداً في تحقيق الأهداف الرئيسية والتشغيلية له، ولا شك ان توافر هذه الخصائص كلها أو بعضها بشكل معين، هو أساس الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وأساليبها وأدواتها المطبقة في المنشأة¹، ومن ضمن هذه الخصائص نذكر ما يأتي²:

1. **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.
2. **الموضوعية:** لا شك أن الإدارة المالية، تتضمن الكثير من العناصر البشرية، ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعاً لمحددات واعتبارات شخصية، لأن الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية، لا موضوعية، يؤثر ذلك على الحكم على الأداء، مما يجعله غير سليم، لأن التقارير المقدمة من طرف مراجع الحسابات يجب أن تكون موضوعية، حيادية تتضمن بيانات لها معنى ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمنشأة.
3. **الدقة:** يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة، بالوثائق

¹- كمال مصطفى الدهراوي، محمد سرايا، مرجع سابق، ص253.

²- فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص 28-29.

والسجلات المحاسبية، وكذا المتابعة المستمرة، في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية.

4. **المرونة:** حتى يكون النظام الرقابي ناجحاً، يجب أن تتوفر المرونة، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادر ما تشابه المشاكل وأسباب الانحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسباً للموقف المتخذ، فإذا استجبت ظروف أملت تغييراً في الأهداف والخطط الموضوعة، وعلى المدير أن تتوفر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشأة.

5. **التوقيت المناسب:** لا بد من توافر نظام سليم، لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، عليهم إيصاله في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، فمثلاً إذا تعلق الأمر بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات أمر لا قيمة له إذا جاء بعد انقضاء الأجل والموعود المحدد للدخول.

6. **التوفير في النفقات:** الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلاً شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصادياً ما دامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف.

7. **الاستمرارية والملائمة:** ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح، مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما تكون المؤسسة صغيرة، يفضل لها أسلوب رقابة بسيط، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيداً وملائمة.

8. **التكامل:** يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضاً تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة.

مما سبق يتبين أن أي نظام رقابة داخلية وحتى يكون نظام جيد وفعال يجب أن يتميز بهذه الخصائص السابقة بشكل أو آخر، ومعنى ذلك أن الحكم على مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية يتوقف على مدى توافر هذه الخصائص بصورة متكاملة أو مدى توافر بعضها دون الآخر.

ثالثاً: مكونات الرقابة الداخلية

تعددت وتطورت جهات النظر حول عناصر الرقابة الداخلية عبر الزمن، فشملت من وجهة نظر، الهيكل التنظيمي، والنظام المحاسبي، والأفراد، ومن وجهة نظر أخرى تضمنت الهيكل التنظيمي، والنظام المحاسبي، والتدقيق الداخلي، ونوعية وتدريب العاملين، وكلتا جهتي النظر السابقتين قد أشارتا إلى عناصر لها قيمتها

في الرقابة الداخلية، إلا أن الرقابة الداخلية قد توسعت وتطورت بشكل جعل العناصر السابقة مجرد مفردات تشكل بعضاً من جوانب الرقابة الداخلية¹.

1. البيئة الرقابية: وتتضمن السياسات والإجراءات التي تعكس توجهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة حول نظام الرقابة وأهميته بالنسبة للمؤسسة، وتمثل المظلة للمكونات الأخرى، وتشمل: النزاهة والقيم الأخلاقية، وتحقيق الكفاءة، وفلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي، وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات، والهيكل التنظيمي، والسياسات المتعلقة بتطوير الموارد البشرية، وتوجيهات مجلس الإدارة، ويمكن توضيح هذه العناصر السبعة كما يلي²:

- النزاهة والقيم الأخلاقية: التزام الإدارة بنشر المعايير الأخلاقية اللازمة لأداء العمل والتي تساعد في تعزيز الولاء والانتماء للمؤسسة؛
- الالتزام بالكفاءة: مدى امتلاك الموظفين المعرفة والتأهيل والمهارات التي تمكنهم من القيام بأعباء ووظائفهم، سواء الإشرافية أو التنفيذية؛
- السياسات المتعلقة بالموارد البشرية: توفر السياسات الكفاءة والفعالية والمعايير اللازمة لتوظيف وتدريب وترقية الموظفين وتقييم أدائهم؛
- تحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات: وجود تحديد للصلاحيات والمسؤوليات لدى كافة المستويات الوظيفية ومدى وضوح هذه المسؤوليات وفهماها من قبل الموظفين المعنيين، ووجود نظام لمراقبة صحة التعامل مع هذه الصلاحيات؛
- فلسفة الإدارة والنمط التشغيلي: قيام الإدارة بتزويد العاملين بإرشادات واضحة حول سياساتها التشغيلية وأنواع المخاطر المقبولة؛
- دور أعضاء مجلس الإدارة ولجنة التدقيق: وجود مجلس إدارة ولجنة تدقيق منبثقة عن المجلس يتصفان بالكفاءة والفعالية مما يؤدي إلى إشراف هام ضمن البيئة الرقابية للمؤسسة؛
- الهيكل التنظيمي: وضوح خطوط الاتصال والتبعية لمختلف المستويات الإدارية، ووضوح المناطق الرئيسية للسلطات والمسؤوليات، بما يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.

2. تقييم المخاطر: تواجه كل منظمة سلسلة من المخاطر الداخلية والخارجية، والتي تؤثر على تحقيق أهدافها، ومن المهم أن تدرك الإدارة هذه المخاطر، والمتعلقة بإعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات، وقيامها بتحديدتها ودراساتها وتحليلها بالشكل الذي يؤدي إلى تقليلها إلى أدنى حد ممكن مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات المستمرة في البيئة الداخلية والخارجية³.

¹ - رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، المجلة الجامعية، رقم ثلاثة، العدد الخامس عشر، 2013، ص9.

² - رائد جبر، مرجع سابق، ص13.

³ - Willy groffils, introduction au contrôle interne, sans Edition, 1994, p12.

فعملية تحديد المخاطر وتحليلها هي عملية متواصلة وجزء أساسي من مكونات الرقابة الداخلية الفعالة، يجب على الإدارة أن تسلط الضوء عليها على مستويات المنظمة كافة، وأن تتخذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها. وأول خطوة مهمة بالنسبة للإدارة تكمن في تحديد العوامل التي قد تزيد من المخاطر، وحالما يتم تحديد المخاطر تقوم الإدارة بتقدير أهميتها وتقدير احتمالات وقوعها، واتخاذ الإجراءات الواجب اتباعها للتقليل من تأثيراتها إلى حد مقبول.

ولا يوجد في الواقع العملي طريقة محددة لإزالة المخاطرة، لكن يجب على الإدارة أن تقدر حجمها المقبول عقلانياً، وتسعى جاهدة لإبقاء تلك المخاطرة ضمن هذه الحدود.

كما يختلف تقدير الإدارة للمخاطر عن تقدير المدقق لها، ولكنها ترتبط بها، فالإدارة تقوم بتقدير المخاطر كجزء من عملية تقييم رقابة داخلية وتطبيقها للتقليل من الأخطاء والتلاعب، أما مدققو الحسابات يقدرون المخاطر لتقرير حجم الأدلة الضرورية في التدقيق من أجل مواجهة المخاطر¹.

3. الأنشطة الرقابية: هي عبارة عن السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات

الإدارة، حيث تعتبر ثالث عنصر يدخل في تكوين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، والذي يتخذه المدقق كأحد المعايير لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة محل الدراسة (التدقيق)، وتتمثل أساساً في الأنشطة التي يمارسها كل فرد والتي تسمح له بتسيير أعماله، في إطار احترام المبادئ العامة لنظام الرقابة الداخلية المتبع². وبشكل عام يمكن تصنيف إجراءات الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية التدقيق على أنها سياسات وإجراءات إلى ما يلي³: مراجعات الأداء، معالجة المعلومات، عناصر الرقابة الفعالة، فصل المهام.

4. المعلومات والاتصال: هو رابع مكون من مكونات الرقابة الداخلية الذي يتعلق بالتأكد على أن

المعلومات الملائمة قد تم تحديدها، والسيطرة عليها، وإيصالها بالشكل والإطار الزمني المناسبين، بحيث يتمكن الأفراد من إنجاز وتحمل واجباتهم ومسؤولياتهم بفاعلية. وتشمل هذه الناحية وجود نظام اتصال فعال داخل المنظمة وخارجها مع أطراف مثل: والمستهلكين والموردين والتشريعيين وحملة الأسهم، وكذلك التعامل مع البيانات الداخلية وتلك المتعلقة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية⁴.

¹- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 286-285.

²- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007، ص 66.

³- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 203.

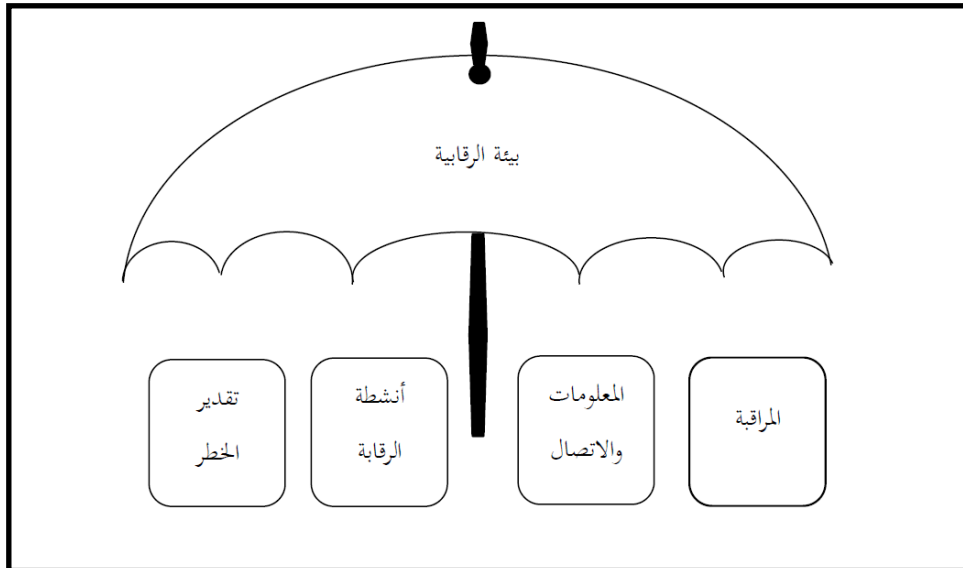
⁴- سليمان سند السبوع، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (COSO) على أهداف الرقابة، مجلة العلوم الإدارية، رقم ثمانية وثلاثون، العدد الأول، 2011، ص 109.

وقد أشار المعيار الأمريكي (SAS) رقم 78 إلى ان: " نظام المعلومات الملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في التقارير المالية، والذي يتضمن النظام الأساسي، ويتكون من طرق وسجلات لتحديد وتجميع وتحليل وتصنيف وتسجيل وإشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول والالتزامات ذات العلاقة والاتصال يتضمن التزويد بفهم واضح عن الدوار والمسؤوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية"¹. لذا ينبغي للنظام المحاسبي تحقيق لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف التدقيق الست المرتبطة بالعمليات المالية والمتمثلة في (الوجود، الكمال، الدقة، التوبيب، التوقيت، الترحيل، التلخيص)².

5. **المراقبة:** إن احد المسؤوليات الهامة للإدارة هي إنشاء رقابة داخلية والإبقاء عليها على أساس مستمر، وتشمل مراقبة الإدارة لعناصر الرقابة اعتبار ما إذا كانت تعمل كما هو مقصود منها وأنه يتم تعديلها حسبما هو مناسب للتغيرات في الظروف، لذلك عبر على مراقبة عناصر الرقابة بأنها عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وهي تشمل تقييم تصميم وعمل عناصر الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات في الظروف³.

تهدف مراقبة أنشطة الرقابة الداخلية إلى التأكد من عمل الضوابط الرقابية كما هو مخطط لها وأنه يتم تعديل تلك الضوابط بشكل ملائم كلما تغيرت الظروف، ويتحقق هذا من خلال أنشطة المراقبة المستمرة وأعمال التقييم المنفصلة أو مزيج منهما للتأكد من استمرارية تطبيق الرقابة الداخلية على كافة المستويات في جميع أنحاء المنشأة وأنها تحقق النتائج المرجوة.

الشكل رقم (3): المكونات الخمس للرقابة الداخلية



¹- فكري عبد الواحد سيف، أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاحات المالية والإدارية في اليمن، مجلة المالية، العدد مائة وثمانية وثلاثون، 2010، ص 28.

²- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص 27.

³- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق، ص 205.

المصدر: ألفين أرينز، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسطي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص283.

المبحث الثاني: اتخاذ القرارات

المطلب الأول: عملية اتخاذ القرار

تعد عملية اتخاذ القرار محور العمليات الادارية لكونها أصعب وأهم الحالات التي يواجهها الأفراد في المؤسسة، وخاصة في ظل التوسع في حجم المشروعات وما رافقه من تعدد وتعارض في الأهداف، والذي أدى بدوره على صعوبة العمليات الإدارية.

1. مفهوم اتخاذ القرار:

تعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الادارية، وعلى الرغم من أن "سايمون" اعتبر أن اتخاذ القرار مرادفا للإدارة، وأن "وايت" اعتبره القلب النابض للإدارة، إلا أن عملية اتخاذ القرار ليست سهلة لكثرة تعقيدها من جهة، وكثرة المؤثرات التي تواجهها من جهة ثانية، ولكونها تتطلب عددا من الاجراءات والأنشطة العلمية للوصول إلى قرارات رشيدة.

فقد جاء في تعريف رينشارد سنايدر للقرار أنه:

" تلك العملية التي تتم من خلال اختيار مشكلة لتكوين موضوع قرار ما، وينتج عن ذلك الاختيار ظهور عدد محدود من البدائل يتم اختيار أحدهم، لوضعه موضوع التنفيذ والتطبيق"¹.

ويقول هيربرت سيمون في تفسيره لعملية اتخاذ القرار أن:

" اتخاذ القرار هو قلب الإدارة، أن مفاهيم نظرية الإدارة يجب أن تكون مستعدة من منطلق وسيكولوجية الاختيار الإنساني"². حيث أن هذا التعريف يركز على عنصر الإنسانية، النواحي النفسية والسيكولوجية في الاختيار.

إلا أن الهمشري عرف اتخاذ القرار على أنه:

"عمل فكري وموضوعي يسعى إلى اختيار البديل الأنسب لكل مشكلة معينة من بين مجموعة من البدائل المتاحة أمام متخذ القرار وذلك بالمفاضلة بينها باستخدام معايير محددة، وبما يتماشى مع الظروف الداخلية والخارجية التي تواجه متخذ القرار"¹.

¹ - أحمد زردومي، أهمية المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة الباحث الاجتماعي، العدد العاشر، قسنطينة، الجزائر، 2010، ص202.

² - بركان دليلة، تأثير الاتصال غير الرسمي على عملية اتخاذ القرار، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد العاشر، 2011، ص218.

ولكن تجدر الإشارة هنا، إلى ان الكثير من القرارات الهامة في المؤسسة لا يتم اتخاذها عادة من قبل فرد واحد، بل يشارك في اتخاذها العديد من العاملين من مختلف المستويات وفي مراحل مختلفة من عملية اتخاذ القرار، فبالإضافة إلى الرؤساء التنفيذيين والمديرين، هنالك الاستشاريون والفنيون وغيرهم، الذين يساهمون بدور كبير في عملية اتخاذ القرارات من خلال تزويد القادة الإداريين بالمعلومات الفنية والمقترحات والأفكار والنصائح والمشورة، التي لا غنى عنها في معالجة العديد من القضايا والمشكلات الإدارية التي تزداد صعوبة وتعقيد باستمرار، وهكذا فالقرار الذي هونتاج لعملية اتخاذ القرار هو حصيلة جهود متكاملة من الآراء والأفكار والاتصالات والمشورات والدراسة التي تتم في مختلف مستويات المؤسسة².

وبشكل عام يمكن تعريف اتخاذ القرار بأنه الاختيار المدرك والواعي والقائم على اساس التحقق والحساب في اختيار البديل المناسب من بين البدائل المتاحة في موقف معين، وبعبارة أخرى اتخاذ القرار هو ليس الاستجابة التلقائية ورد الفعل المباشر اللاشعوري وإنما هو اختيار واعي قائم على التدبير والحساب في تفاصيل الهدف المراد تحقيقه والوسائل التي ينبغي استخدامها³.

من التعاريف السابقة نستنتج أن لاتخاذ القرارات عناصر اساسية مشتركة وهي:

- أنه يمثل عملية ذهنية أو حركية او كليهما يتم من خلالهما الوصول إلى القرار المناسب؛
- أنه يقوم على أساس الاختيار من بين عدة بدائل أو خيارات حيث يمثل البديل الذي يتم اختياره هذا القرار؛
- أن هناك هدفا او غاية من وراء اتخاذ القرار حيث يتمثل هذا الهدف في حل مشكلة ما أو تعديل وضع قائم.

من خلال التعاريف السابقة يرى الباحث أن اتخاذ القرار هو :

عملية الاختيار المنطقي والموضوعي لأفضل البدائل والحلول الماحة لمواجهة مواقف معينة أو لمعالجة مشاكل مطروحة، خلال فترة زمنية معينة وفي ضوء المعطيات المتوفرة، وذلك باتباع عدة خطوات متتابعة تشكل أسلوبا منطقيا في الوصول إلى حل أمثل.

2. أهمية اتخاذ القرار: تعتبر عملية اتخاذ القرارات عملية هامة يواجهها رجال الإدارة على اختلاف

مستوياتهم الإدارية والوظيفية، وذلك لأن اتخاذ القرار من الوظائف الأساسية في الإدارة التي ينبغي

¹ - نورة ظريف، حياة سكودارلي، الاتصال ودوره في ترشيد قرارات المؤسسة، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، البويرة، الجزائر، 2012، ص48.

² - شاتحة عائشة، ثقافة المنظمة كأحد العوامل المؤثرة في عملية صنع القرار، الملتقى العلمي الدولي لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، الأغواط، 15/14 أبريل، 2009، ص3.

³ - حركات سعيدة وآخرون، الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية، الملتقى الوطني السادس حول: الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 28/27 جانفي، 2009، ص6.

- على القائد ان يجيد تطبيقها وأن يكون على علم ودراية بها، لأن تركيب المؤسسة الإدارية يتحدد بالطريقة التي تتخذ بها القرارات. وتكمن أهمية هذه العملية في أنها:
- أداة المدير في عمله، فلكل ذي مهنة أدواته التي يستخدمها في عمله، والمدير في الشركة لديه اتخاذ القرار الذي يعد الاداة التي تساعد في عمله اليومي والتي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى القيام به؟ وأين؟ وعليه، كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري¹؛
 - تعد محور العملية الإدارية، وذلك لارتباطها بوظائف الإدارة من تخطيط وتوجيه ورقابة، لأن كل من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة؛
 - إن فاعلية ونجاح الإدارة يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة اتخاذ القرار؛
 - هي وسيلة علمية وفنية حتمية ناجعة لتطبيق السياسات والاستراتيجيات للمنظمة في تحقيق أهدافها بصورة موضوعية وعلمية؛
 - تؤدي القرارات الإدارية عن طريق عملية اتخاذ القرارات، دورا هاما في تجميع المعلومات اللازمة للوظيفة الإدارية عن طريق استعمال وسائل علمية وتكنولوجية متعددة ومختلفة للحصول على المعلومات اللازمة للتنظيم الإداري؛
 - تكشف عن القوى والعوامل الداخلية والخارجية الضاغطة على متخذي القرارات، الأمر الذي يسهل مهمة الرقابة على هذه القرارات، والتحكم فيها والتعامل مع هذه المواقف والضغوط مستقبلا بصورة حسنة؛
 - وسيلة لاختيار وقياس مدى قدرة القادة والرؤساء الإداريين في القيام بالوظائف والمهام الإدارية المطلوب تحقيقها وإنجازها، بأسلوب علمي وعملي².

3. مراحل اتخاذ القرار:

أولاً: عناصر اتخاذ القرار

من المعروف أن المؤسسة تعمل في محيط دائم التغير، وحتى يواكب المدير هذا التغير والتقلب أيا كان نوعه ووقته ومكانه لا بد من أن يتخذ بشأنه قرار، يمكنه من كسب هذا التغير إلى جانبه ويكون أثره إيجابيا لا سلبيا، فيمكن القول بأن المشاكل تبرز للمدير نتيجة لوجود حاجة لإجراء التعديلات الضرورية والمتعلقة بأحد أنشطة المؤسسة في وجه التحديات النابعة من المحيط الذي يعمل به زمن هنا تتضح عناصر عملية اتخاذ القرار والتي تتضمن ما يلي³:

¹ - أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص35.

² - حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبية ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2009، ص99-100.

³ - نفس المرجع، ص ص154-155.

1- **متخذ القرار:** قد يكون فردا أو جماعة حسب الحالة، لديه السلطة الكاملة بموجب القانون في اتخاذ القرارات ضمن الهرم التنظيمي في أي مستوى إداري بالمؤسسة.

2- **موضوع القرار:** وهو المشكلة التي يتم بشأنها اتخاذ القرار لأجل معالجة ووضع حل مناسب.

3- **الأهداف والدوافع:** لا يتخذ القرار إلا إذا كان هناك هدف معين يخفي وراءه دافع وجيه لتحقيقه، حيث تعتمد أهمية القرار على درجة أهمية الهدف المراد تحقيقه، وكلما كان الهدف واضحا ساعد ذلك على اتخاذ القرار السليم¹.

4- **المعلومات والبيانات:** حتى تتم دراسة المشكلة وتحديد أبعادها بشكل واضح لا بد من دمج المعلومات والبيانات بخصوصها، سواء كانت هذه المعلومات والبيانات تتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل وهذا يعتمد على طبيعة المشكلة ذاتها، والمعلومات والبيانات ليست ضرورية قبل اتخاذ القرار فقط وإنما بعد اتخاذه أيضا وذلك للتأكد من عملية تنفيذه وتحقيق الأهداف المرجوة.

5- **التنبؤ:** ويعني التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل، وخاصة عندما تتعلق المشكلة بأمر مستقبلية يحتاج فيها متخذ القرار إلى المعلومات وبيانات محتمل حدوثها مستقبلا.

6- **البدائل:** اتخاذ القرار عادة يتضمن اختيارا واحدا من مجموعة بدائل متاحة، وهو الذي يمثل حلا للمشكلة التي من شأنها أن يتم اتخاذ القرار فيها، فتعدد البدائل يعطي الفرصة لاختيار الأفضل.

7- **القيود:** تتم عملية اتخاذ القرار ضمن قيود تفرضها البيئة المحيطة على متخذ القرار، مثل درجة المخاطرة، ومدة تنفيذ القرار... إلخ، لذا وجب عليها أخذها في الاعتبار ودراستها حتى يتمكن من التأكد من صحة وسلامة قراره وانعكاساته على المنشأة في المستقبل.

ويتميز القرار الصائب والجيد بخصائص معينة، منها توفر معلومات مؤكدة، ووضوح حجم المردود المرغوب فيه، كذلك لا يجب أن يكون القرار متحيزا لوجهات نظر أشخاص أو جهات دون أخرى، وأن يكون واقعيًا، ويأخذ بالاعتبار الظروف البيئية الداخلية والخارجية².

ثانيا: أساليب اتخاذ القرار:

تتعدد الأساليب المساعدة لاتخاذ القرارات، وإن استخدام أحد هذه الأساليب يتوقف على عدة عوامل لذا يمكن القول بأنه لا يوجد أسلوب أو مجموعة من الأساليب يعتبر افضل من غيره يمكن تطبيقه في شتى الظروف بل أن كل ظرف يملي نوع الأسلوب الذي يمكن تطبيقه وتنقسم هذه الأساليب إلى:

❖ **الأساليب الكيفية:**

1. **البدئية أو الحكم الشخصي:** يعتمد هذا الأسلوب بالدرجة الأولى على نظرة متخذ القرار للأمور وتقديره على أساس شخصي، معتمد بذلك على تكوينه النفسي وخبرته السابقة وخلفيته الثقافية والمعلومات

¹ - علي عباس، أساسيات علم الإدارة، الطبعة الأولى، دار السيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2004، ص102.

² - نفس المرجع، ص103.

والبيانات المتوفرة لديه، ورغم بساطة هذا الأسلوب إلا أنه كغيره من أساليب اتخاذ القرار يتصف بفعالية في معالجة المشكلات الروتينية وذات الأثر المحدود، ويعطي مجالا واسعا للاستفادة من القدرات الشخصية لمتخذ القرار¹.

2. التجربة (الخبرة): هو أن يتولى متخذ القرار إجراء التجارب بنفسه، مع الأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل الملموسة وغير الملموسة والاجتماعات المرتبطة بالمشكلة محل القرار ليتوصل إلى اختيار البديل الأفضل، إلا أنه أحيانا يكون غير كاف للحكم على المواقف لدى على متخذ القرار أن لا يجعله المقياس الوحيد المعتمد عليه في عملية اتخاذ القرار بل عليه الاعتماد على الخبرة العملية.

3. الحقائق: تعد الحقائق قواعد ممتازة في اتخاذ القرارات فحين تكون الحقائق متوفرة فإن القرارات المتخذة تصبح ذات جذور قوية ومنطقية، غير أن المشكلة هي الحقائق قد لا تكون متوفرة في كل وقت يجب اتخاذ قرار إزاء موقف أو مشكلة، الأمر الذي قد يؤدي أحيانا بالمدير إلى اتخاذ قرارات رغم عدم توفر الحقائق والأدلة المؤيدة، وإن توفر الحقائق في اتخاذ القرار لا يغني عن الحكم الشخصي من قبل المدير².

4. الآراء: يتمثل هذا الأسلوب في دراسة المدير لمجموعة من الآراء والاقتراحات المقدمة من طرف المستشارون والمتخصصون لحل مشكلة ما وتحليلها لاختيار البديل الأفضل، ومن مزايا هذا الأسلوب أنه اقل تكلفة، كما أنه لا يستغرق وقتا وجهدا كبيرين.

❖ الأساليب الكمية:

1. بحوث العمليات: يصف البعض بحوث العمليات بأنها المدخل الكمي لاتخاذ القرارات الخاصة بعمليات المؤسسة، والتي تبدأ بالملاحظة الدقيقة وتحديد المسألة ثم بناء النموذج العلمي الذي عادة ما يكون نموذجا رياضيا على أن يمثل بقدر الإمكان جميع الأبعاد الحقيقية للمسألة في الواقع العلمي، وتهدف بحوث العمليات للوصول على الحل الأمثل والذي يعني أنه لا يوجد بديل آخر يعطي حلول أفضل. إن استخدام هذا الأسلوب لا يزود المدير بقرار نهائي ولكن يساعده في اتخاذ القرارات في ضوء الحلول التي يضعها³.

2. نظرية الاحتمالات: تعتبر الحاجة إلى استخدام أسلوب الاحتمالات انعكاسا جيدا لرغبة الملحة من قبل متخذي القرار في محاولة القضاء أو التخفيف من درجة عدم التأكد التي تميز نتائج الكثير من القرارات، وفي احيان كثيرة يبدو ان لدى متخذ القرار بعض المعلومات والخلفيات السابقة عن موضوع معين تجعله يتوقع نتائج مهمة من اتخاذ قرار معين. غير أن المطلوب هو زيادة الحيطة والتأكد من ان القرار

¹ - جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص73.

² - فريد كورتل، إلهام بوغليطة، مرجع سابق، ص ص 173-174.

³ - نفس المرجع، ص175.

الذي سيتخذه لا بد وأن يحقق أقصى قدر من النتائج الايجابية وهذا بدوره يأتي من خلال التنظيم الجيد للمعلومات السابقة وتقديمها في صورة إحصائية أو رقمية يمكن من خلالها حساب احتمالات الصحة أو الخطأ أو احتمالات الكسب أو الخسارة¹.

3. نظرية المباريات: تستخدم نظريات المباريات لمعالجة مشاكل اتخاذ القرارات في ظل ظروف عدم التأكد، حيث تفرض وجود عدة أطراف متنافسة تشترك في مباراة²، حيث يعمل المتنافسون على تحديد افضل الاستراتيجيات التي تمكن من تعظيم الربح وتقليل الخسائر، ثم اختبار هذه الاستراتيجيات على المنافسين الآخرين وردود الفعل التي يمكن أن تحدث التصرفات التي يتوقع القيام بها³.

4. أسلوب شجرة القرار: إن ديناميكية البيئة الخارجية للمؤسسة وتعقيدها يتطلب في كثير من الأحيان اتحاد سلسلة متعاقبة من القرارات التي تتوقف على بعضها البعض، حيث يؤثر ناتج أحد القرارات على القرار الذي يليه، ويحتاج مثل هذا النوع من المشاكل أداة تعرض القرارات بشكل مبسط ومنطقي ليسهل فهم وتقييم البدائل واختيار افضلها، ولذلك يتم التحليل باستخدام هذا الأسلوب عندما يكون عدد الأفعال والحالات الطبيعية محدود (أقل من 4)⁴، فهو بمثابة وسيلة لحل المشكلات لا سيما تلك التي تمر بعدة مراحل، حيث تساعد من خلال استخدام الاحتمالات على التوصل إلى أفضل الحلول لهذه المشكلات. ويعتمد هذا الأسلوب في التحليل على تمثيل بياني يوضح البدائل المختلفة أمام متخذ القرار وما يترتب على كل منها من عائد والذي يتطلب بدوره استخدام بعض الرموز⁵، نوضحها كما يلي:

الشكل رقم (4): رموز اتخاذ القرار

يرمز إلى نقطة القرار، حيث عند هذه النقطة يجب اختيار بديل من بين مجموعة البدائل



المتاحة وتبدأ شجرة القرار دائما بهذا الشكل

ترمز إلى أحد الأحداث أو الحالات الخاصة بالبديل او البدائل المتعلقة بجل المشكلة.



1- صورا يوسف، ذياب الزفاني، دور البرمجة الخطية في اتخاذ القرار، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، بدون سنة، ص5.

2- موسى السعدوي، نبيل حمادي، الأساليب الكمية كأداة لاتخاذ القرار، الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، الجزائر، 28/27 جانفي، 2009، ص101.

3- زينب بن تركي، الأساليب الكمية في صناعة القرار، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد السادس، 2009، ص101.

4- نفس المرجع، ص102.

5- أحمد محمد غنيم، الأساليب الكمية: المفاهيم العلمية والتطبيقات الادارية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر

والتوزيع، المنصورة، مصر، 2010، ص ص 26-27.

5. البرمجة الخطية: تعتبر هذه الأداة أسلوباً رياضياً يفيد المديرين في معالجة المشكلات الإدارية ومن ثم اتخاذ القرارات المتصلة في الاختيار من بين عدة بدائل متاحة لهم بشكل يحقق أفضل الاستخدامات للموارد وبالتالي أفضل العوائد¹.

وعلى الرغم من أن الانتشار الواسع غلا أن هناك بعض المجالات التي يصعب استخدامها فيها كالعلاقة بين المتغيرات ومنه تم التطوير إلى ما يعرف بالبرمجة الديناميكية التي تتميز بطابع التلاحق والتغير المستمر².

6. المحاكاة: يعتمد هذا الأسلوب على محاولة تصميم نموذج يماثل الواقع الفعلي وإخضاع هذا الأسلوب لبعض التجارب من حيث تغيير بعض أجزائه وثبت الأخرى والتنبؤ بالنتائج المحتملة عند إجراء كل تغيير، ثم إعطاء النتيجة التي تعطي أكبر فائدة من قبل تطبيق هذه التجارب في الواقع الفعلي. وقد اسهم الحاسوب وبكفاءة عالية في تمثيل كثير من الواهر المعقدة ثم إخضاعها للتجارب ودراسة المؤثرات المختلفة.

7. التحليل الشبكي: تعتبر هذه الأداة وسيلة رياضية تفيد بدرجة أساسية في مجال الرقابة على سير العمل في المشروعات على اختلاف أنواعها. إذ يتم وفق هذه الطريقة تقسيم خطة إنجاز مشروع معين إلى خطوات رئيسية وأخرى فرعية تبين المسار (شبكة) بشكل واضح من حيث الوقت المستغرق للإنجاز، ويتم من خلال ذلك تبين المسارات الحرجة والتي يؤثر التأخير فيها على المسارات الأخرى حتى يتم التركيز عليها³.

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بخطوات متعددة، تتعلق بحل مشكلة معينة وإزالة المعوقات التي تعترض الأهداف التنظيمية، وحتى يحقق القرار النتائج المنشودة، لا بد أن يكون فعالاً في حل المشكلات أو في تجنبها لدى يجب اتباع الخطوات التالية التي تشكل في مجموعها إطاراً عاماً لاتخاذ القرارات، وهي كالاتي:

1. تحديد المشكلة: تستلزم هذه الخطوة التعرف على جميع جوانب المشكلة التي بصدها سيتم اتخاذ القرار وتميزها عن باقي المشاكل الأخرى، وذلك بمعرفة الظروف الخاصة المحيطة بها والمؤثرة عليها بشكل دقيق وصحيح لكي لا يتأثر القرار⁴، وهنا يبرز دور التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار، من خلال المساعدة في اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة بالمؤسسة حتى يتسنى مواجهتها قبل المتفاجئ بها، وتحديد الأخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان نوعها ومن أي

1- محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة: النظريات والعمليات والوظائف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص111.

2- محمود حسن المواسي، حسين شاكر البرتجي، مبادئ علم الإدارة، دار الكتب والوثائق، بغداد، العراق، 2014، ص53.

3- محمد القاسم القريوتي، مرجع سابق، ص111.

4- محمد رسلان البنوسي، جميلة حاد الله، الإدارة علم وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008، ص77.

جهة كانت (داخلية أو خارجية) كما يتركز دوره في المؤسسة على مواجهة الأخطار حسب الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر من جهة، وحسب احتمال وقوعه من جهة أخرى، ليتسنى له تشخيصه والكشف عليه¹.

2. جمع المعلومات وتحليلها: هو ان يتم جمع المعلومات الكافية من مختلف المصادر بشرط أن تكون لها علاقة مباشرة مع المشكلة، ثم تحليل هذه المعلومات والحقائق وتسجيلها وتصنيفها وتجهيزها بالطرق التي تيسر فهمها والاستفادة منها، هذه الخطوة تعتمد على مدى كفاءة المعلومات المجمعة ومدى سلامتها وصحتها، وجمعها في الوقت المناسب لاستخدامها².

3. تحديد وتحليل البدائل: يتم من خلال جمع بدائل الحلول الممكنة أمام متخذ القرار لحل المشكلة التي تواجهه، بشرط ان تلبى الحاجة وتحقق نفس الهدف ولكن بصورة مختلفة بشكل ظاهري. يتم تقييم هذه البدائل من خلال مقارنتها ببعضها البعض لتحديد أبعاد كل بديل - سلبيات وإيجابيات - في حل المشكلة مع مراعاة³:

- أن يتم التقييم بشكل موضوعي وليس بناء على التفضيل الشخصي لمتخذ القرار؛

- أن يتم الحكم على البديل من واقع عدد من المعايير وليس على أساس مدى جاذبيته.

وهنا يساهم التدقيق الداخلي في ايجاد مجموعة من البدائل يقدمها المدقق الداخلي في شكل اقتراحات مقدمة في التقرير الذي يعده.

4. اختيار البديل الأفضل: من أجل وصول متخذ القرار إلى القرار المناسب الذي يضمن له حل المشاكل القائمة، عليه أن يقوم بالاختيار بين أحد البدائل والحلول المقترحة وذلك بالاستعانة بمجموعة من المعايير توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار، إلى جانب الاعتماد على الخبرة الشخصية والتجربة لزيادة فعالية القرار، مع المراعاة في عملية الاختيار هذه اعتماد البديل الذي يتناسب أكثر مع ظروف المنشأة. ويظهر دور التدقيق هنا من خلال الإقناع المستمر على اختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وأن متخذ القرار في العادة يستشير المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال⁴.

1- مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص18.

2- فياض حمزة رملي، مرجع سابق، ص192.

3- الوافي الطيب، نظام المعلومات وأثره على عملية اتخاذ القرار، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد العاشر، 2010، ص114.

4- مقدم عبيرات، أحمد نغاز، مرجع سابق، ص19.

5. **تنفيذ القرار:** بعد اختيار البديل المناسب لحل المشكلة المطروحة يجب أن يكون لهذا البديل فعاليته في التنفيذ حتى يحقق الهدف المنشود، من خلال وضع الحل الذي تم التوصل إليه موضع التنفيذ، والذي يتوقف على عدة عوامل أهمها¹:

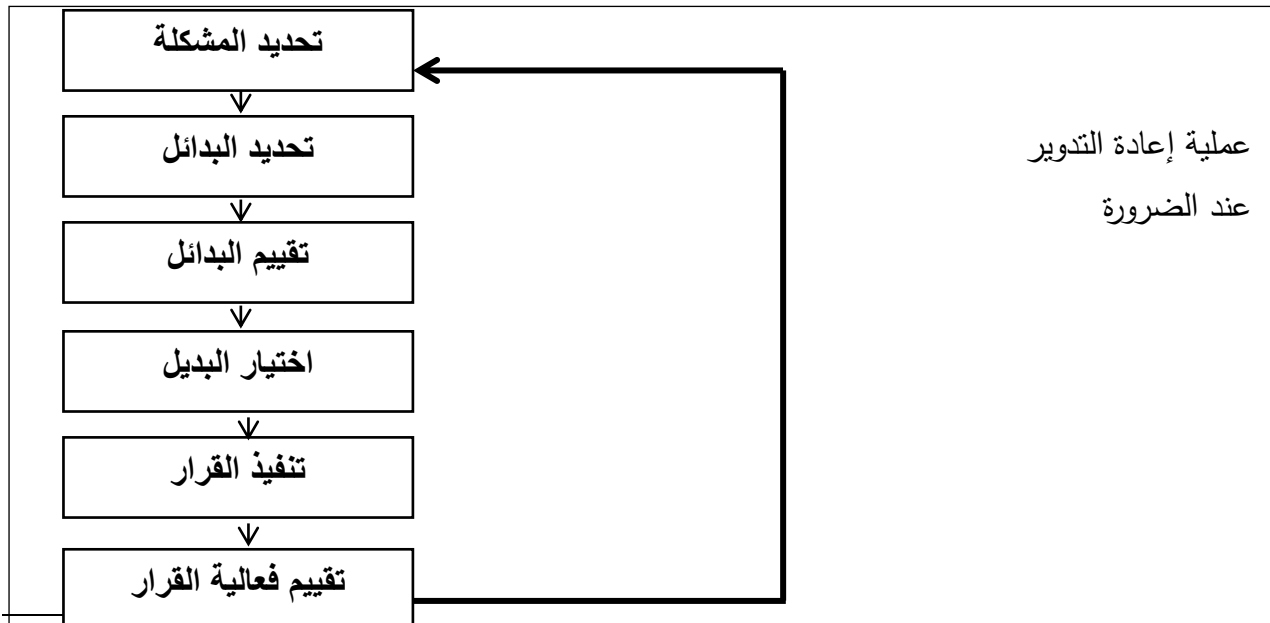
- اقتناع العاملين بأهمية تنفيذ الحل؛
- توفر الموارد الكافية لتنفيذه، واقعية الحل ودقته؛
- اختيار الوقت والمكان المناسبين للتنفيذ.

وعندما يطبق هذا القرار المتخذ، وتظهر نتائجه يقوم المدير بتقييم هذه النتائج ليدرس درجة فاعليتها، ومقدار كفاءتها ونجاح هذا القرار في تحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله، وهذا ما يظهر في المرحلة التالية.

6. **متابعة وتقييم القرار:** يجب متابعة تطبيق وتقييم القرار للتأكد من سلامة التنفيذ وفعالية القرار، وذلك من خلال عملية المقارنة بين الأداء الفعلي والأهداف المنتظرة لهذا القرار لتتمكن من كشف الانحرافات وأوجه القصور فيه والعمل على تعديله بما يتناسب مع أهداف المؤسسة.

في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا بطبيعة عمله الرقابي، بحيث يعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها، ليرفع بعد ذلك نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع مراحل عملية اتخاذ القرار من شأنه أن يجعل قسم التدقيق الداخلي ساهرا على التطبيق الجيد للقرارات المتخذة ومصدرا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذ هذا القرار².

الشكل رقم (5): خطوات اتخاذ القرار



1- صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006،

Source: Fred c. lundeburg, The décision making process, National Forum Of EducationalAdministration And Supervision Journal, Number 4, United States of America, 2010, p3.

المبحث الثالث : الدراسات السابقة

المطلب الأول :تقديم و تحليل الدراسات السابقة

1-(شكري معمر سعاد، 2015) بعنوان " التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية "، لمعالجة الإشكالية المطروحة حول، كيف يمكن لتقارير التدقيق أن تساهم في اتخاذ القرارات ظل الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 ؟ كما هدفت هذه الدراسة إلى تفعيل استقلال المدقق الخارجي كأحد أطراف حوكمة المؤسسات لتعزيز مصداقية وموثوقية معلومات المالية التي تتضمنها في التقارير المالية ترشيد قرارات مستخدمي التقارير المالية من مساهمين ومستثمرين. اعتمد الباحث في دراسة حالة حول تقرير المدقق سونلغاز، تفعيل لجان التدقيق للرقابة على إعداد ونشر التقارير المالية وفق المعايير الدولية، وكأحد دعائم حوكمة لتدعيم استقلال المدقق وزيادة الشفافية في المعلومات المالية وتدعيم جودة تقارير التدقيق الخارجي. كما توصلت إلى النتائج التالية، إن التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي يساهم في زيادة مصداقية التقارير المالية التي يعدها المدقق من خلال التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية و اكتشاف الخطأ والغش الذي يمكن أن تمارسه إدارة المؤسسة، تعزيز دور المدقق الخارجي للحد من الأسباب المحاسبية للأزمة المالية العالمية ممارسات 1 - نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة، عمان، 2006، صص، 265 - 312. الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرار 21 محاسبة خاطئة من خلال إظهارها في تقرير النهائي الموجه لمستخدمي تلك التقارير المالية وتحديد بصدق وعدالة المركز المالي للمؤسسة لمساعدتهم على اتخاذ قرارات المناسبة. ففي هذه الدراسة نلاحظ أن الباحثة قد ركزت مجموعة نقاط وهي تشبه بكثير العناصر التي نتطرق إليها في الدراسة الحالية، والمتمثلة في التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية والتي تعتبر كأحد دعائم الحوكمة وأن هناك تكامل بين المدقق الداخلي والخارجي، كما أنه تم الإستعانة بعدد كبير من المراجع بكل أنواعها ونلاحظ أنها لم تتلقى أي صعوبات في جمع البيانات من مؤسسة سونلغاز، كما توصلت هذه الدراسة أن المؤسسة لم تطبق النظام المحاسبي الإداري في المؤسسة محل الدراسة. المالي إلا في السنوات الأخيرة، وأن هناك فساد مالي .

2-(الطيب الوافي، 2012) بعنوان " دور أهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع إسمنت الشرق الجزائري"، لمعالجة الإشكالية المطروحة حول، ما الدور الذي تلعبه نظام المعلومات في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية عموما ومجمع إسمنت الشرق الجزائري تحديدا وأهميتها في تحقيق تطلعاتها ؟ كما هدفت الدراسة إلى تحديد أهم مصادر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار والطرق المستخدمة لجمعها في مجموعة شركات مجمع إسمنت الشرق الجزائري وكذا آليات تفعيلها،

تحديد أهم العقبات التي تواجه متخذي القرارات لمجموعة شركات و اقتراح حلول لتجاوز هذه العقبات. وقد اعتمد الباحث أسلوب الاستبيان لتجميع البيانات ثم العمل على تحليلها باستخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية. كما توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية، تمثلت أهم مصادر جمع المعلومات على مستوى المجمع في خمسة مصادر مختلفة درجة استخدامها من مستخدم لآخر، وتمثلت في اعتماد متخذي القرارات على أنفسهم في تجميع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار، استخدام تقنيات المعلوماتية الحديثة لتجميع المعلومات، العمل على تكليف أحد المرؤوسين ممن تتوفر فيهم الكفاءة في تجميع المعلومات، الإعتماد على نتائج الدراسات للحصول على المعلومات ومن أهم الصعوبات التي تواجه متخذي القرارات في الحصول على المعلومات، عدم توفر المعلومات المناسبة في الوقت المناسب، انخفاض مهارة المتخصصين وعدم الكفاءة الآليات المستخدمة في تحويل البيانات إلى معلومات، قلة الإمكانيات المادية والبشرية. نلاحظ أن هذه الدراسة تشبه دراستنا إلا من ناحية القرارات المتخذة لأن الباحث تحدث على طرق اتخاذ القرارات وذلك من خلال نظام المعلومات الحاسوبية المتطورة، كما لم تواجهه أية صعوبات في مجمع الإسمنت، ولم يتحدث الباحث في هذه الدراسة على التدقيق الداخلي. الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرار.

3 - (وجدان علي أحمد، 2010) بعنوان " دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة" لمعالجة الإشكالية، ما مدى مساهمة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ؟ كما هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال إبراز مفهومها وأدواتها وموقف المدقق منها وكذا تقديم معلومة عن مدى مساهمة الرقابة الداخلية والخارجية في تحسين أداء المؤسسة. النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، بأن الرقابة الداخلية تعمل على تحسين أداء المؤسسة من خلال تقييم الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المخطط و استخراج الفرق ومعرفة أسباب الانحراف عن ما تم التخطيط له و اقتراح حلول الأزمة وتقديمها للإدارة العليا، وكذا تطور التدقيق الخارجي لتشمل فقط الجوانب المالية وكذا حيادية المدقق الخارجي وخبرته. نلاحظ أن هذه الدراسة تشبه دراستنا من ناحية أن التدقيق الداخلي أداة رقابية، وأنها تحافظ على أصول المؤسسة كما أن هناك أوجه الاختلاف ألن الباحث قد عالج أيضا دور المدقق الخارجي في فحص المعلومات المالية، حيث استعان بعدد كبير من المراجع بأنواعها المتعددة، لم تواجه الباحث أية صعوبات من الناحية النظرية بعكس الناحية دراسة حالة ألنه لم يجر أية دراسة ميدانية أو استبيان اكنفى الباحث إلا بالجانب النظري فقط.

المطلب الثاني: علاقة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

مما سبق نرى أن الدراسات السابقة التي تم عرضها اعتمدت بشكل كبير على وظيفة التدقيق الداخلي والكيفية التي تتم بها عملية التدقيق خاصة بالنسبة للوظائف المهمة (وظيفة المحاسبة، وظيفة المالية) ومدى اتباع معايير الدولية للتدقيق والنظام المحاسبي المالي من أجل الرفع من كفاءة وقدرة المؤسسات الإقتصادية وأشار البعض إلى الرقابة الداخلية باعتبار أن التدقيق الداخلي ما هو إلا أداة من أدوات الرقابة الداخلية. كما

اعتمدت معظم هذه الدراسات على دراسة حالة مؤسسة، إلا دراسة واحدة اعتمدت على دراسة حالة واستخدمت أسلوب الاستبيان معاً في المؤسسة. لكن هذه الدراسات لم تعالج دور التدقيق الداخلي في عملية صنع القرارات الفعالة وذلك من خلال تدقيق كل الوظائف المتواجدة في المؤسسة الاقتصادية من أجل معرفة نقاط قوة وضعف كل وظيفة ودرجة الخطر الذي تشكله على المؤسسة وأهدافها، وذلك من خلال الاستفادة من تقارير المدقق الداخلي في صنع القرارات وخاصة بالنسبة لمتخذ القرار.

الفصل التّطبيقي

المبحث الأول: تقديم المؤسسة (ملبنة عريب)

تقديم عام لمؤسسة - عريب -¹

تعد وحدة إنتاج الحليب ومشتقاته (uplos) بمنطقة عريب من أهم الوحدات الاقتصادية في البلاد، من خلال دورها في تلبية رغبات المستهلكين عن طريق منتجاتها، كما أنها تضم عددا كبيرا من العمال سعيًا منها لتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها. ومن خلال هذا المبحث سنحاول إعطاء نظرة شاملة حول ملبنة عريب التي أجرينا فيها التريص، وذلك بتقديم المنشأة والتطور التاريخي للملبنة المختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته وعرض هيكلها التنظيمي بالإضافة إلى تبيان أهداف العامة من نشاط المؤسسة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للملبنة

يظهر التطور التاريخي لمؤسسة عريب من خلال نشأتها و تعريف بالمؤسسة.

• **نشأة المؤسسة:** اتسع نطاق استهلاك المواد الحليبية بالجزائر بعد الإستقلال، حيث كان يتم توزيع حليب البقر في قارورات زجاجية من طرف وحدة بئر خادم بالجزائر العاصمة التي تركها الاستعمار الفرنسي (olaital)، إلا أن تلك الفترة تميزت بالضعف في تلبية احتياجات البلاد من هذه المادة بالرغم من الصفقات التجارية التي كان يعقدها الديوان الوطني (onco)، مع دول السوق الأوروبية المشتركة (cee) من أجل تموين الجزائر بالحليب معلبا كان أو مسحوقا.

لم تتمكن عملية استيراد الحليب من تلبية الطلب المتزايد على الحليب من طرف السكان، ولهذا جاء المرسوم الرئاسي رقم 93-69- المؤرخ في 23 نوفمبر 1969 الذي يقضي بإنشاء الديوان الوطني للحليب ومشتقاته (olaital) باعتبارها مؤسسة اقتصادية تابعة للقطاع العام تحت وصاية وزارة الفلاحة، ففي بداية الأمر كانت تغطية الإحتياجات من مادة الحليب لا تتجاوز 45% بمعنى أن أعلى نسبة تلبية الإحتياجات من هذه المادة كانت مستوردة، فعمدت الدولة إلى وضع مناعة حليبية من سنة 1970 إلى غاية 1980، حيث أدى ذلك إلى تطور الجهاز الصناعي وتوسعه السريع في الفترة الإفتتاحية أي خلال الثمانينات ومن هذا المنطق تم بناء وحدات إنتاجية من طرف (olaital) سعيًا منها للتخلص من العجز الوطني في إنتاج الحليب، حيث كان الهدف آنذاك هو توزيع الحليب للجميع. لم تتمكن مؤسسة (olaital) من تلبية رغبات المستهلكين على المستوى الوطني بالنظر إلى مختلف الصعوبات التي كانت تواجهها الجزائر آنذاك، فكان التفكير في إعادة الهيكلة للمؤسسات ليتم على إثر ذلك إنشاء ثلاث دواوين جهوية موزعة على ثلاث مناطق هي:

- ❖ الديوان الجهوي للحليب ومشتقاته بالوسط (orlac)، ومقره بالجزائر العاصمة؛
- ❖ الديوان الجهوي للحليب ومشتقاته بالشرق (orlelait)، ومقره بعنابة؛
- ❖ الديوان الجهوي للحليب ومشتقاته بالغرب (orlait)، ومقره بوهران.

بالنسبة للديوان الجهوي للوسط (orlac) فقد تم إنشاؤه بموجب المرسوم الرئاسي المؤرخ في 19 ديسمبر 1981.

المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة وأهدافها¹

أولاً: التعريف

كان يمثل الديوان الجهوي للحليب ومشتقاته بالوسط بعد تأسيسه سنة 1981 ثلاث وحدات هي: وحدة بئر خادم، وحدة بودواو، ووحدة بخدة.

تم في سنة 1987 إنشاء وحدة عريب بولاية عين الدفلى، حيث تم إنجاز المصنع وبدأ نشاطه خلال ماي 1989 بعدما تم تأسيسه من طرف المجموعة القانونية الإيطالية inter goop وتم إبرام الصفقة في 24 ديسمبر 1985، وقدرت رخصة البرنامج ب 155000000 دج، وتم اختيار هذه المنطقة لإنشاء هذه الملينة نظرا لكونها تتميز بمساحة واسعة، وتربع الملينة على 11 هكتار هذا من جهة، بالإضافة إلى أن المنطقة تشتهر بتربية الأبقار الحلوب من جهة أخرى كما أن بلدية عريب تقع على الخط الوطني رقم 04، وتبعد عن مقر الولاية ب 11 كلم، وقد تحصلت الوحدة على استقلالها بتاريخ 21-12-1991 ابتداء من تاريخ 1997 أصبحت orlac تسمى بالمجمع الصناعي للحليب giplait، وقد اختارت الوحدة لذاتها اسم ملبنة عريب وهي الآن شركة بالأسهم SPA رأسمالها يقدر ب 275670000 دج كما بلغ عدد عمالها 264 عامل وتتمتع باستقلالية التسيير.

ثانياً: الأهداف

بعد تنفيذ الإصلاحات الاقتصادية الجديدة حولت هذه الوحدة من موزع خاص إلى موزع مستقل بمعنى أنها تستطيع توزيع أي منتج تراه يناسب نشاطها التوزيعي كما هي حرة في التخلي أو إضافة أي منتج فالمؤسسة تسعى من خلال نشاطها التوزيعي الجديد إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ❖ إعادة برنامج التموين على ضوء احتياجات الزبائن؛
- ❖ إنشاء مخزون أمان وتدعيم السوق الوطنية بالمواد التي توزعها؛
- ❖ توسيع تشكيلة المنتجات الموزعة وبالتالي التعامل مع موردين وزبائن جدد؛
- ❖ السهر على مراقبة الجودة وتركيب منتجاتها بالفحص المخبري للحفاظ على سلامة الزبائن؛
- ❖ العمل على إنشاء هيئات جديدة لتعزيز وتوسيع شبكة التوزيع والاتصال، ووحدة عريب للحليب ومشتقاته كباقي المؤسسات الأخرى دخلت في مرحلة اقتصاد السوق حيث أصبحت مؤسسة بالأسهم بالعقد الموثق بتاريخ 21 سبتمبر 1997 والمسماة حالياً بملبنة عريب.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة عريب

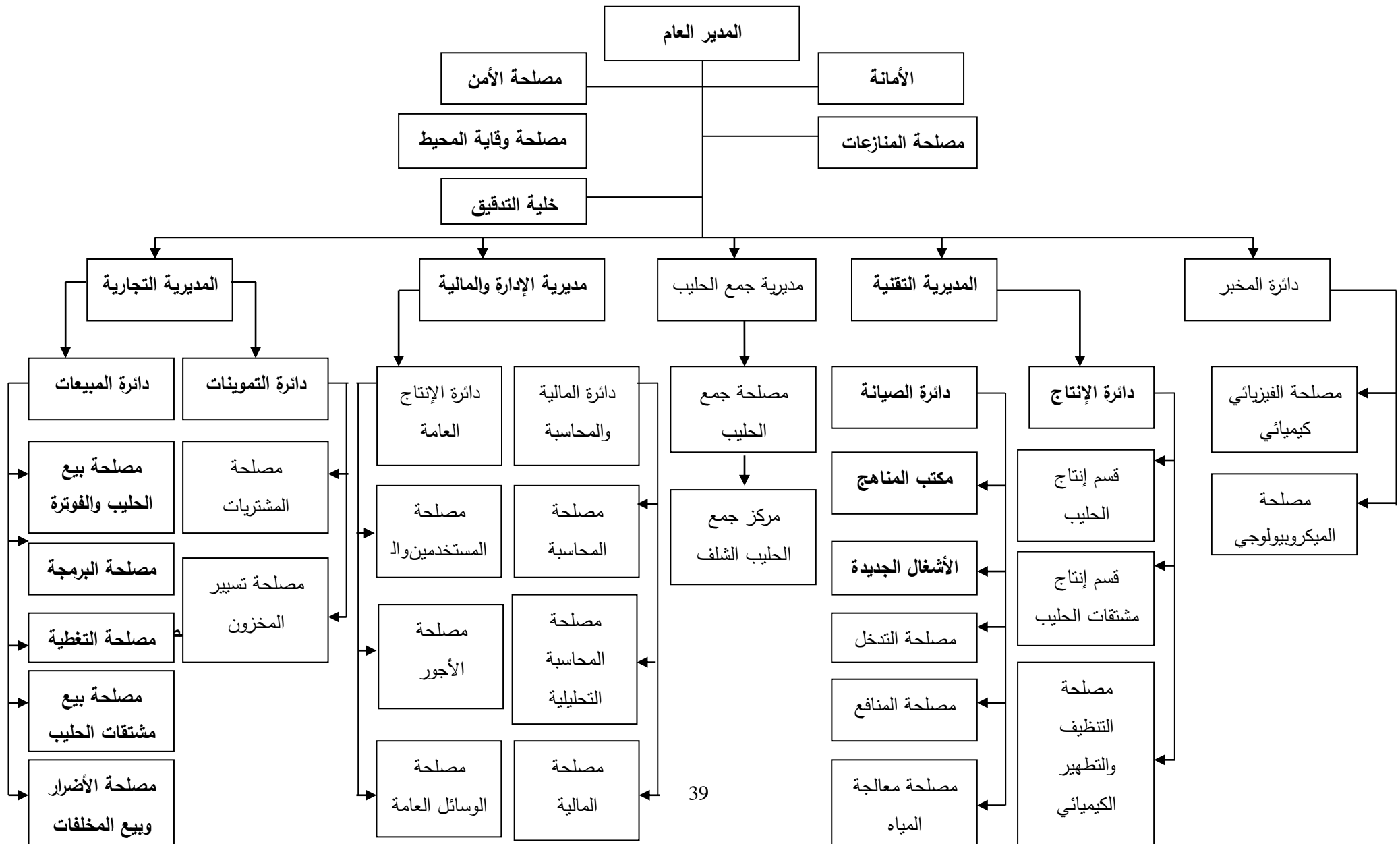
يتعلق الهيكل التنظيمي بالجانب الوظيفي المعتمد من قبل المؤسسة وتصميم هذا الهيكل مرتبط

بتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، كما يحدد العلاقة بين مختلف المديرية الفرعية للمؤسسة

ومراكز اتخاذ القرار ومراكز تنفيذها.

والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمبنة عريب



بعدما تعرفنا على الهيكل التنظيمي للوحدة سوف نقوم بتقديم أهم الوظائف الأساسية لهياكل الوحدة:

1- مدير الوحدة (D.U): يقوم مدير الوحدة بالمهام التالية:

- ❖ التكفل بتنفيذ التوجيهات والسياسة التنموية للوحدة (إنتاج، توزيع، تموين، وقاية وأمن...الخ)؛
- ❖ إدارة الوحدة وله مسؤولية مباشرة على كل مجريات النشاط اليومي للوحدة على مستوى كل المديرية الفرعية؛
- ❖ مسؤولية مدنية على كل نشاطات الوحدة، وأخطاء التسيير ومسؤولية جنائية (فيما يتعلق بالأخطاء الجزائية)، والمسؤول على الوحدة وظروف العمل؛
- ❖ الإطلاع على الحالة المالية والمحاسبية للوحدة، ومختلف المعلومات الضرورية بالتسيير من أجل اتخاذ القرار وعلى المؤشرات الاقتصادية والمالية؛
- ❖ الإشراف على الهيئات والمصالح والأقسام في الوحدة من أجل المتابعة المستمرة لنشاط الوحدة وظروف العمل؛
- ❖ إبرام الصفقات مع الموردين والزبائن تحت شكل عقود مناولة أو عقود تجارية؛
- ❖ تنفيذ تعليمات أو وصف مسلكي (Notes) الصادرة عن المديرية العامة (Siège)؛
- ❖ إعلام المديرية العامة لتطويع نشاط الوحدة والصفقات المحتملة وكذلك عند حدوث طارئ ما؛
- ❖ إمضاء كل المستندات، الوثائق والتقارير بغية إرسالها إلى المديرية العامة أو المتعاملين.

2- المديرية العامة (Secrétariat): تقوم بالمهام التالية:

- ❖ الإشراف على تسيير مدير الوحدة؛
- ❖ إرسال تعليمات وأوامر مدير الوحدة إلى مختلف المديرية الفرعية للوحدة؛
- ❖ استقبال الضيوف (المتعاملين أو الخواص) وتوجيههم، من أجل التنسيق وضبط مواعيد مدير الوحدة؛
- ❖ الالتزام بالمحافظة على أسرار الوحدة المهنية وعدم إفشائها.

3- مصلحة المنازعات والشؤون القانونية (S/ Juridique et contentieux): تقوم هذه المصلحة

بالمهام التالية:

- ❖ التكفل بالتنسيق مع مفوض من قبل الوحدة ليتكفل بهذه الملفات أمام المحاكم وذلك بمتابعتها والرد عنها، فالمحامي يمثل الوحدة كطرف في النزاع وبالتالي يعتمد في مهامه على المعلومات والوثائق المقدمة إليه من طرف مصلحة المنازعات والشؤون القانونية؛
- ❖ القيام بتبليغ الأحكام الصادرة للطرف الآخر في النزاعات وذلك للامتثال للحكم الصادر عن المحاكم؛
- ❖ إعلام مدير الوحدة بحديثات ووثيرة ومستجدات مسيرة الملفات بالمحاكم من أجل أن يتسنى للمدير أخذ القرار المناسب وإعلام المحامي عند الضرورة.

4- مصلحة الوقاية والأمن (S/ Sécurité): تقوم بالمهام التالية:

- ❖ تطبيق القوانين الخاصة بالنظافة والأمن ومتابعتها؛
- ❖ التحقيق في القضايا التي تمس أمن المستخدمين والتجهيزات؛
- ❖ لها علاقة مباشرة بالمنظمات الخارجية المختصة كمفتشيه العمل؛
- ❖ تنسيق ومراقبة النشاطات الخاصة بالنظافة والأمن؛
- ❖ تحرير المخطط السنوي للوقاية والتدخل، ومخطط الديوان الجهوي المتعلق بالمصلحة؛
- ❖ القيام بوضع تعليمات وتوصيات مديرية الوحدة؛
- ❖ جلب الانتباه إلى الأخطار المهنية؛
- ❖ تسيير، تنسيق وتنظيم فرق الأمن.

5- المديرية الفرعية للمراقبة الداخلية (dci): ومن بين المهام هذه المديرية الفرعية مايلي:

- ❖ تنشيط وتنسيق أعمال المراقبين بالتسيير والاستعمال الأمثل لأدوات الإعلام الآلي؛
- ❖ المراقبة اليومية لحالات الإنتاج والمبيعات والسهر على احترام الأسعار المختلفة المطبقة؛
- ❖ المراقبة اليومية لاستهلاك المواد الأولية والمركبات و مواد التعبئة؛
- ❖ تقييم النتائج واقتراح إجراءات تصحيحية؛
- ❖ فحص تواجد إيصالات التحويل اليومي للمنتجات المصنعة لمصلحة التوزيع؛
- ❖ المراقبة اليومية لوضعية المخزون ومراقبة الشحن في الموانئ ومحطات الطائرات؛
- ❖ متابعة هيكل أسعار التكلفة وتحليل وضعية خزينة الوحدة؛
- ❖ مراقبة وضعية الزبائن وديون الوحدة وتحليل جدول حسابات النتائج؛
- ❖ مراقبة وضعية تسيير نقاط البيع والفروع Antennes ومراقبة تسيير مواد التعبئة المتحركة؛
- ❖ مراقبة الأصول واستهلاك قطع الغيار للحظيرة المتحركة؛
- ❖ مراقبة تسيير الخدمات الاجتماعية، واحترام إجراءات التسيير؛
- ❖ مراقبة الجرد وفحص حسن مسك سجلات التنظيمات؛
- ❖ مراقبة درجة فعالية برامج التحقيقات لهياكل الوحدة ومراقبة منح المردودية الإجمالية؛
- ❖ المشاركة في كل الأعمال التحليلية أو الملخصات المتعلقة بإنجاز جدول المراقبة للوحدة.

6- المديرية الفرعية للإدارة والوسائل العامة (S /D/A .M.G): وتقوم بالمهام التالية:

- ❖ تسيير وتنسيق ومراقبة نشاطات المصالح والهياكل الموضوعة تحت سلطتها وخاصة تسيير الموارد البشرية والأجور والخدمات الاجتماعية؛
- ❖ السهر على تطبيق وضع الإجراءات والنصوص التنظيمية، وبصفة خاصة إجراءات الاتفاقية الجماعية والنظام الداخلي للوحدة؛
- ❖ السهر على احترام حسن السلوك العام والإجراءات الخاصة به؛

- ❖ المصادقة ومراقبة كل الأعمال الإدارية المتعلقة بتسيير الموارد البشرية؛
- ❖ المساهمة في الوقاية أو تصفية الصراعات الجماعية أو الفردية؛
- ❖ التكفل بالعلاقات ما بين الوحدة والمنظمات العمومية في إطار قوانين العمل.

المبحث الثاني : تحليل بيانات الدراسة

المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في دراسة الدراسة

بعد دراستنا للجانب النظري، قمنا بالاعتماد على أدوات لجمع المعلومات والبيانات من أفراد العينة المدروسة والتي تخدم الدراسة، حيث تمثلت في:

المقابلة: نظرا للأهمية البالغة الأداة الدراسة، ومن أجل التمكن من التوسع في مجال التدقيق الداخلي وفهمه أكثر، قمنا بإعداد مقابلة شخصية مع المدققين الداخليين للمؤسسة محل الدراسة، والتي طرحنا من خلالها مجموعة من الأسئلة بشكل مفتوح لنتحصل على إجابات دقيقة ومعلومات مباشرة، وبالتالي الوصول إلى نتائج صحيحة يمكننا في النهاية من الحكم على وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة ومدى مساهمتها في عملية اتخاذ القرار.

المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات المقابلة

بعد قيام الباحث بطرح أسئلة المقابلة على المدققين الداخليين للمؤسسة والجمع مختلف المعلومات المراد الوصول إليها، سنستعرض كل سؤال وفق الجواب المقدم من المستجوب واستنتاج بعض النقاط المتعلقة بكل سؤال كما يلي:

➤ هل يتم إبلاغ الجهات محل التدقيق من قبل قسم التدقيق الداخلي أو الإدارة قبل البدء بالمهمة؟

نعم، تقوم الإدارة بإرسال نسخة من وثيقة الأمر بالمهمة إلى الجهة الخاضعة للتدقيق قبل البدء بعملية التدقيق بفترة وجيزة تعلمهم فيها أهداف المهمة، تاريخ بدايتها وحمايتها.

من الملاحظ أن المؤسسة تترك مجال للجهة الخاضعة للتدقيق لتحضير الوثائق والمستندات المتعلقة بالمهمة وهذا يتوافق مع الخطوات المشكلة لمنهجية التدقيق.

➤ هل تتوفر مصلحتكم على الامكانيات المادية والمالية اللازمة لتنفيذ المهمة؟

نعم، تعمل ملبنة عريب على توفير الامكانيات اللازمة التي تمكن المدقق الداخلي لديها من القيام بمهمته على أكمل وجه وفي الوقت المناسب سواء كانت لوازم مادية (مكتب للتدقيق، كمبيوتر، آلة لطباعة...) أو مالية وسائل للنقل، مكان للإقامة...

تحرص المؤسسة محل التدقيق قدر الامكان على التسهيل من مهمة التدقيق بسهرها على توفير مختلف الامكانيات اللازمة للتنفيذ الجيد لمهام التدقيق.

➤ هل يقوم قسم التدقيق الداخلي (فريق التدقيق الداخلي) بتدقيق جميع الأقسام والمصالح؟

نعم، يتم تدقيق جميع أقسام ومصالح المؤسسة.

من الملاحظ أن الإدارة تقوم بالرقابة على جميع الوظائف التأكد من التنفيذ الفعلي للسياسات والإجراءات المخطط لها والكشف عن الانحرافات والتلاعبات، مما يساعدها في التحكم أكثر بالمؤسسة. ومنه نستنتج أن التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية تسعى لترشيد الأطر العليا بالمؤسسة.

➤ هل يقوم قسم التدقيق الداخلي بوضع خطة سنوية تذكر فيها الجوانب التي يجب تدقيقها؟

نعم، يتم وضع برنامج تدقيق شامل في كل بداية سنة بالتنسيق مع مدير التدقيق لتحديد الأنشطة المراد تدقيقها والأطر الزمانية والمكانية لكل مهمة.

من الملاحظ أن عمل المدقق الداخلي مبرمج ومنظم طوال السنة، هذا من شأنه أن يوضح مهام التدقيق ويمكن الإدارة من الحصول على صورة كاملة بما تم تنفيذه من الخطط والسياسات والإجراءات في مختلف الوظائف بالمؤسسة. وعلى هذا الأساس نستنتج أن حصول المؤسسة على قدر ممكن من الرقابة متوقف على مدى نجاح برنامج التدقيق الموضوع.

➤ كيف يمارس المدقق الداخلي مهامه داخل المؤسسة؟

تتم مهمة التدقيق الداخلي بالمؤسسة على عدة مراحل:

1. الأمر بالمهمة: تعطي الإدارة أمراً إلى مصلحة التدقيق الداخلي بموجب وثيقة الأمر بالمهمة لبداية الشروع في تنفيذ مهمة التدقيق سواء كانت مبرمجة في خطة التدقيق أو حسب الطلب، نضرة لأنه لا يجوز للمدقق الداخلي القيام بمهمة التدقيق دون تعليمات صادرة عن الإدارة. تحتوي هذه الوثيقة على معلومات أساسية حتى يتسنى للمدققين الداخليين تأدية وظائفهم، وهي تضم: - بيانات مسؤول الجهة التي أعطت الأمر؛ - أسماء الأشخاص الذين وجهت لهم الأمر بالمهمة؛ - الغرض من مهمة التدقيق؛ - مدة التدقيق: قصيرة (أسبوع)، متوسطة (من 15 يوم إلى شهر)، طويلة (من شهر إلى 4 أشهر فما فوق).

2. عقد اجتماع الافتتاحي: قبل الانطلاق في مهمة التدقيق يتم عقد اجتماع بين المدقق والجهة محلات التدقيق من أجل الإعلان الرسمي عن بدء المهمة، وشرح الأهداف المنتظرة منها وكيفية اجرائها، وينجم عن هذا الاجتماع إعداد محضر ضبط يضم جميع النقاط المتطرق إليها في الاجتماع.

3. دراسة العمليات والتعرف على أهدافها: بعد الانتهاء من الاجتماع يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات الضرورية للتعرف على عملياته وكيفية سيرها من أجل أن يتسنى له فهم النشاط الذي هو بصدد دراسته، ويلجأ المدقق هنا إلى تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية للتعرف على أنواع الرقابة في الجهة محل التدقيق والتي على أساسها يقيم سير النظام الخاص بها.

4. التعرف على المخاطر وتحليلها: في هذه المرحلة يقوم المدقق بإعداد وثيقة تحتوي على كافة المخاطر التي توصل إليها وتسمى بـ "مصفوفة الخطر"، ثم يعمل على تحليلها من خلال دراسة احتمال حدوث الخطر والآثار المترتبة عليها، ثم يعرض هذه الوثيقة على الجهة محل التدقيق من أجل المصادقة عليها، أما في حالة الاعتراض على ما توصل إليه من نتائج ومرات على المدقق إعادة تقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من المخاطر مراعيًا في ذلك الملاحظات المقدمة

5. تحديد أهداف التدقيق: هنا يعمل المدقق الداخلي على تحديد نطاق عمله الميداني والأهداف المنتظرة من هذه المرحلة.

6. صياغة برنامج التدقيق وتحديد الموارد اللازمة لتنفيذه: يقوم المدقق الداخلي بوضع خطة عمل تتضمن موضوعات الفحص والمراحل والخطوات التي سيتم اتباعها في مرحلة العمل الميداني والتي ستسمح له بتحقيق أهداف التدقيق، ثم يحدد الموارد المادية والبشرية التي ستساعده في تنفيذ مهمته، وكيفية الاستفادة منها، ليتم في الأخير الموافقة على برنامجه | التدقيق المسطر.

7. عقد اجتماع الشروع في تنفيذ المهمة: يعقد هذا الاجتماع الذي يحضره كل من المدقق الداخلي والجهة الخاضعة للتدقيق من أجل التوثيق الرسمي لمرحلة الانطلاق في المرحلة الميدانية والتذكير بأهداف المهمة، حيث يختتم بإعداد محضر ضبط تحرر فيه كل النقاط التي تم تناولها خلال هذا الاجتماع.

8. النزول إلى الميدان: وهنا يشرع المدقق بالتدقيق الفعلي للنشاط وذلك بإجراء تقييم لكيفية سير العملية ليتمكن من معرفة مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف النشاط والقدرة على الوقاية من حدوث المخاطر، وذلك باستخدام كل الوسائل المتاحة ثم جمع هذه الوسائل (وثائق، مستندات...) والتي تثبت النتائج المتوصل إليها ليتم الموافقة عليها من الجهة الخاضعة للتدقيق لتفادي دخول الصراعات والنزاعات. 9. عقد الاجتماع الختامي: عند الانتهاء من العمل الميداني وحصر الملاحظات، يقوم المدقق الداخلي بعقد اجتماع نهائي يعرض فيه "محضر الضبط" المعد من طرفه والذي يتضمن نتائج التدقيق المتوصل إليها، مع القيام بتذكير سريع النقاط القوة والضعف الملاحظة في الجهة محل التدقيق وذكر مختصر للحلول المقترحة ومناقشة كل هذا مع الإدارة قبل التوقيع على المحضر، وتحديد تاريخ التسليم تقرير المهمة.

10. اعداد التقرير النهائي: بعدما يتحصل المدقق الداخلي على الموافقة الرسمية على نتائج التدقيق وعلى الحلول المقترحة، يقوم بتحرير تقرير التدقيق ليتم المصادقة عليه من طرف المدير.

11. متابعة تنفيذ التوصيات: عند الانتهاء من اعداد التقرير النهائي وفي حالة وجود أخطاء جوهرية يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من التطبيق الفعلي للتوصيات والحلول المقترحة من طرفه والمتابعة في حالة تنفيذه يعتمد المدقق الداخلي بالمؤسسة على معايير التدقيق الداخلي كمرجعية لتقييم وظائفه فيما يتعلق بمنهجية أداءه لمهامه، وهذا مؤشر جيد يمكن أن يسهم بدرجة كبيرة في التحكم بالمؤسسة وتحسين أداءها، وفي نفس الوقت لاحظنا أن المدقق لا يقوم بمتابعة تنفيذ الحلول والمقترحات إلا في حالة وجود أخطاء كثيرة وجوهرية وهذا يدل على أن هناك ضعف في عملية متابعة التوصيات والذي يمكن أن يؤثر في عملية التحكم في المخاطر ونظم الرقابة الداخلية المتعلقة بها.

➤ ماهي الأدوات والتقنيات التي يستخدمها ويعتمد عليها المدقق الداخلي في تنفيذ مهام التدقيق؟

يعتمد المدقق الداخلي في أدائه لمهمته على مجموعة من الأدوات والتقنيات المتمثلة في المقابلة، الملاحظة المادية، ملاحظة ملفات الكمبيوتر، الأدوات الوصفية، مسار التدقيق، خرائط التدفق، الهيكل التنظيمي، أدوات الإعلام الآلي (أنترنت، برمجيات)، تعليمات التسيير، الجرائد الرسمية، المنشورات وتعليمات التسيير.

يعتمد التدقيق الداخلي على جمع مقوماته من خلال الأدوات التي يقوم باستخدامها، ومن الملاحظ أن المدقق الداخلي وعند أداءه لمهامه بالمؤسسة يقوم باستخدام معظم الأدوات والتقنيات المعتمدة في التدقيق، ومنه نستنتج أنه

وبالرغم من عدم استخدام المدقق الداخلي لجميع الأدوات والتقنيات إلا أن استخدام معظمها يساعده في تدعيم عمله والكشف عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة وتحليل المشكل المطروح، وهذا مؤشر جيد للمؤسسة.

➤ ماهي العوائق التي تعترض المدقق الداخلي أثناء قيامه بالتدقيق الداخلي؟

تواجه المدققين الداخليين داخل المؤسسة مجموعة من العوائق خلال محاولتهم لتأدية مهامهم، نذكر منها:

- التفكير السائد بين الموظفين وتخوفهم من أعمال التدقيق الداخلي لاعتقادهم بأن المدقق يقوم بعملية تفتيشية تنتج عنها معاقبة الجهات المتسببة في الخطأ، مما يتسبب في محاولة إخفاء الجهات المعنية بالتدقيق للمعلومات الوثائق اللازمة الأداء المهمة؛
- الاستقلالية المحدودة للمدققين الداخليين وعدم تمكنهم من الطعن في القرارات المتخذة من قبل الإدارة؛
- عدم وجود رئيس لمصلحة التدقيق الداخلي.

تتعرض المؤسسة لمجموعة من العوائق التي تحول دون التنفيذ الجيد لمهمة التدقيق وأولها عدم وجود رئيس المصلحة التدقيق يقوم بإلهام المدققين وتحفيزهم لإنجاز العمل بشكل أفضل مما يؤثر على أداء المدققين ويزيد من مسؤولياتهم، إضافة إلى العوائق الأخرى التي تعرقل عمل المدققين، ومنه نستنتج أن أداء عمل المدققين يعتمد بدرجة كبيرة على سهولة القيام بالمهمة وقلة العوائق التي يتعرض لها.

➤ هل تراجع مدى موثوقية وسلامة البيانات والمعلومات المتداولة داخل المؤسسة؟

نعم، يتأكد المدقق الداخلي من أن المعلومات المتداولة صحيحة ويمكن الاعتماد عليها قيام المدقق بمراجعة مدى سلامة وثقة البيانات والمعلومات المتداولة داخل المؤسسة يساعد في التحكم في المؤسسة من خلال استخدام الإدارة المعلومات تحتوي على نتائج واقعية وليست مجرد احتمالات في اتخاذ قرار معين، وبالتالي التدقيق الداخلي بالمؤسسة يعد بمثابة أداة من أدوات حوكمة المؤسسات.

يعتمد التدقيق الداخلي على جمع مقوماته من خلال الأدوات التي يقوم باستخدامها، ومن الملاحظ أن المدقق الداخلي وعند أداءه لمهامه بالمؤسسة يقوم باستخدام معظم الأدوات والتقنيات المعتمدة في التدقيق، ومنه نستنتج أنه وبالرغم من عدم استخدام المدقق الداخلي لجميع الأدوات والتقنيات إلا أن استخدام معظمها يساعده في تدعيم عمله والكشف عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة وتحليل المشكل المطروح، وهذا مؤشر جيد للمؤسسة.

➤ كيف يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير التدقيق الداخلي؟

يعد تقرير التدقيق الداخلي النهائي عبر عدة مراحل؟

- غلاف التقرير: ويشمل عنوان المهمة للتفريق بينه وبين التقارير الأخرى، تاريخ بدايتها ومايتها ومقر التدقيق؛
- الفهرس: يتضمن عناوين تصف محتويات التقرير بالتفصيل؛
- المقدمة: هي مقدمة قصيرة تشمل معلومات حول أهداف المهمة والمكان محل التدقيق مع تذكير بتاريخ بداية وقاية مهمة التدقيق، ثم نجد أسفل المقدمة أسماء فريق التدقيق الداخلي وأسماء أشخاص جهة التدقيق؛

- الهدف من المهمة: يقوم المدقق بكتابة فقرة يذكر فيها مختلف الأهداف المترتبة من إجراءه لمهمة التدقيق ؛
 - المراجع: يذكر المدقق المراجع التي اعتمد عليها خلال مهمته سواء كانت جداول، مخططات، استثمارات ونصوص رسمية أو غيرها؛
 - الملخص التنفيذي لمهمة التدقيق: يقوم المدقق بإعداد ملخص حول النقاط الأساسية ومحمل النتائج المتوصل إليها؛
 - التقرير المفصل: يضم مختلف النقاط المتوصل إليها خلال مهمة التدقيق بالتفصيل.
 - الاقتراحات والتوصيات: يقوم المدقق بإعداد فقرة مستقلة للتوصيات بناء على المهمة التي قام بها، حيث يشير فيها إلى الملاحظات التي أدت إلى تقديم هذه التوصيات، ويقدم الإجراءات التصحيحية والمقترحات اللازمة لسد الثغرات ؛
 - الملاحق: وهي آخر جزء في التقرير حيث يوضع فيه جميع المراجع المعتمد عليها في مهمة التدقيق الداخلي والتي تم ذكرها مسبقاً لتفادي إثقال النص.
- من خلال المراحل سابقة الذكر لاحظنا أن المدقق الداخلي للمؤسسة محلات الدراسة، يقوم بإعداد تقريره على أساس الخطوات المنصوص عليها في المعايير الدولية، وبالتالي فالمدقق الداخلي للمؤسسة يتبع المعايير المهنية المنصوص عليها دولياً.

➤ هل يتم إعداد تقارير دورية متعلقة بإدارة المخاطر على مستوى المؤسسة؟

لا يتم إعداد تقرير عن إدارة المخاطر بالمؤسسة، وذلك لكونه من اختصاص رئيس التدقيق بالمديرية بالعاصمة. إن عدم إعداد تقارير حول إدارة المخاطر يؤدي إلى الزيادة من نسبة الخطر بالمؤسسة، وهذا ما يؤكد أنه ليس هناك إدارة محكمة للمخاطر بالمؤسسة والذي من شأنه أن يؤثر على صحة ومصداقية القرارات المتخذة.

➤ هل يقدم المدقق الداخلي توصيات تخص الرؤية الاستراتيجية بالمقاطعة من أجل تطويرها؟

يقدم المدقق الداخلي توصيات فيما يخص المجالات التي أمر بتدقيقها فقط. المدقق الداخلي ليست له الصلاحية في التدخل في الأمور التسييرية للمؤسسة، أما اقتراحاته فتقتصر على الأشياء التي طلب منه تدقيقها فقط.

➤ ماهي الجهات التي يقدم لها المدقق الداخلي تقريره حول المهام والمصالح التي قام بتدقيقها؟

يقدم المدقق الداخلي تقرير التدقيق إلى الجهة التي كلفته بالمهمة سواء مدير المقاطعة أو مدير التدقيق بفرع الحليب.

من الملاحظ أن تقرير التدقيق الداخلي يتمتع بالسرية ولا يحق لأي فرد بالمؤسسة الاطلاع عليه من غير المدقق الداخلي والجهة الطالبة للتدقيق.

➤ كيف تتعامل الإدارة ومجلس الإدارة بالمؤسسة مع التقارير المقدمة من طرفكم؟

تقوم الإدارة بدراسة التقرير ومحاولة تطبيق أهم الاقتراحات المقدمة فيه والاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.

الإدارة بالأمر بالقيام بمهمة التدقيق الداخلي للتأكد من صحة البيانات والمعلومات المتداولة داخل المؤسسة والمستخدم لاتخاذ الاجراءات الخاصة بسير المؤسسة، وبالتالي فإن تقرير التدقيق الداخلي يساعد في تعزيز الثقة في المعلومات المتوفرة بالمؤسسة والمفيدة في عملية اتخاذ القرارات.

➤ هل يتم أخذ اقتراحاتكم بعين الاعتبار؟

نعم يتم أخذ توصيات واقتراحات المدقق الداخلي بعين الاعتبار في أعمال المؤسسة.

تعتمد الإدارة على الحلول والمقترحات المقدمة في تقرير التدقيق في أعمالها، الأمر الذي يزيد من فعالية الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة.

-في حالة الإجابة بنعم قدم لنا مثال ملموس عن حوادث تم تعديلها أو إصلاحها بناء على تقاريركم لكي تكون مثالا ضمن رسالة الماستر.

قيام المدقق الداخلي بمهمة التدقيق لمخزن المؤسسة، لاحظ فيه أن هناك تسيير غير جيد للمخزن والملفات سواء من ناحية إهمال الاحتفاظ بالوثائق الأساسية المبررة لخروج السلع من المخازن والمتمثلة في "سندات الخروج"، أو من ناحية دخول بعض السلع للمخزن دون "وصلات استلام"، في هذه المهمة قام المدقق بتقديم عدة اقتراحات والحلول التي من شأنها أن تساعد في التحكم في المخزن منها: محاولة تدعيم المخزن بعامل ذو كفاءة وخبرة جيدة في هذا المجال، قيام مسؤول المخزن كل فترة من الزمن بزيارات مفاجئة للتأكد من أن حركة المخزون مبررة أي مدونة بالنوع والكمية المطلوبة وفي الفترة المرتبطة به، إضافة إلى إرسال نسخة من وصل الاستلام إلى قسم المحاسبة العامة للمؤسسة الذي يتولى بدوره تقييدها فوق اليومية الفرعية للمخزونات.

لاحظنا أن الخلل بالمخزن راجع إلى التراخي في تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية نتيجة لغياب الرقابة الإدارية، هذا يؤثر بدوره على تقدير المدقق الخارجي لمخاطر الرقابة وبالتالي على نطاق تدقيقه، وقد ساعدت عملية التدقيق الداخلي للمخزن على التحسين في نظام الرقابة الداخلية والحصول على المعلومات الصحيحة والدقيقة حول الاجراءات المتبعة في المخزن. ومنه نستنتج أن اعتماد الإدارة على حلول ومقترحات تقرير التدقيق من شأنها أن تساهم بدرجة كبيرة في عملية التحكم بالمؤسسة وتحسين تسييرها.

➤ ما مدى التزام المصالح والأقسام بالسياسات والإجراءات المتبناة من قبل المؤسسة؟

يلتزم معظم الأقسام والمصالح بالسياسات والإجراءات المتبناة من طرف المؤسسة.

من الملاحظ أن هناك تطبيق معتبر لسياسات المؤسسة من قبل الموظفين.

➤ كيف تؤثر خدمات التدقيق الداخلي على أعمال المؤسسة؟

يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة أطر المؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة عن طريق توفير المعلومات والسهر على صدقها وشفافيتها، وبالتالي ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة للمؤسسة مما يزيد من نسبة تحكمها بها.

التدقيق الداخلي هو القاعدة الأساسية التي تستطيع الإدارة من خلالها التحكم بالمؤسسة.

➤ هل لديك شعور بأنك تشارك في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة؟

نعم، يشارك المدقق الداخلي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة بطريقة غير مباشرة، من خلال اعتماد الإدارة على نتائج تقرير التدقيق الداخلي المسلم لهم للاستفادة مما يتضمنه من ملاحظات وتوصيات لغرض اتخاذ قرارات صحيحة.

على الرغم من الدور الكبير الذي يلعبه المدقق الداخلي في المؤسسة في اكتشاف الانحرافات والأخطاء واقتراح مختلف التوصيات والحلول، إلا أنه لا يملك الصلاحية لاتخاذ القرارات مباشرة وهذا يحد من استقلاليته بالمؤسسة.

المطلب الثالث: نتائج الدراسة الميدانية

وبعدما تم عرضه في دراستنا التطبيقية من آراء أفراد العينة حول كيفية مساهمة التدقيق في اتخاذ مختلف القرارات بالمؤسسة (ملبنة عريب) ، يمكن ذكر محمل النتائج المتوصل إليها كما يلي:

- التدقيق الداخلي مصدر استشاري وتوجيهي تعتمد عليه إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال إتباع منهجية دقيقة تهدف في النهاية إلى تعزيز النظام الرقابي للمؤسسة، تحسين فعالية إدارة المخاطر والحوكمة.
- تعتمد ملبنة عريب على التدقيق الداخلي لتوفير المعلومات المناسبة للإدارة، والتأكد من أنها تتسم بمستويات عالية من الثقة والمصداقية، ليتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة، إضافة إلى سعيها للتأكد من مدى إتباع الموظفين للسياسات والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة في أداء مهامهم.
- تتبنى إدارة المؤسسة نظام تحكم للتدقيق يعمل على تحديد المخاطر المحتملة والعوامل التي تؤدي إلى حدوثها بهدف تقليلها أو الحد منها.
- تساعد آلية التدقيق الداخلي في دعم تطبيق الإفصاح والشفافية اللذان يساهمان في تعزيز تطبيق الحوكمة كأنسب منهج لإدارة المؤسسة بفعالية والتمكين من ترشيد قراراتها.
- هناك تقصير من طرف المدققين الداخليين للمؤسسة ناتج عن عدم قيامهم بالمتابعة المستمرة لما قدم من توصيات واقتراحات في تقاريرهم النهائية، وبالتالي عدم تمكنهم من قياس مدى فعالية أعمالهم المنجزة.
- ممارسة المدققين الداخليين لوظيفتي التدقيق ومراقبة التسيير في نفس الوقت، من شأنه أن يؤثر سلبية على استقلاليته المهنية المطلوبة.
- تتفق ممارسة التدقيق الداخلي ملبنة عريب والمعايير الدولية المطلوبة.
- ضعف مستوى التنسيق بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة محل الدراسة، نظرا لتحفظ المدققين الداخليين على المعلومات المتحصل عليها خلال تنفيذهم لمهامهم والتي لها تأثير مهم على عمل المدقق الخارجي ونطاق إجراءاته.

الختامة

يعد بقاء المؤسسة واستمرارها من أهم الأهداف الإستراتيجية التي تسعى المؤسسة للوصول إليها، خصوصا في ظل تواجد تدقيق داخلي فعال يضمن لها ذلك، نظرا لأن هذا الأخير أصبح يشكل الإطار الرئيسي المعتمد عليه في التأكد من سير العمليات الداخلية ومدى مطابقتها لما هو مخطط له، من خلال فحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام التي تمكننا من الكشف عن مواطن القوة والضعف وتحليل الانحرافات في تنفيذ العمليات وتقديم الاقتراحات لتجنب هذه الانحرافات مستقبلا.

وبما أن التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية إرشادية، فمن واجب المدقق الداخلي تقديم تقرير لإدارة المؤسسة حول نتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية والحوكمة، ليتم الاعتماد على المعلومات التي تنطوي هذه على التقارير كأساس لاتخاذ قرارات إدارية ناجحة.

من خلال بحثنا حاولنا إبراز الهدف الرئيسي من هذا الموضوع والمتمثل في التعرف على التدقيق الداخلي كوظيفة مساهمة في اتخاذ القرارات ، من جانب تقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل إدارة المخاطر والحكومة ، والذي أخذنا فيه كدراسة حالة ملبنة عريب، لنتمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة والتي تتمحور حول كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة ، وقد تم إثبات هذه الإشكالية من خلال اختبار صحة الفرضيات المنطلق منها والتي كانت بمثابة أداة للتوجيه.

أولا - اختبار الفرضيات:

وفيما يلي عرض للنتائج المرتبطة باختيار الفرضيات التي قمنا بوضعها مسبقا، وهي كآتي:

1- الفرضية الأولى: تتناول هذه الفرضية فحص درجة مساهمة التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات بالملبنة من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ولاختيار هذه الفرضية تم الاعتماد على أداة المقابلة، والذي أثبت أن التدقيق الداخلي وسيلة ذات فعالية تقوم بالتحقيق المستمر من تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية من طرف الإدارة، إلى جانب اكتشاف نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة، من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعمل على مساعدة الإدارة في بلوغ أهدافها بضبط دقة البيانات وضمان نوعية المعلومات وتوفيرها بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب، بما يضمن فعالية القرارات المتخذة داخل المؤسسة، وبالتالي تم تأكيد صحة هذه الفرضية.

2- الفرضية الثانية: تتناول هذه الفرضية درجة مساهمة التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات بملبنة عريب من خلال إدارة المخاطر بالمؤسسة.

لقد توصلنا فيها أن هناك دورا فعالا للتدقيق الداخلي في تحديد وتقدير المخاطر لغرض اتخاذ القرارات المناسبة داخل المؤسسة ، وذلك لما يقدمه من ضمانات مستقلة موضوعية لمجلس الإدارة بشأن فعالية الضوابط الموضوعية لمواجهة المخاطر ، من خلال تحديد العمليات الأكثر عرضة للخطر واقتراح الأساليب والآليات الملائمة لمواجهتها ، والمساعدة في فحص وتقييم سلامة نظام إدارة المخاطر ، وبالتالي ضمان دقة وصحة المعلومات التي ستأخذ كأساس لمعالجة القرارات غير المناسبة ودعم القرارات الصحيحة ، وبهذا فإن توفير نظام محكم للتدقيق من شأنه أن

يساهم في تفعيل إدارة المخاطر بالملبنة ومن ثمة ترشيد القرارات المتخذة ، وعلى هذا الأساس تم قبول هذه الفرضية والتأكد من صحتها .

3-الفرضية الثالثة: تتناول هذه الفرضية فحص درجة مساهمة التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات بالمؤسسة من خلال تجسيد متطلبات الحكومة .

ومن أجل اختبار هذه الفرضية اعتمد الطالب على المقابلة ، والتي أشار إلى أن التدقيق الداخلي أحد الدائم الأساسية التي تساهم في تطبيق حوكمة أفضل للمؤسسة من خلال المساعدة في ترشيد القواعد والإجراءات التي تحدد كيفية اتخاذ المؤسسة لقراراتها ، حيث أن هناك تفاعل بين وظيفة التدقيق الداخلي والإدارة بمدى المعلومات الكاملة حول نتائج تقدير المخاطر وتقييم المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا الإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية ، فالتدقيق الداخلي يعمل إلى جانب ذلك على تحسين العلاقة بين الأطراف الرئيسية الثلاثة للحوكمة لتسهيل عملية الرقابة والإشراف على المؤسسة عبر تطبيق مبدأ الشفافية والإفصاح في المعلومات المتداولة في تقارير التدقيق ، لتمكين على أساسها الإدارة من اتخاذ الإجراءات والقرارات اللازمة لتحسين أداء المؤسسة ، وبالتالي فإن تطبيق نظام سليم للتدقيق الداخلي يؤدي بالضرورة إلى تفعيل نظام الحوكمة بالملبنة ومن ثمة ترشيد القرارات ، وعليه نقبل هذه الفرضية لصحتها .

4-الفرضية الرابعة: تتناول هذه الفرضية فحص درجة امتلاك المدققين الداخليين بملبنة عريب للتأهيل والكفاءة المهنية اللازمة لممارسة مهامهم باستقلالية في ظل استخدام المعايير المهنية.

ولاختيار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام أداة المقابلة والتي تبين منها أن هذه الفرضية صحيحة ، نظرا لأن المؤسسة تراعي مجموعة من الشروط الموضوعية لزيادة فعالية وظيفية التدقيق الداخلي لديها ، من بينها امتياز المدققين الداخليين بمجموعة من الصفات التي تتطلبها وظيفتهم، سواء من جانب امتلاكهم للقدرة على اتصال مع مختلف الجهات بالمؤسسة ، أو من خلال تمكنهم من تحديد مؤشرات الغش والاحتيال بالدفاتر والسجلات وتجنب المخاطر المحتملة ، كلها تشكل عوامل ذات أهمية في تحديد كفاءة واستقلالية المدققين الداخليين وتشير إلى التزامهم بمعايير التدقيق المطلوبة.

ثانيا: النتائج:

-التدقيق الداخلي نشاط استشاري تستعين به الإدارة لدعم وتفعيل قراراتها معتمدة في ذلك على معلومات دقيقة وكاملة توفرها لها التقارير بشكل دوري وفي الوقت المناسب.

-إن إتباع المدقق الداخلي لمنهجية عملية تفرضها عليه المعايير الدولية لمهنة التدقيق الداخلي، يمكنه من إبداء رأي فني صائب بشأن البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية في القوائم الختامية.

-يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في المحافظة على نظام رقابة ملائم، من خلال ضمان احترام الموظفين لسياسات المؤسسة والخطط والإجراءات والقوانين المعمول بها، لما لها من تأثير جوهري على المعلومات المفصح عنها في التقارير ، والتي اتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة؟

-تتوقف فعالية نظام الرقابة الداخلية على وجود وظيفة تدقيق داخلي محكمة، تقوم بفحص وتقييم الأنشطة والعمليات لمنع الغش والتزوير واكتشاف الأخطاء والانحرافات، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة في المعلومات التي يقوم على أساسها متخذ القرار بالاختيار الفعلي بين البدائل الممكنة لحل المشاكل التي تواجهها الإدارة، وتحقيق الأهداف المرسومة بتكاليف وانحرافات أقل.

-يفصح التدقيق الداخلي عن المخاطر التي تعد المؤسسة عرضة لها بكل شفافية في إطار تعزيز الحوكمة .
-تساهم إدارة المخاطر في محاربة ظاهرة الغش والحد منها في مختلف مستويات المؤسسة، عن طريق فرض الإجراءات الرقابية والاستعانة بوظيفة التدقيق الداخلي.

ثالثا: التوصيات

-يستحسن العمل على التنسيق بين الأعمال المنجزة من طرف المدقق الداخلي ووظيفة التدقيق الخارجي داخل المؤسسة محل الدراسة.

-ضرورة التقيد بجميع التوصيات المدرجة في تقرير التدقيق الداخلي للتأكد من التنفيذ الفعلي لتلك الحلول والمقترحات.

-إجراء دورات تكوينية للمدققين الداخليين بالمؤسسة بصورة منتظمة، لتدريبهم على العمل وفق المعايير المنصوص عليها دوليا وبما يتناسب مع الواقع المهني للتدقيق الداخلي بالمؤسسات.

-العمل على تغيير نظرة العمال لوظيفة التدقيق الداخلي وتوعيتهم بدورها التحسيني بالمؤسسة، وذلك بالسماح لهم بالاستفسار من المدققين حول ملاحظاتهم وآرائهم الواردة في التقارير.

-يفضل رفع تقارير دورية لمجلس الإدارة حول مدى فعالية إدارة المخاطر، للتمكن من تقليص أثر الاختلالات الداخلية والخارجية التي تضغط على ملبنة عريب، وذلك تعزيزا للإفصاح والشفافية في المؤسسة.

رابعا: آفاق الدراسة:

في الختام نقترح المواضيع التالية:

-مساهمة إدارة المخاطر في اتخاذ القرارات بالمؤسسة؛

-التدقيق الداخلي كألية لحكومة الشركات وأثره على تنافسية المؤسسة؛

-أثر نظم المعلومات الحديثة على ترشيد القرارات في المؤسسات الاقتصادية.

قائمة المراجع:

• المراجع العربية:

1. أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية اطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1990.
2. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
5. أحمد حسن علي حسن، نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006.
6. أحمد كاروس، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011.
7. أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009.
8. أحمد محمد غنيم، الأساليب الكمية: المفاهيم العلمية والتطبيقات الادارية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 2010.
9. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.
10. الوافي الطيب، نظام المعلومات وأثره على عملية اتخاذ القرار، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد العاشر، 2010.
11. أحمد زردومي، أهمية المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة الباحث الاجتماعي، العدد العاشر، قسنطينة، الجزائر، 2010.
12. بركان دليلة، تأثير الاتصال غير الرسمي على عملية اتخاذ القرار، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد العاشر، 2011.
13. جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
14. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد الدحوح، التدقيق الداخلي، مديرية الكتب والمطبوعات، دمشق، فلسطين، 2007.

15. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
16. حركات سعيدة وآخرون، الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية، الملتقى الوطني السادس حول: الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 28/27 جانفي، 2009.
17. حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبية ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2009.
18. رائد جبر، تطوير عملية الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم المؤسسات الراعي (COSO)، مجلة الدراسات المالية المصرية، الرقم التاسع عشر، العدد الأول، السنة التاسعة عشر.
19. رشا بشيرالجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، المجلة الجامعة، رقم ثلاثة، العدد الخامس عشر، 2013.
20. زينب بنتركي، الأساليب الكمية في صناعة القرار، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد السادس، 2009.
21. سليمان سند السبوع، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار (COSO) على أهداف الرقابة، مجلة العلوم الإدارية، رقم ثمانية وثلاثون، العدد الأول، 2011.
22. شتاتحة عائشة، ثقافة المنظمة كأحد العوامل المؤثرة في عملية صنع القرار، الملتقى العلمي الدولي لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، الأغواط، 15/14 أبريل، 2009.
23. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.
24. صورا يوسف، ذياب الزفاني، دور البرمجة الخطية في اتخاذ القرار، جامعة الطاهرمولاي، سعيدة، الجزائر، بدون سنة.
25. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة المدية، الجزائر، 2009.
26. عبدالفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علماً وعملاً، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، مصر، 1991.
27. عبد الله عناني، التدقيق الداخلي للائتمان ومخاطره في البنوك التجارية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، غير منشورة، جامعة المدية، الجزائر، 2011.

28. عايدة غاشوش، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011.
29. عبدالوهاب أحمد عبدالله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء الداخلي، جامعة الناصر، العدد الرابع، 2004.
30. عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007.
31. علي عباس، أساسيات علم الإدارة، الطبعة الأولى، دار السيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2004.
32. فهيمة بديسي، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 12/11 أكتوبر، 2010.
33. فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007.
34. فكري عبد الواحد سيف، أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاحات المالية والإدارية في اليمن، مجلة المالية، العدد مائة وثمانية وثلاثون، 2010.
35. كمال مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر 2006.
36. لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
37. محمد خالد المهاني، التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية للعراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والستين 2007.
38. محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 11-12 أكتوبر 2010.
39. محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.
40. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

41. محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة: النظريات والعمليات والوظائف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
42. محمود حسن المواسي، حسين شاكر البرتجي، مبادئ علم الإدارة، دار الكتب والوثائق، بغداد، العراق، 2014.
43. محمد رسلان البنوسي، جميلة حاد الله، الإدارة علم وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008.
44. موسى السعداوي، نبيل حمادي، الأساليب الكمية كأداة لاتخاذ القرار، الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، الجزائر، 28/27 جانفي، 2009.
45. نورة ظريف، حياة سكودارلي، الاتصال ودوره في ترشيد قرارات المؤسسة، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، البويرة، الجزائر، 2012.
46. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.

1. المراجع الأجنبية :

- 1- Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, The Institute Of Internal Auditors, 2015
- 2- Schick Pierre, Mémonto d'audit interne, Edition Dunod, Paris, 2007.
- 3- Renard Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organisation, Paris, 2010.
- 4- Robert.R Moeller, COSO Enterprise risk management, sans Edition, Canada, 2007.
- 5- Willy groffils, introduction au contrôle interne, sans Edition, 1994.