



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر \_ بسكرة \_

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



## الموضوع:

# التدقيق الداخلي ودوره في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: مؤسسة \_ ملينة أميرة للحليب \_ أورلال، ولاية بسكرة.

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في (علوم المالية و المحاسبة)

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطلبة:

الأستاذ المشرف:

❖ بن رحمون سليم .

➤ مريم قرقط .

➤ زينب عكسه .

## لجنة المناقشة:

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيساً	أستاذ محاضر-أ-	سلطاني زوليخة
بسكرة	مشرفاً	أستاذ محاضر-أ-	بن رحمون سليم
بسكرة	مناقشا	أستاذ محاضر-أ-	بوسكار ربيعة

السنة الدراسية: 2021-2022





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر \_ بسكرة \_

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



## الموضوع:

# التدقيق الداخلي ودوره في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: مؤسسة \_ ملبنة أميرة للحليب \_ أورلال، ولاية بسكرة.

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في (علوم المالية و المحاسبة)

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطلبة:

الأستاذ المشرف:

❖ بن رحمون سليم .

➤ مريم قرقط .

➤ زينب عكسه .

## لجنة المناقشة:

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيساً	أستاذ محاضر-أ-	سلطاني زوليخة
بسكرة	مشرفاً	أستاذ محاضر-أ-	بن رحمون سليم
بسكرة	مناقشا	أستاذ محاضر-أ-	بوسكار ربيعة

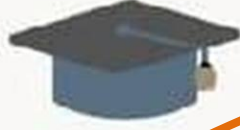
السنة الدراسية: 2021-2022



## آية قرآنية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
مَلِكِ يَوْمِ الدِّينِ إِنَّكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ  
إِهْدِنَا الصِّرَاطَ الْمُسْتَقِيمَ صِرَاطَ الَّذِينَ أَنْعَمْتَ  
عَلَيْهِمْ غَيْرِ الْمَغْضُوبِ عَلَيْهِمْ وَلَا الضَّالِّينَ

## سورة الفاتحة



## شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم " ولأن شكرتم لأزيدنكم " صدق الله العظيم.  
الحمد لله على ما تم ولا يسعنا إلا أن نسجد لله سُبحانه وتعالى حمداً وشكراً على عظيم نعمته  
وجزاء فضله علينا وعلى عونه وتوفيقه لنا في إتمام هذه الدراسة.  
و من قول الرسول عليه الصلاة والسلام " من لا يشكر الناس لا يشكر الله "  
فإنه إعتراً بالفضل وتقديراً للجميل فإننا نتوجه بجزيل عبارات الشكر والإمتنان إلى أستاذنا  
الفاضل المشرف على صبره الطويل معنا دون كلل أو ملل و على توجيهاته السديدة ونصائحه  
القيمة التي بفضلها تم إنجاز العمل وفق الشروط المطلوبة  
...الأستاذ بن رحمون سليم...

كما نتقدم بأسمى عبارات التقدير والإحترام لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا مناقشة هذه  
المذكرة

...الأستاذة رئيسة" سلطاني زوليخة".

...والأستاذة المناقشة" بوسكار ربيعة".

كما أنّ للمعلم إحترام دائم، يجب أن لا يتعدى عليه وعلى قول: "من علمني حرفاً كنت له عبداً"  
فإننا نشكر بذلك جميع أساتذتنا في كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة  
بسكرة على كل ما قدموه لنا جزاهم الله عنا كل الخير. كما لانسى بالشكر زملائنا الطلبة الذين  
شاركونا العلم والتعلم من أولى مراحلنا الجامعية 2017 وعلى مدار خمس سنوات.



## الإهداء

بالبدء بسم الله في التقديم... و الوصف بالرحمن الرحيم  
اللهم إني أسألك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العلم  
يُسعدني أن أهدي هذا العمل المتواضع لوالدائي العزيزان أبي الغالي على القلب والروح  
وأمي الرائعة. بارك الله فيهما وأطال في عمرهما.  
كما أخص بالذكر والدتي الحبيبة....  
التي جعلتني أعانق الفرح كل يوم، إليك أيتها الإنسانية الرائعة، التي لا حياة دونها  
أنتي النعمة العظيمة التي لا يصفك كلام، أنتي الصديقة والأخت والأم وأكثر عن ألف  
كلام، أنتي الأوطان الصغيرة والحب الذي لا يتغير أبدًا بجمال حنانك وأخلاقك الرفيعة؛  
إلى أخي سندي بهجة قلبي ومُحفزي الدائم؛  
إلى كافة أفراد عائلتي وأقاربي وأصدقائي الأعزاء؛  
إلى طلاب العلم والمعرفة أينما حلت خُطاهم؛  
أهدي ثمرة جُهدي.

مريم قرقط



الحمد لله والحمد حقه كما يستحقه حمداً كثيراً

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل.

أهدي تخرجي وفرحتي لمن لهما الفضل بذلك بعد الله عزّ وجل:

إلى من أوصاني الرحمان بها إلى من الجنة تحت قدميها-أمي-

إلى من ساندني في دراستي، شكراً لك وقليل الشكر بحقك-أبي-

حفظكما الله ورعاكما برعاتيه.

والى الأعمام على قلبي إخواني وأخواتي

وكافة الأهل والأصدقاء-غفران...

كما لا أنسى تقديم الإهداء إلى من شاركتني مراحل الجامعة- مريم-

زينب عكسه



# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
–	البسملة
–	الإهداء
–	الشكر والتقدير
III_ I	فهرس المحتويات
V	فهرس الأشكال والجداول
أ_هـ	المقدمة عامة
29_02	الفصل الأول: الإطار النظري لعملية التدقيق الداخلي
02	تمهيد الفصل
03	المبحث الأول: مدخل نظري لعملية التدقيق الداخلي
03	المطلب الأول: التطور التاريخي لعملية التدقيق الداخلي
04	المطلب الثاني: مفهوم وتعريفات التدقيق الداخلي
07	المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي
08	المطلب الرابع: أهداف التدقيق الداخلي
10	المبحث الثاني: أساسيات عملية التدقيق الداخلي
10	المطلب الأول: خصائص وأنواع التدقيق الداخلي
12	المطلب الثاني: إجراءات ومراحل التدقيق الداخلي
17	المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي
19	المطلب الرابع: معايير التدقيق الداخلي
26	المبحث الثالث: ظوابط عملية التدقيق الداخلي
26	المطلب الأول: مبادئ التدقيق الداخلي
26	المطلب الثاني: أساليب التدقيق الداخلي
26	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي
28	المطلب الرابع: الخدمات والوظائف التي يقدمها التدقيق الداخلي
29	خلاصة الفصل
49_32	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار
32	تمهيد الفصل

33	المبحث الأول: ماهية وظيفة اتخاذ القرار
33	المطلب الأول: تعريف إتخاذ القرار
35	المطلب الثاني: خصائص وصفات اتخاذ القرار
36	المطلب الثالث: أهمية اتخاذ القرار
37	المطلب الرابع: أهداف اتخاذ القرار
38	المبحث الثاني: أساسيات وظيفة اتخاذ القرار
38	المطلب الأول: أنواع وتصنيفات اتخاذ القرار
41	المطلب الثاني: معوقات اتخاذ القرار
41	المطلب الثالث: أساليب اتخاذ القرار
43	المطلب الرابع: اجراءات ومراحل القيام اتخاذ القرار
45	المبحث الثالث: التدقيق الداخلي وعلاقته اتخاذ القرار
45	المطلب الأول: أهمية تقارير المدقق الداخلي في اتخاذ القرار
46	المطلب الثاني: تأثير دور الرقابة الداخلية في اتخاذ القرار
47	المطلب الثالث: طبيعة دور عملية التدقيق الداخلي
49	خلاصة الفصل الثاني
64_51	الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة - ملينة أميرة للحليب -أورلال، ولاية بسكرة
51	تمهيد الفصل
52	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة
52	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة وأهم منتجاتها
53	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
54	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة
55	المبحث الثاني: المنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة
55	المطلب الأول: منهجية الدراسة
55	المطلب الثاني: طبيعة المتغيرات
55	المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات
58	المبحث الثالث: عرض نتائج المقابلة وتحليل النتائج
58	المطلب الأول: عرض نتائج المقابلة

62	المطلب الثاني: تحليل نتائج المقابلة
62	المطلب الثالث: واقع التدقيق الداخلي واتخاذ القرار داخل المؤسسة
64	خاتمة الفصل
68_66	الخاتمة العامة
70	قائمة المراجع
75	الملاحق
76	ملخص الدراسة

قائمة الأشكال

والجداول

## قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مكونات التدقيق الداخلي.	04
02	أهداف التدقيق الداخلي.	08
03	أنواع التدقيق الداخلي.	11
04	مراحل التدقيق الداخلي.	16
05	مفهوم القرار.	32
06	أنواع عملية اتخاذ القرار.	38
07	مراحل اتخاذ القرار.	42
08	طبيعة دور التدقيق الداخلي.	45
09	دورة حياة عملية التدقيق الداخلي.	46
10	الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	52
11	مراحل إعداد تقرير التدقيق داخل المؤسسة.	60

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للتدقيق.	02
02	تعريفات للتدقيق الداخلي.	04
03	خصائص اتخاذ القرار.	34
04	تصنيفات القرارات.	36
05	منتجات المؤسسة.	51

# المقدمة العامة

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، الحمد لله حمداً طيباً مباركاً فيه، والصلاة والسلام على رسولنا الكريم صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين.  
وبعد...

أدت التطورات التكنولوجية المتسارعة إلى تميّز عالمنا المعاصر بالكثير من التعقيد والتشابك خاصة في الجوانب الاقتصادية والمالية والمحاسبية...، ويُعدّ هذا التغيّر إحدى سمات العصر الحالي. حيث ظهرت مجموعة من الأشكال التنظيمية الجديدة (الشركات المتعددة الجنسيات، المؤسسات...)، مما زاد من حدّة وخطورة المنافسة، ما يستلزم بذلك اتخاذ قرارات سريعة وفعالة، والتي تضمن من خلالها المؤسسة إستمرارها في السوق.

ومن أجل أن تتحكم المؤسسة في نشاطها وإستمراريتها وحب عليها إيجاد تقنيات وأدوات تُساعد على إتخاذ القرار الأمثل. ولعلّ أبرز هذه التقنيات هو التدقيق الداخلي الذي ظهر بدوره نتيجة التطورات التي شهدتها الإقتصاد العالمي وكبر رؤوس الأموال وذلك ما تطلب لجوء أصحاب هذه الأموال إلى عملية التدقيق للحفاظ على أموالهم، لكونها المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه مُتخذو القرارات للحصول على معلومات تساعد على لاتخاذ القرارات السليمة والرشيّدة والتي تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها. كما أيضاً يعتبر إتخاذ القرارات المناسبة من أصعب المسؤوليات في المؤسسة خاصة القرارات الإستراتيجية منها، ولذلك يحتاج للحصول على مثل هذه القرارات إلى توفير معلومات موثوق بها. وهُنا يتضح الدور البارز للتدقيق الداخلي في المؤسسة كونه المصدر الأساسي الذي يعود إليه أصحاب القرار للحصول على المعلومات المؤكدة في كامل المصالح داخل المؤسسة. وبناءً على ما سبق ويهدف الإلمام بهذا الموضوع، سنحاول من خلال دراستنا الإجابة على الإشكالية الرئيسية.

### 1. طرح الإشكالية:

التدقيق الداخلي ودوره في إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.

### 2. الأسئلة الفرعية:

- انطلاقاً من هذه الإشكالية الرئيسية، يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:
- ❖ ماهي أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية؟
  - ❖ هل يحظى التدقيق الداخلي بإهتمام ودعم الإدارة في المؤسسة؟
  - ❖ هل يوجد علاقة تربط بين التدقيق الداخلي و إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية؟ وفيما تتمثل هذه العلاقة؟
  - ❖ كيف يتم إتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية؟

### 3. الفرضيات:

- لدراسة الموضوع وتحليله ومعالجة الإشكالية والإجابة عليها مع الأسئلة الفرعية، تم صياغة الفرضيات التالية:
- ❖ يساعد التدقيق الداخلي على إيجاد الثغرات مع إقتراح الحلول الممكنة للوصول إلى المعلومة الصحيحة.
  - ❖ تهتم الإدارة إهتماماً كبيراً بتقارير المدقق الداخلي.
  - ❖ نعم، توجد علاقة بين التدقيق الداخلي وإتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية وهي علاقة إيجابية.
  - ❖ يتم إتخاذ القرار وفق خطوات معينة تعتمد عليها المؤسسة.



4. مبررات اختيار الموضوع:

تمثلت أهم المبررات التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع إلى:

الأسباب الذاتية:

- ❖ الرغبة الشخصية في معالجة الموضوع؛
- ❖ إرتباط الموضوع بتخصصنا العلمي؛
- ❖ حداثة وأهمية الموضوع مع التطور الحاصل في الإقتصاد؛
- ❖ لأهميته وفائدته في مجال تخصصنا العلمي والعملية، ورغبنا أيضاً كباحثين في هذا الموضوع بالإلمام بجميع جوانبه.

الأسباب الموضوعية:

- ❖ محاولة تقديم فوائد علمية يستفيد بها أهل الإختصاص؛
- ❖ محاولة إثراء المكتبة الجامعية ببحوث ومواضيع من نفس النوع؛
- ❖ الأهمية البالغة التي تحوزها عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة واتخاذ القرارا كذلك، من خلال توسيع معارفنا في هذا الجانب؛
- ❖ تحديد أهم الجوانب النظرية والعلمية لعملية التدقيق الداخلي واتخاذ القرار.

5. أهداف الدراسة:

نسعى كباحثين في هذه الدراسة إلى تحقيق التالي:

- ❖ محاولة الإجابة على التساؤل المطروح؛
- ❖ إظهار أهمية التدقيق الداخلي في نموذج من المؤسسات الجزائرية بإعتباره أداة فعّالة؛
- ❖ التعرف على العلاقة والدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار؛
- ❖ توضيح دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية.

6. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية وتأثيره على القرارات السليمة التي تساهم في المؤسسة بتحقيق أهدافها المسطرة ويضمن إستمراريتها في سوق العمل. بالإضافة إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي من شأنها المساهمة في فحص صحة ودقة المعلومات المؤهلة لاتخاذ كافة أنواع القرارات في المؤسسة الإقتصادية.

7. إطار الدراسة:

تم العمل في موضوع هذه الدراسة ضمن الإطارات التالية:

الإطار المكاني: تمثل مجتمع الدراسة في مؤسسة-ملبية أميرة للحليب-أورلال، ولاية بسكرة.

الإطار الزمني: تمثل في كلاً من:

الجانب النظري: تم البدء في الجانب النظري ابتداءً من السداسي الأول من العام الدراسي 2021-2022.

**الجانب التطبيقي:** تم المباشرة فيه لتحديد نتائج الدراسة في الفترة الممتدة بين بداية السداسي الثاني من نفس السنة إلى نهاية شهر ماي.

**الإطار البشري:** تم الإستناد في هذه الدراسة في الإجابة على التساؤلات المطروحة من طرف المدقق الداخلي الخاص بالمؤسسة وأعضاء مجلس الإدارة الذين لهم السلطة في اتخاذ القرار في المؤسسة محل الدراسة.

**الإطار الموضوعي:** من خلال دراستنا هذه كان موضع إهتمامنا مرتبط بجميع المحاور التي لها علاقة بعملية التدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية ومراحل وأهدافه ودوره في اتخاذ القرار.

### 8. صعوبات الدراسة:

لقد واجهنا أثناء رحلة بحثنا العديد من الصعوبات نذكر أهمها على سبيل الحصر لا الذكر:

- ❖ صعوبة الحصول على معلومات خاصة بالتدقيق الداخلي من المؤسسة محل الدراسة؛
- ❖ فكرة أسرار المؤسسة والحفاظ عليها آل دون الحصول على معلومات تخص الموضوع حتى الحصول على معلومات الهيكل التنظيمي تم إيجاد صعوبة في الحصول عليها؛
- ❖ قصر فترة الدراسة الممنوحة لنا مقارنة بحجم الموضوع وتوسعه؛
- ❖ صعوبة الحصول على الكتب من مواقع البحث خاصة أن أغلبها تتميز بخاصية الدفع والإشتراك؛
- ❖ صعوبة التنقل الدائم لموقع الدراسة خاصة مع الغياب المتكرر للشخص مرجع المعلومات.

### 9. هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والإجابة على الأسئلة الفرعية وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة. تم تقسيم بحثنا إلى ثلاث فصول منها فصلين نظريين بالإضافة إلى الفصل التطبيقي.

تناول الفصل الأول كإطار نظري لعملية التدقيق الداخلي حيث قسمناه إلى ثلاث مباحث، تتضمن المبحث الأول مدخل نظري لعملية التدقيق الداخلي من خلال تحديد تطوره التاريخي ومفهومه بالإضافة إلى أهميته وأهدافه. بينما إختص المبحث الثاني في أساسيات عملية التدقيق والذي تناول بدوره خصائص وإجراءات وأدوات ومعايير التدقيق. وأخيراً تطرقنا في المبحث الثالث إلى ضوابط عملية التدقيق من ناحية المبادئ والعوامل المؤثرة في فاعليته والخدمات والوظائف التي يقدمها.

بينما قدم الفصل الثاني بعنوان الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار وعلاقته بالتدقيق الداخلي، حيث تناول في أول مبحث له عن ماهية اتخاذ القرار والذي تضمن تعريف وخصائص وأهمية وأهداف اتخاذ القرار. بينما ذكر في المبحث الثاني أساسيات اتخاذ القرار والذي تناول في محتواه أيضاً لأنواع وتصنيفات اتخاذ القرار، المعوقات والأساليب، والمراحل المتبعة أثناء القيام بعملية اتخاذ القرار. بينما إنفرد المبحث الثالث حول التدقيق الداخلي وعلاقته باتخاذ القرار والذي تكلمنا فيه عن أهمية تقارير المدقق الداخلي في اتخاذ القرار ثم تأثير دور الرقابة الداخلية فيه وأخيراً وصلنا إلى طبيعة دور عملية التدقيق الداخلي.

بينما تُخصّص الفصل الأخير في الجانب التطبيقي الخاص بدراسة حالة مؤسسة-ملبة أميرة للحليب-أورلال، ولاية بسكرة. والذي تضمن بدوره في أول مبحث على تقاسم عام للمؤسسة من إظهار تعريفها وأهم منتجاتها بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي وأهدافها التي تسعى لتحقيقها، كما تناول المبحث الثاني للمنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة بينما تحدث المبحث الأخير على عرض لنتائج المقابلة مع مختصي التدقيق الداخلي واتخاذ القرار على التوالي مع عرض نتائج هذه المقابلة بالإضافة إلى واقع التدقيق الداخلي ودوره في اتخاذ القرار داخل مؤسسة-ملبة أميرة للحليب-أورلال، ولاية بسكرة.

### 10. الدراسات السابقة:

اختلفت الدراسات التي تطرقت لمتغيري هذه الدراسة، فيه من تناول دراسة متغير واحد وفيها من تناولها في دراسة واحدة وبذلك تعددت الدراسات، أما في دراستنا فسنستعرض فيما يلي أهم الدراسات التي تطرقنا إليها:

#### أولاً: رسائل الماجستير:

الطالبة فُضيل فاطمة الزهراء، بعنوان مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، السنة الجامعية 2016-2017.

حيث تمحورت إشكالية الدراسة في كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة محل الدراسة؟. وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود مساهمة وعلاقة إيجابية من التدقيق الداخلي على عملية اتخاذ القرار باعتباره أداة لتحسين فعالية اتخاذ القرارات في المؤسسة.

#### ثانياً: رسائل الماجستير:

الطالب عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، بعنوان التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ودقيق، جامعة الجزائر3، السنة الدراسية 2010، 2009.

بعد تحليل الإشكالية الرئيسية والتي تمثلت في التساؤل التالي: ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين في المؤسسة؟. توصلت إلى النتائج المتمثلة في أن التكامل بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي يحقق العديد من الأهداف منها التغطية الأشمل لكافة أنشطة المؤسسة وتقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، بالإضافة أن المراجع الداخلي يمارس الرقابة السابقة واللاحقة بحكم تواجده اليومي بالمؤسسة فإنه يقوم في وقت مبكر بالدراسة والتقييم المستمر لجميع الأنظمة واللوائح الداخلية للمؤسسة.

#### ثالثاً: رسائل الدكتوراه:

الطالب صالح محمد يزيد، بعنوان أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة -دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015-. أطروحة مقدمة ليل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (ل م د)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2015-2016.

بعد دراسة الإشكالية تم الوصول إلى وجود ارتباط قوي بين القيام بأداء عملية التدقيق الداخلي وفق المعايير المهنية الواجبة، والالتزام المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية مع توفر الخبرة والتأهيل الفني لدى المراجع الداخلي، وتفعيل مبادئ الحوكمة ورفع تنافسية المؤسسة (والذي يكون دائماً باتخاذ القرار الأمثل). كذلك توصلت الدراسة إلى وجود إرتباط قوي بين تطبيق أسس وقواعد سليمة لنظام التدقيق الداخلي من حيث تولى إدارة التدقيق الداخلي تنفيذ ومناقشة مع المدقق الخارجي لبيان دقة هذا النظام، وفحص جميع الإجراءات من أجل التأكد من مدى مطابقتها للسياسات والقوانين الموضوعية وتفعيل ميثاق الحكم الراشد باتخاذ القرار الراشد.

## الفصل الأول:

الإطار النظري لعملية التدقيق الداخلي

### تمهيد

يعتبر التدقيق الداخلي نوع من أنواع التدقيق المحاسبي وهو وظيفة داخلية في المؤسسة بالإضافة إلى أنه وظيفة تقييمية، تعمل على فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها. ولذلك وجب وجود مصلحة خاصة بعملية التدقيق الداخلي في المؤسسة بهدف تدقيق ومراقبة تقييم أداء مختلف الأقسام والمصالح الأخرى. كل هذا من أجل تحسين عملية اتخاذ القرار خاصة وتحسين العمليات التسييرية عامة.

وباعتبار أن عملية التدقيق الداخلي هي وظيفة تتكون أساساً من طرفين بين المدقق و الخاضع للتدقيق وبالتالي التأثير على سلوك وتصرف الأفراد الخاضعين للفحص والتقييم.

على ضوء ذلك سوف يتم في هذا الفصل تقديم الإطار النظري لعملية التدقيق الداخلي الذي يتكون من مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي من لحة عن هذه العملية بداية من التطور التاريخي لعملية التدقيق والتعريف، وصولاً إلى الأهمية والأهداف. كما سوف يتم التطرق إلى أساسيات هذه العملية والتي تتضمن مميزات وأنواع عملية التدقيق الداخلي والمراحل التي يمر بها مع الأدوات والمعايير الخاصة بها. وأخيراً لدينا جانب نظري آخر متمثل في مبحث يتناول ضوابط التدقيق الداخلي والذي يحتوي على مبادئ عملية التدقيق الداخلي والأساليب كذلك العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي مع مختلف الخدمات والوظائف التي يقدمها.

المبحث الأول: مدخل نظري لعملية التدقيق الداخلي

سنحاول في هذا المبحث تقديم لمحة عامة عن ماهية التدقيق والتطور التاريخي له وذلك بهدف إستخلاص مفهومه وأهميته وأهدافه الذي يسعى من خلالها المدقق الداخلي لتحقيقها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

إنّ التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت نتيجة البحث المستمر لتطويره من الجانب النظري بُغية جعله يتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتتها التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام .

وللتوضيح أكثر موضوع التطور التاريخي للتدقيق نستعرض مايلي:

الجدول رقم (01):التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمْر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، الكاتب.	معاينة السارق على إختلاس الأموال وحمايتها.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاينة فاعليه، وحماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية الكشوفات المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة إنتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومات، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والإستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
ابتداءً من 1990	الحكومة، هيئات أخربوالمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والإستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد

الغش العالمي.			
---------------	--	--	--

المصدر: (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 07)

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

#### المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي

إن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد فقد عُرف منذ فترة زمنية طويلة ومرّ أيضاً بمراحل تطور حيث كان بادئ الأمر عبارة عن رقابة مالية مستمرة هدفها اكتشاف الأخطاء والغش إلى أن أصبح يقوم على شمولية لتحسين الأداء. وقد اختلفت بذلك مفاهيم التدقيق حيث سنتناول التعاريف والمفاهيم التالية :

● عزّفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل إلى معايير التدقيق، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والأجراءات المتعلقة بالتنظيم". (المقدم، 2016، صفحة 3)

● " التدقيق الداخلي هو حكم منهجي وموضوعي للمدققين الداخليين بخصوص مختلف الأنشطة الرقابية لهيئة ما، بهدف تحديد ما إذا كانت: (بديسي، 2010، صفحة 4)

- ✓ المعلومات المالية وبيانات النشاط الإستغلالي دقيقة وتميز بالموثوقية؛
- ✓ المخاطر تم تحديدها والتعرف عليها وتم الحد منها؛
- ✓ التشريعات والقواعد والإجراءات الداخلية قد تم احترامه ؛
- ✓ الأهداف المسطرة قد تم بلوغها .

● التدقيق عبارة عن " تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقاسم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين شركاء أو نقابة وبنوك... الخ. حول صحة ومصداقية المعلومات. الموضوعية تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة وبالتالي فإن عملية التدقيق تشمل: الفحص، التحقيق والتقرير ". (احمد قايد، 2015، صفحة 10)



الشكل (01): مكونات التدقيق الداخلي



المراجع: (احمد فايد، 2015)

- يمثل التدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المنشأة للتحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع ما هو مخطط لها، وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة لتحقيق أهداف الإدارة. (الشحنة، 2015، صفحة 45)
- بالإضافة إلى وجود تعريفات أصدرتها المنظمات المهنية، وسنستعرض تلك التعريفات من خلال الجدول التالي وحسب تطورها الزمني: (فليح الساعدي و فليح الساعدي، 2019، صفحة 13)

جدول رقم (02): تعريفات التدقيق الداخلي

رقم	السنة	الجهة الصادرة	مضمون التعريف
01	1964	معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)	"تدقيق الأعمال والسجلات داخل الشركة بصفة مستمرة بواسطة موظفين مختصين بأعمال التدقيق، ومختلف مجالاته وأهدافه تبعاً لإختلاف أنشطة تلك الشركات، وقد يمتد إلى أمور متعددة لاتتعلق مباشرة بالمجالات ذات الطبيعة المحاسبية خاصة في الشركات الكبيرة".
02	1974	معهد المدققين الداخليين (IIA)	"نشاط تقويمي مستقل داخل الشركة يهدف إلى تدقيق المعاملات المحاسبية والمالية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة، أي أنها رقابة إدارية تمارس لأجل قياس وتقويم فاعلية أساليب الرقابة الأخرى".

03	1994	ديوان المحاسبة الأسترالي (AAB)	"وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشاؤها داخل الشركة لفحص وتقويم أوجه النشاط ومساعدة الأفراد للقيام بصورة فاعلة بأداء مسؤولياتهم م خلال تقديم التحليل والتوصيات والمشورة وكافة المعلومات المتعلقة بأوجه النشاط وذلك خدمة لمصالح تلك الشركة"
04	1999	معهد المدققين الداخليين (IIA)	"عبارة عن شاط مستقل وموضوعي يقدم خدمات تأكيدية وإستشارية بهدف إضافة قيمة للشركة فضلاً عن تحسين عملياتها، كما ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة إدارة المخاطر والرقابة".
05	2000	مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق	"جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات الوحدة الإقتصادية، ويعد أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على أن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة ضوابط وإجراءات لتحسين العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد أيضا من حماية أصول الوحدة الاقتصادية وللتحقق من إتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم".
06	2010	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)	"هو الوظيفة التي يتلقى بها مدراء الشركة تأكيداً من مصادر داخلية بأن العمليات التي هم مسؤولون عنها تعمل بطريقة من شأنها أن تقلل إلى أدنى حد من احتمالية حدوث خطأ أو ممارسات غير فعالة أو غير إقتصادية أو ممارسات إحتيالية أخرى".
07	2013	مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)	"قسم في الشركة يؤدي نشاطات التأكيد والإستشارات المصممة لتقييم وتعزيز فاعلية عمليات حوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية".

يتضح من الجدول السابق أن التعريف الأكثر واقعيًا هو التعريف الصادر في سنة 1999 وذلك للأسباب التالية:

- إن أغلب التعريفات التي صدرت من المؤسسات المهنية الأخرى حددت بأن وظيفة التدقيق الداخلي ينبغي أن تكون من داخل التنظيم وتخدم بالأساس إدارة الشركة. في حين لم يحدد التعريف الصادر من معهد المدققين الداخليين (IIA) جهة ارتباط عملية التدقيق بل دل على أنه نشاط مستقل وموضوعي يرتبط بأعلى سلطة تنظيمية .

- إضافة أدوار جديدة إلى الأدوار التقليدية التي وردت في تعريفات المنظمات الأخرى وهذه الأدوار هي التأكيد والإشارة وتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر، والتي ستؤدي إلى توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي .
- هناك العديد من دول الإتحاد الأوروبي والأمارات تبنت هذا التعريف بالإضافة إلى أن أغلب التعاريف التي يضعها الباحثين والكتاب هي تعاريف مشتقة من التعريف أعلاه.

### المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي

تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في التالي:

- ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي الكشوفات المالية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المالية كلما أصبحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظرًا لإستخدام هذه الكشوفات في بناء القرارات الاقتصادية. وعمومًا فأهمية عملية تدقيق الحسابات وأثرها على سلوك مستخدمي الكشوفات المالية في اتخاذهم لقراراتهم والتي تتضح من خلال ما يلي: (غلاب، 2011، صفحة 51)

✓ تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات؛

✓ تقديم المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة للمؤسسة؛

✓ تكون باعًا ودافعًا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج الغير المرغوب فيها.

- من ناحية أخرى بإعتبار المدقق عضو في التنظيم وهو مكتب التدقيق، فإنه يمثل دورًا آخر في الاتصال ويسمى هذا النوع من الإتصال بالإتصال الموجه الى الداخل. يسعى الى تحقيق الأهمية التالية: (غلاب، 2011، صفحة 51)

✓ يقوم بخلق الوعي لدى المدققين بأهداف مكتب التدقيق؛

✓ تعليم المدققين التطورات الهامة، والتي تؤثر على مكاتب التدقيق؛

✓ زيادة فعالية المدققين القائمين بالاتصال في المجتمع؛

✓ إشباع رغبات المدققين في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق .

- كما أن أهمية التدقيق الداخلي تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواءً كانت أطرافًا داخلية أو خارجية، إذ تعتمد على حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية.

- ويمكن تلخيص أيضا أهمية عملية التدقيق الداخلي في النقطتين التاليتين: (شعباني، 2004، صفحة 23)

✓ العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات حتى يتسنى لمستخدميها اتخاذ القرارات السليمة. ومن جهة أخرى تخفيض مخاطر اتخاذ القرار؛

✓ إعطاء مصداقية لما تقدمه المؤسسة من بيانات ومعلومات محاسبية للمالكي المؤسسات والمساهمين في رأس مالها.

المطلب الرابع: أهداف التدقيق لداخلي

حسب ماتم الإشارة إليه ضمن مفهوم التدقيق الداخلي فإن الأهداف الرئيسية لوجود نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة تركزت في ثلاثة أهداف رئيسية: (الرححي، 2017، صفحة 23)

1. إضافة قيمة للمؤسسة؛
2. تحسين عمليات المؤسسة؛
3. مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

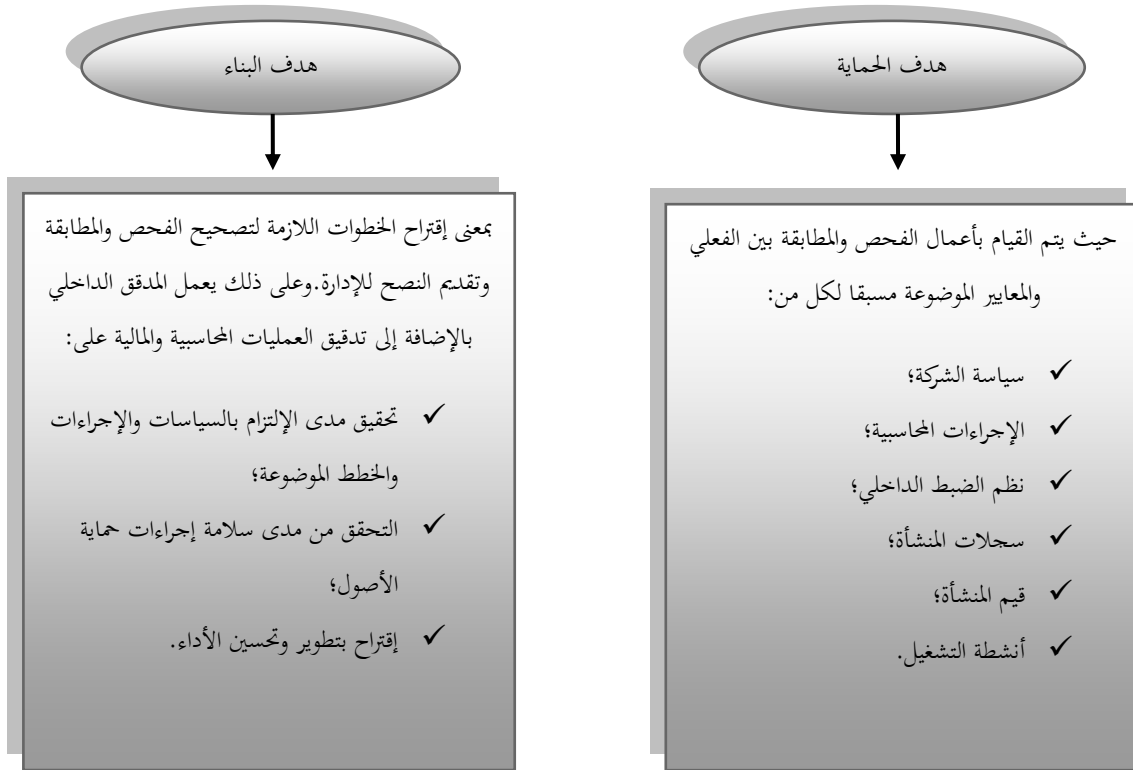
يتضح من خلال الأهداف أعلاه أن نشاط التدقيق الداخلي هو نشاط مكمل لباقي أنشطة المؤسسة وداعمًا لها وليس متناقضًا معها، حيث أنه يهدف في النهاية إلى مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها لذلك هو مُعيّن لها وليس عبئًا عليها. حيث يتضح ذلك من خلال المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي الذي يهدف إلى إضافة قيمة لها وتحسين أعمالها من خلال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والتوصيات التي يقدمها للتدقيق التي تكون موجهة لمعالجة أي انحرافات، أو تقديم توصيات من شأنها تحسين إجراءات العمل وزيادة كفاءة الأنظمة والعمليات. وبذلك وجب على المدققين ترسيخ هذه الأهداف من خلال التوعية المستمرة ومن خلال حسن التصرف أثناء تأدية المهام والاتصال مع الجهات المعنية بعملية التدقيق.

ويمكن تلخيص الأهداف التي يسعى الوصول إليها المدقق الداخلي في النقاط التالية: (فضيل، 2017، صفحة 13)

- التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق م تطبيقها؛
- التأكد من صحة البيانات، ومدى الإعتماد على المعلومات المقدمة؛
- التأكد من الإلتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- إعداد تقارير مفصلة ودورية لنتيجة التدقيق المتحصل عليها، ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

وبصفة عامة يمكن التركيز على هدفين مهمين للتدقيق الداخلي في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): أهداف التدقيق الداخلي



المرجع: (فضيل، 2017، صفحة 14)

**المبحث الثاني: أساسيات عملية التدقيق الداخلي**

تناولنا في هذا المبحث على مختلف أنواع التدقيق الداخلي والخصائص التي يميّز بها بالإضافة إلى الإجراءات التي تمرّ بها عملية التدقيق الداخلي وكذا المبادئ والمعايير الخاصة به.

**المطلب الأول: خصائص وأنواع التدقيق الداخلي**

الفرع الأول: خصائص التدقيق الداخلي

يتميز نشاط التدقيق الداخلي بالخصائص التالية: (أوصيف، 2017، صفحة 19)

● **نشاط تقييمي مستقل:**

أي أن يكون المدقق مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وأن يتبع أعلى مستويات الهيكل التنظيمي للشركة مثل: مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة منه.

● **نشاط استشاري:**

حيث يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تزويد مجلس إدارة الشركة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والإقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

● **نشاط تأكدي:**

يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاءة وفعالية أدوات نظام الرقابة الداخلية، حيث يطمئن المدقق الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة مفهومة وسيتم التعامل معها في الوقت المناسب.

● **نشاط موضوعي:**

أي أن المدقق الداخلي يقوم بعمله دون تحيز لأي طرف قد تكون له مصلحة في نتائج عملية التدقيق، بحيث يجب على المدقق الداخلي أن يمارس التجرد والعدالة. فالموضوعية تعتبر خاصية أساسية للمدقق الداخلي، فهي تسمح له بأن يوفر كل خدمات التأكد والنشاط الاستشاري إلى مجلس الإدارة والأطراف ذات المصلحة المشتركة.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الداخلي

إنّ سبب ظهور أنواع مختلفة من التدقيق الداخلي هو الوصول إلى الطرق التي تعمل على تحقيق أهداف التدقيق الداخلي، وتمثل هذه الأنواع في ما يلي: (علوان، 2019، صفحة 45)

**أولاً: التدقيق المالي:**

هو الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل؛ للحسابات السنوية بغرض إعطاء مبرر حول إنتظامية هذه الحسابات ومصادقية القوائم المالية، ويمتد فحص التدقيق المالي إلى مجالين:

1. رقابة الأموال.

2. رقابة على المحاسبة عن الأموال.

ثانيا : التدقيق العملي(التشغيلي) :

هذا النوع من التدقيق يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة ويدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة كما يزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي ؛بتحاليل وإقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات.

ثالثا: تدقيق الإلتزام بالسياسات :

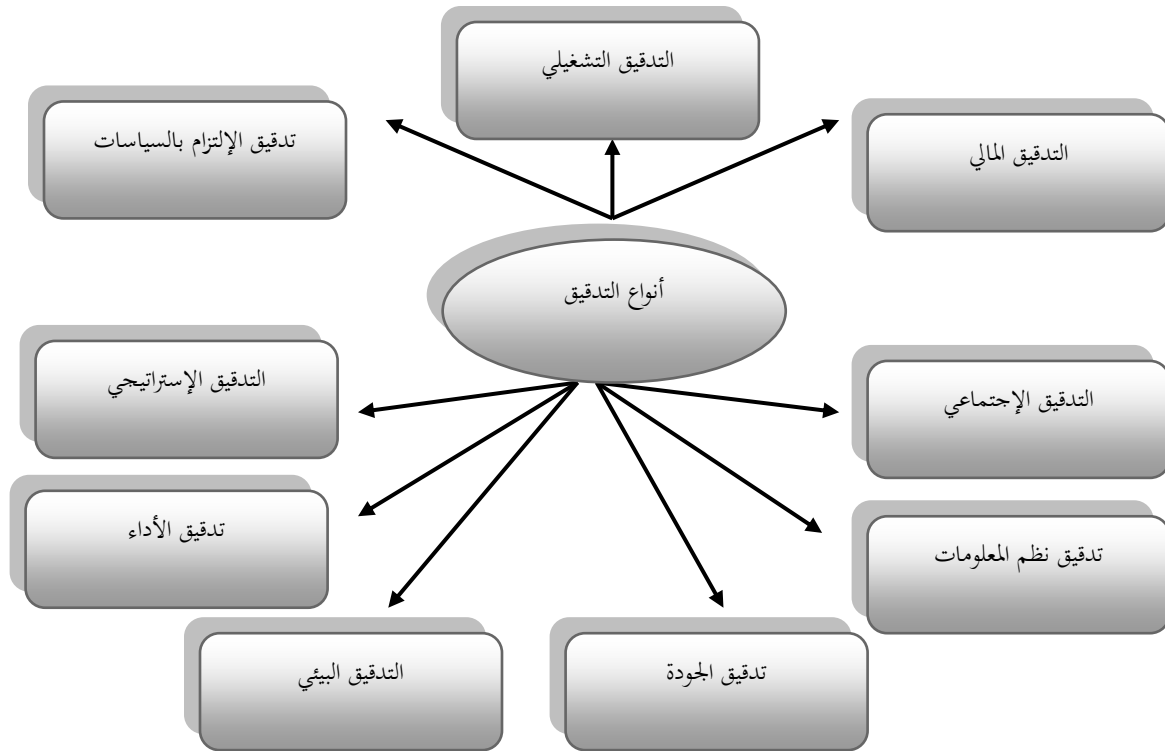
يهدف إلى التأكد من مدى إلتزام المؤسسة بالسياسات، المعايير، القوانين، والتعليمات الحكومية المعمول بها مع تحديد درجة الإلتزام.

رابعا: أنواع أخرى للتدقيق الداخلي : (علوان، 2019، صفحة 49)

هناك أنواع أخرى للتدقيق الداخلي ظهرت كرد فعل للتطور في البيئة المحيطة بالمؤسسة تمثلت هذه الأنواع (على سبيل الذكر) في مايلي:

- التدقيق الإجتماعي؛
- تدقيق نظم المعلومات؛
- التدقيق الإستراتيجي؛
- تدقيق الأداء؛
- تدقيق الجودة؛
- التدقيق البيئي.

الشكل (03): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاستناد إلى المراجع

#### المطلب الثاني: إجراءات ومراحل التدقيق الداخلي

تمر عملية التدقيق الداخلي بأربعة مراحل رئيسية وهي:

##### أولاً: مرحلة التحضير

وهي أول خطوة في مهمة التدقيق، حيث تشترط أن يتوفر في المدقق القدرة على القراءة والانتباه والكفاءة اللازمة، بحيث يجب عليه الإلمام بكل مصادر المعلومات في تلك الفترة. (صالح، 2016، صفحة 51)

##### ثانياً: مرحلة التنفيذ

بعد إتمام المدقق من كافة إجراءات عملية التحضير، تبدأ خطوات التنفيذ للمهمة وعلى ضمنها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات بما يسمح له بتحقيق الأهداف هذه المهمة. (بحاش، 2017، صفحة 10)



ثالثاً: مرحلة إعداد التقرير وتبليغ النتائج:

يتم خلال هذه المرحلة حضور فريق التدقيق في ميدان المهمة. (بحاش، 2017، صفحة 10). حيث نص المعيار رقم 2400 -تبليغ النتائج- " يجب على المدققين الداخليين أن يبلغوا نتائج المهمات".

رابعاً: مرحلة متابعة نتائج المهمة:

في هذه المرحلة يقوم المدققين الداخليين تحديد ما إذا كانت الإدارة تتخذ إجراءات كافية وفعالة بخصوص الملاحظات والتوصيات التي تم تبليغها إياها. (العمرائي، 2017، صفحة 81) وفي ما يلي سيتم التعمق في مراحل عملية التدقيق الداخلي:

الفرع الأول: مرحلة التحضير لعملية التدقيق

في هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي ببناء نموذج النتائج المراد الوصول إليه، ويندرج ضمن هذه المرحلة المحاور الأساسية التالي: (صالح، 2016، صفحة 52/51)

أولاً: الأمر بالمهمة

حيث يقوم المدقق بإصدار التكليف بالمهمة من طرف سلطة مؤهلة والمتمثلة في الإدارة العليا ولجنة التدقيق، ومن خلال هذه المرحلة يتم تبليغ كل الأطراف التي لها علاقة بعملية التدقيق.

ثانياً: مرحلة الاندماج

في هذه المرحلة يتم جمع كافة المعلومات التي لها علاقة بالنشاط قيد التدقيق من المصادر المختلفة وكذا الفهم الجيد لطبيعة هذا النشاط، وتمثل هذا المصادر في:

أ. تقارير ملفات التدقيق السابقة؛

ب. الاجتماع مع الإدارة؛

ج. السياسات و الخطط، الإجراءات، التعليمات و التعليمات المتعلقة بالنشاط؛

د. الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي؛

هـ. نتائج التدقيق الخارجي عن النشاط.

حيث أن هذه المصادر تمنح للمدققين الداخليين رؤية شاملة عن النشاط الخاضع لعملية التدقيق، تحديد النقط التي هي موضع الخطر بالإضافة إلى منح مصداقية للمهمة.

ثالثاً: تحديد الأخطار وتقييمها:

يتمثل خطر التدقيق حسب معهد المحاسبين الأمريكيين في الأخطاء التي تحدث في أحد الأرصد أو في نوع معين من العمليات. وهذا الخطر قد يكون:

أ. خطر متصل:

مرتبطة الأخطاء الجوهرية التي تحدث في الحسابات.

ب. خطر الرقابة الداخلية:

يحدث نتيجة عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها في الوقت الملائم.

ج. خطر عدم الاكتشاف:

يتعلق بعملية التدقيق تتمثل في عدم تمكن المدقق من اكتشاف الأخطاء.

رابعاً: تحديد الأهداف:

يجب على المدققين الداخليين تحديد أهداف مهمة التدقيق وذلك استناداً إلى الحكم المهني السليم وإستناداً إلى الخبرة ذات الصلة (و/أو) المساعدة الإشرافية.

كما أن استعراض المدققين الداخليين أهداف العملية تضمن لهم تحقيق كل هدف. (العمري، 2017، صفحة 71)

الفرع الثاني: مرحلة التنفيذ لعملية التدقيق

في هذه المرحلة يتم إنتقال فريق المهمة من العمل النظري إلى العمل الميداني، أي الإنتقال إلى وحدات محل التدقيق إبتداءً بالإجتماع الافتتاحي مع القائمين على الوحدة أو النشاط. والنتائج المستخلصة من الإجتماع والتي يتم على أساسها إعداد برنامج التدقيق بالتفصيل وتطبيقه لتحقيق أهداف المهمة المرجوة. (صالح، 2016، صفحة 53)

وتتم هذه المرحلة وفق الخطوات التالية:

**أولاً: إجتماع الإفتتاح**

يتم عقده في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤولوالنشاط محل المراجعة، ويتم فيه بناء أول العلاقات بين الطرفين بالإضافة إلى التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص التي ستتم. (ابو سرعة، 2010، صفحة 68)

**ثانياً: إعداد برنامج التدقيق:**

يجب أن يعد البرنامج قبل البدء في تنفيذ العملية من قبل فريق المكلف بالمهمة، مع إمكانية تعديله إذا كان ذلك ملائماً أثناء القيام بها.

وقبل وضع هذا البرنامج يجب الإحاطة بكل جوانب المهمة من (حجم العينة والمنهجيات المستخدمة، سجل المخاطر، نطاق المهمة، كيف سيتم تحقيق أهداف المهمة... إلخ)، لكي يكون برنامج التدقيق كاف وفعال يجب على المدققين الداخليين الأخذ بعين الإعتبار طبيعة ومدى وتوقيت إختبارات التدقيق المطلوبة لتحقيق أهداف المهمة. كما يجب توثيقه بطريقة تسمح لجميع أعضاء فريق المهمة فهم ما عليهم القيام به وما هي المهام المتبقية التي يتعين القيام بها. (العمري، 2017، صفحة 74)

ثالثاً: العمل الميداني:

تطبق هذه المرحلة مباشرة بعد وضع برنامج التدقيق المناسب وتكون وفق ثلاث خطوات تتمثل في: (صالح، 2016، صفحة 54،55)

أ. الملاحظة الفورية:

أول اختبار يقوم به المدقق، وهي مختلفة عن الملاحظات الأخرى لأنها تتم بشكل تلقائي وفوري حيث أن خبرة المدقق تلعب دور كبير في هذه المرحلة من ناحية أخذ تقييمات وإحصاءات مبدئية، كما يجب عند الملاحظة الفطنة للمؤثرات الوقتية مثلاً: ملاحظة دخول العمال عند فتح الأبواب في الفترة الصباحية ليست نفسها في منتصف النهار.

ب. الملاحظة المحددة:

يقصد بما قيام المدقق باختبار بعض العمليات والإجراءات المتعلقة بفترات معينة، ويجب أن يكون هذا الاختبار موضوعي من أجل إجمال رأيه حول سير العمليات بموضوعية.

ج. ورقة الكشف وتحليل المشكلات:

وهي وثيقة يقوم من خلالها المدقق توثيق أي خلل، وهي وسيلة تواصل بين المدقق والوظيفة المعنية بعملية التدقيق وتتجزأ هذه الوثيقة إلى خمسة أقسام كالتالي: المشكلات، الملاحظات، الأسباب، العواقب والآثار، التوصيات.

الفرع الثالث: مرحلة إعداد التقرير وتبليغ النتائج

عند إعداد تقرير المراجعة الداخلية الخاصة بارتباط معين، يجب ترتيب الآراء والاستنتاجات الخاصة بالارتباط تبعاً لأهميتها بالنسبة للإدارة وأصحاب المصالح، ومدى إرتباطها بالرقابة أو المخاطر المرتبطة بنشاط معين.

يختلف شكل ومحتوى التقرير عن نتائج الإرتباطات الخاصة بالخدمات الإستشارية بناءً على طبيعة الإرتباط واحتياجات عميل المراجعة.

في حالة التقرير عن نتائج إرتباط معين لأطراف خارج المنشأة، يجب أن يتضمن التقرير حدود الإفصاح عن هذه النتائج والأطراف التي يحق لها الاطلاع عليها واستخدامها.

كما يجب أن يكون محتوى التقرير يتصف بالخصائص التالية:

**أولاً: الدقة:**

أي محتويات التقرير خالية من أخطاء وتحريفات.

**ثانياً: الموضوعية:**

يجب أن تكون محتويات التقرير غير متحيزة لأي طرف، ومبنية على تقييم عادل ومتوازن لجميع المعلومات والحقائق والأحداث.

ثالثا: الوضوح:

يجب أن تكون سلسلة الفهم وخالية من أي مصطلحات مبهمه وغامضة، ومع مراعاة ضرورة الإفصاح عن جميع المعلومات الهامة والجوهرية.

رابعا: الاختصار والتركيز:

أن تكون المعلومات المقدمة ضرورية مختصرة ومباشرة.

خامسا: الاكتمال:

يجب تقديم المعلومات الهامة التي توصل إليها فريق المراجعة الداخلية كاملة.

سادسا: التوقيت المناسب:

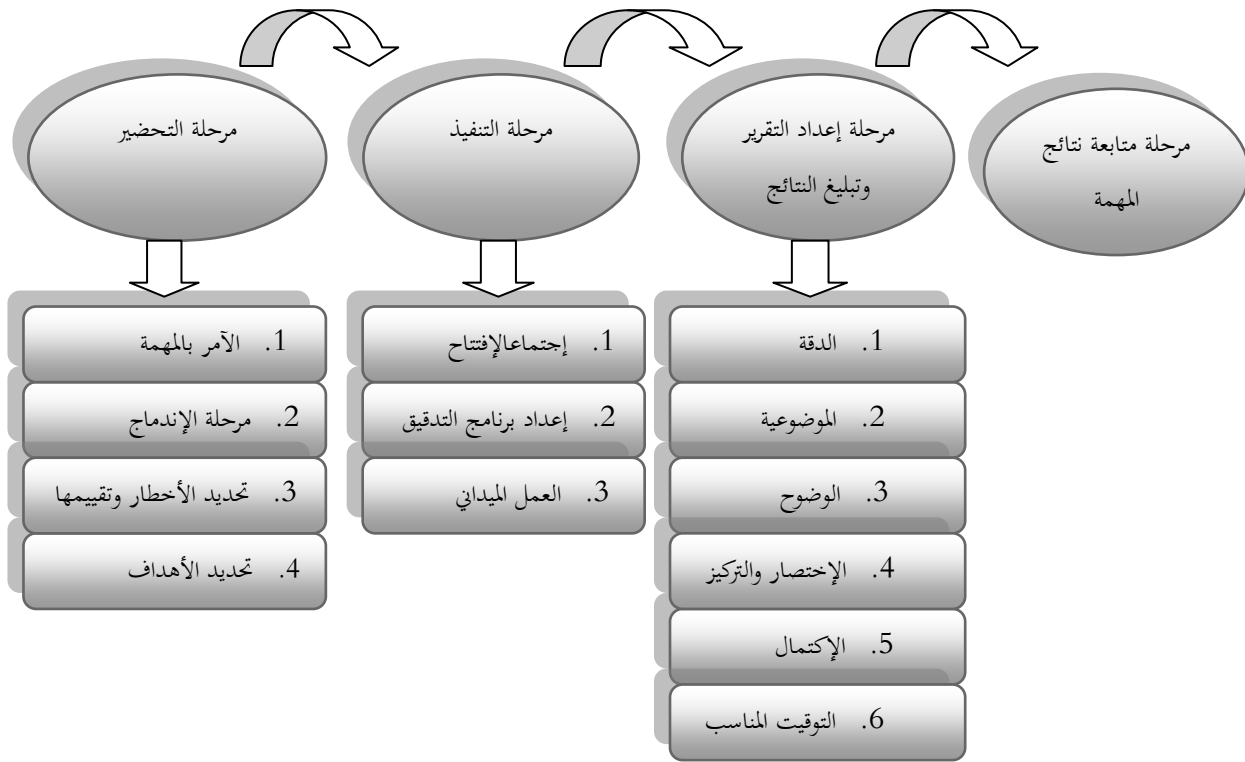
يجب أن يتم التقرير عن المعلومات في أسرع وقت بما يسمح للإدارة باتخاذ القرارات والإجراءات التصحيحية في توقيت مناسب وخاصة فيما يتعلق بالقضايا والانحرافات الجوهرية.

● يعتبر مدير المراجعة الداخلية عن فحص واعتماد التقرير النهائي عن نتائج الإرتباط قبل إصداره وتوزيعه على المستفيدين منه، حتى لو قام بتفويض هذه المهمة لأشخاص آخرين. (العمراني، 2017، صفحة 89،90)

الفرع الرابع: مرحلة متابعة نتائج المهمة في عملية التدقيق

بعد إرسال التقرير النهائي للجهات المعنية بالمهمة المكلف بها يجب على المدقق الداخلي متابعة عملية تنفيذ وتقييم الإجراءات التصحيحية الملائمة المتخذة من قبل الجهات المسؤولة. وقد تم تعريف مرحلة المتابعة بأنها: "العملية التي من خلالها يتأكد المدقق الداخلي من تنفيذ الإجراءات المقترحة من قبل الإدارة المسؤولة عن المجال الذي تم تدقيقه، أن الإجراءات المنفذة ملائمة وفعالة". مسؤولية تحديد طرق المتابعة ومختلف الإجراءات المتعلقة بها تقع على عاتق مسؤول التدقيق الداخلي، كما يجب تحديد مسؤولية المتابعة في دليل التدقيق الداخلي بوضوح. وتستجيب الإدارة للتقرير النهائي للتدقيق الداخلي إما بقبول الاقتراحات بشكل كامل أو قبول الاقتراحات بشكل جزئي، أو رفضها بشكل كامل. (صالح، 2016، صفحة 57)

الشكل (04): مراحل التدقيق



المصدر: من إعداد الطلبة بالإستناد إلى المراجع

### المطلب الثالث : أدوات التدقيق الداخلي

يستخدم المدقق الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، ويمكن تصنيفها إلى نوعين أساسيين: (علوان، 2019، صفحة 57)

#### الفرع الأول: أدوات وصفية:

تميّز من خلال هذا النوع الأدوات التالية:

#### أولاً: المسح الإحصائي

هو أداة تسمح بإختيار عينات عشوائية من مجتمع إحصائي معين، حيث أن نتائجها تعمم على كل المجتمع، ويهدف المدقق من خلال هذه التقنية إلى تحليل ظاهرة معينة واستنتاج مدى تأثيره على الوظيفة محل التدقيق، ويرفع المدقق الداخلي ملاحظاته وتوصياته إلى الإدارة ومسؤولي المؤسسة لإتخاذ القرارات المناسبة انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها.

#### ثانياً: المقابلة (الحوار):

يستعمل المدقق هذه الأداة بكثرة في عملية التدقيق الداخلي بهدف الحصول على مجموعة من المعلومات، ويجب أثناء المقابلة توفر شروط و هي :

1. يجب على المدقق إحترام السلم الهرمي أثناء حوارهِ مع المستجوب، حيث يجب أن يكون الإداري على علم بذلك؛
2. يجب إبلاغ المستجوب بأهداف المهمة والأهداف المنتظرة من وراء إجراء هذا الحوار؛
3. يجب أن يقوم المدقق بإعلام المستجوب عن نقاط الضعف والأخطاء والنقائص التي لاحظها قبل محاورته؛
4. يهتم المدقق الداخلي بالأعمال التي يقوم بها فقط وليس بالأشخاص؛
5. تلخيص مستوى الحوار وإبلاغه للشخص محل الحوار، والحصول على موافقته قبل الإدلاء به إلى مسؤولي المؤسسة؛
6. على المدقق أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم بتوجيه الإستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المرغوب.

### ثالثاً: أدوات الإعلام الآلي:

وهي تدقيق وفحص المعلومات المعالجة آلياً، لذلك لا بد من توفر بعض الشروط من أجل استعمال هذه الوسائل:

1. أن تكون أدوات الإعلام الآلي فعالة، وتحتوي على كل المعلومات المراد فحصها، كما يجب أن لا يكون هناك أي تأخر في نقل وتسجيل هذه المعلومات؛
2. يجب أن تكون المدقق يختص في الإعلام الآلي ويتمتع بمؤهلات في ذلك؛
3. يجب أن تكون تكلفة هذه الأدوات معقولة مقارنة مع النتائج المنتظرة منها.

### رابعاً: الفحوصات، التحاليل والمقاربات المختلفة:

يلجأ إليها المدقق من أجل التأكد من صدق المعلومات يكون قد تحصل عليها في فترة سابقة، يمكن تحليل البيانات باستخدام إمكانيات نظام المعلومات لمساعدة المدقق في تسيير أعماله. أما المقاربات فهي تسمح للمدقق الداخلي بالحصول على إثبات لمعلومة واحدة من مصدرين مختلفين.

### الفرع الثاني: أدوات استفهامية:

يندرج ضمن هذا النوع الأدوات التالية:

#### أولاً: الملاحظة المادية:

يمكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلاً في الواقع، ويتعلق الأمر ب:

1. الملاحظة المادية للإجراءات:

تهدف إلى تحديد المراحل التي تمر بها العملية أو النشاط للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات.

2. الملاحظة المادية للأصول:

تهدف إلى التحقق من وجود الأصول، مع الملاحظة الكمية و النوعية للأصول.

3. الملاحظة المادية للوثائق:

تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، وانتقالها.  
4. ملاحظة السلوك:

يخص بالتدقيق الاجتماعي أي ملاحظة مدى إحترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل، وعند أداء مهامهم.

**ثانياً: السرد:**

تعتبر من أهم الأدوات التي يستعملها المدقق الداخلي، حيث يقوم بسماع الشخص أو العامل محل التدقيق وأخذ النقاط، ولا يتدخل إلا من أجل طلب استفسارات إيضاحية عن معلومات معينة، يلجأ المدقق إلى السرد لوصف النظام.

**ثالثاً: شبكة تحليل المهام:**

هو عبارة عن جدول يستخدم لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصلين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجته.

**رابعاً: الهيكل الوظيفي:**

يقوم المدقق الداخلي بإعداد الهيكل الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من استخدامه لأحد أدوات سالفه الذكر، التي قام بها في بداية المهمة ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها.

**خامساً: خرائط التدفق:**

خرائط النظم عبارة عن وسيلة توصية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة، تقييم الفصل بين الوظائف المختلفة ومخرجات النظام المالي والإداري لمؤسسة.

**سادساً: قوائم الاستقصاء:**

وهي مجموعة من القوائم تقدم إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وارجاعها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة، وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية، بحيث تدل الإجابات (نعم) على أنظمة دقيقة وفعالة والإجابة (لا) على أنظمة ضعيفة أو غير موجودة أصلاً في تلك الناحية.

**المطلب الرابع: معايير التدقيق الداخلي**

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية و ثقافية مختلفة ومتنوعة، لصالح مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، وكما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل أو خارج المؤسسة، ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة عملية التدقيق الداخلي في كل بيئة، فإن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) يشكل أمراً أساسياً لكي يتمكن المدققين الداخليين ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم. (فياض، صفحة 01)

الفرع الأول: مفهوم معايير التدقيق الداخلي

قام معهد المدققين الداخليين ( IIA ) بتعريف المعيار بأنه:

✓ "إعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي".

• كما عزفت معايير التدقيق الداخلي على أنّها: "المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقاً لما تم اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين.

ولقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ومتابعة تطويرها وتحديثها وفقاً لمتطلبات ما يستجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن. (كامل النونو، 2009، صفحة 51)

• وهو أيضاً: "عبارة عن معايير أصدرها معهد المدققين الداخليين الأمريكي، وتم اعتماده من طرف إ ف أ س وتضم إطار لأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي داخل الشركات، وتم إصدار أول معيار سنة 1978". (رواني، 2018، صفحة 30)

الفرع الثاني: أهداف معايير التدقيق الداخلي

تتمثل أهداف معايير التدقيق الداخلي فيما يلي: (العمرى و عبد المغني، 2006، صفحة 346)

✓ وضع إطار عام لأداء وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن؛

✓ التأسيس لعمليات ومعالجات تنظيمية متطورة وتشجيع إدخال تحسينات عليها؛

✓ بيان المبادئ الأساسية التي تمثل ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن يكون؛

✓ إضافة إلى هذه الأهداف فإن معايير التدقيق الداخلي تسعى إلى تعميق حالة الفهم لدى جميع المستويات الإدارية في منشآت الأعمال لتحقيق الدور والمسؤوليات المحاطة بالتدقيق الداخلي، إلى جانب تعزيز إدراكها لأهمية المساهمة في تحسين أداء التدقيق الداخلي.

✓ وضع أساس لتقييم أداء التدقيق الداخلي. (أحمد موسى ابراهيم، 2016، صفحة 34)

الفرع الثالث: أهمية معايير التدقيق الداخلي

تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي على سبيل الذكر في النقاط التالية: (توادري، 2015، صفحة 59)

✓ تعتبر ضرورة للمدققين الداخليين، كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم؛

✓ المعايير ضرورية للإدارة، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققين الداخليين يمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير التي يقدمونها لها عند أدائهم لمهامهم في المؤسسة؛

✓ يتم الإسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.



الفرع الرابع: معايير التدقيق الداخلي

تنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى قسمين: (فياض، صفحة 03)

1. معايير الخصائص.

2. معايير الأداء.

وفي مايلي سنتناول بالتفصيل كل معيار على حدة.

**أولاً: معايير الخصائص**

نقصد بما الخصائص الواجب توفرها سواء في الشركة أو الأشخاص أو المؤسسات التي تمارس عملية التدقيق، وتصنف إلى :

أ. معيار 1000: الغرض، والسلطة والمسؤولية

يقتضي هذا المعيار أن يتم تعريف التدقيق الداخلي و المعايير المستخدمة و مسؤوليات المدقق الداخلي.

التفسير: على قسم التدقيق الداخلي أن يحدد أهداف وحدة التدقيق الداخلي ومسؤولياتها وصلاحياتها مثل الإطلاع على سجلات المنشأة، و الدخول لمختلف وحداتها وأقسامها لأداء مهمات التدقيق، و كذلك تحديد موقع قسم التدقيق في الهيكل التنظيمي، وعلاقة مدير التدقيق بالإدارة العليا.(أحمد موسى ابراهيم، 2016، صفحة 37)

ب. معيار 1100: الاستقلالية والموضوعية

يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.(فياض، صفحة 03)

حيث يندرج ضمن هذا المعيار معايير أخرى فرعية وهي:(أحمد موسى ابراهيم، 2016، صفحة 38، 37)

1. الإستقلالية المهنية:

تعني أنه على المدقق الداخلي أن يتبع لجهة تنظيمية مستقلة لها صلاحيات يصدر عنها تكليف المدقق الداخلي بالعملية وتضمن تنفيذ توصيات التقرير.

2. الإستقلالية في أداء عملية التدقيق:

يجب أن يتوفر في المدقق الداخلي صفتي عدم الانحياز الحياد في أداء مهام التدقيق الداخلي، وألا يتأثر أدائه بجواه الشخصي أو المصلحة الشخصية له.

3. الإستقلالية الفنية:

تعني إمتلاك المدقق الداخلي للمهارات اللازمة لتأدية عمله من خلال التأهيل العلمي والتدريب المناسب.

4. الإستقلالية المالية:

وهي أن يتم اعتماد مخصصات دائرة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا ومناقشة تفاصيلها مع الإدارة العليا.

ج. معيار 1200: الكفاءة وبذل العناية المهنية

ينص هذا المعيار على أن المدققين الداخليين يجب أن يمتلكوا الكفاءة اللازمة ويقومون ببذل العناية المهنية عند عملية التدقيق الداخلي. ويندرج ضمن هذا المعيار المعايير الفرعية التالية:

1- معيار الكفاءة المدقق الداخلي:

يقصد بها أن يتمتع المدققين الداخليين وإدارة التدقيق الداخلي بالمعرفة والمهارات اللازمة للقيام بمسؤولياتهم، ويجب على مدير التدقيق الداخلي أن يستعين بذوي الكفاءة والخبرة من خارج المنشأة متى ما كان المدققين الداخليين بحاجة إلى معارف والمهارات والمؤهلات اللازمة لأداء بعض مهامهم. (كامل النونو، 2009، صفحة 58، 57)

وتتضمن الكفاءة مايلي: (أحمد موسى ابراهيم، 2016، صفحة 38)

- أن يؤدي المدقق مهام التدقيق بمعرفة وخبرة ومهارات؛

- أن يؤدي المدقق مهامه طبقاً لمعايير التدقيق الداخلي؛

- أن يقوم المدقق بالتطوير المستمر لكفاءته وجودته خدمته.

2- معيار بذل العناية المهنية:

يعني يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي، يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال، حيث أن بذل العناية المهنية اللازمة لا تعني العصمة عن الخطأ.

ويجب على المدققين الداخليين أن يبذلوا العناية المهنية اللازمة في أعمالهم بأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة؛

- احتمال حدوث أخطاء هامة أو إحتيال أو حالة عدم الامتثال؛

- تكلفة أعمال التعقيد مقارنة بالمنافع المحتملة. (فياض، صفحة 06)

د. معيار 1300: برنامج ضبط الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي. (فياض، صفحة 07)

التفسير: يجب تصميم والاحتفاظ ببرنامج تأكيد الجودة يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي في المنشأة، لعمل رقابة مستمرة على فعاليتها، ويجب أن يصمم البرنامج لإضافة قيمة للمنشأة و تحسين عملياتها والتأكد من أنشطة التدقيق الداخلي تتوافق مع المعايير والأنظمة المعمول بها. (أحمد موسى ابراهيم، 2016، صفحة 38)

ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية وهي كما يلي: (كامل النونو، 2009، صفحة 59،60)

1. معيار يتعلق بتقديرات جودة هذا البرنامج:
- يتضمن مراقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرنامج المطبق للجودة، والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج وحدة التدقيق الداخلي والمنشأة.
2. معيار يتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة المقر:
- يتطلب من المسئول عن التدقيق الداخلي إبلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرنامج الجودة.
3. معيار مراقبة اتساق العمل مع المعايير:
- ينص هذا المعيار على تشجيع المدققين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير ، كما يشير إلى أنهم غير ملزمين بذلك إذا نص ميثاق التدقيق الداخلي على أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير .
4. معيار يتعلق بالكشف عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير:
- ينص هذا المعيار على أن على المسئول عن التدقيق الداخلي أن يكشف فوراً للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لهذا الأمر تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي.

#### ثانياً: معايير الأداء

تتم بجودة خدمة التدقيق المقدمة للشركات.

#### أ. معيار 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة والأطراف المعنية، وذلك عند أخذ بعين الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر، ويسعى لتوفير سبل تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، ويقدم تأكيدات ذات صلة بطريقة موضوعية.

ويكون التدقيق الداخلي وفقاً للمعيار 2000 تمت إدارته بنجاح وفعالية وكفاءة عالية عندما:

- ✓ يحقق نشاط التدقيق الداخلي غاياته ومسؤولياته الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي؛
- ✓ يتقيد نشاط التدقيق الداخلي بالمعايير؛
- ✓ يتقيد أفراد نشاط التدقيق الداخلي بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير (السرية، الاستقلالية، الأمانة، الوضوح)؛
- ✓ يأخذ نشاط التدقيق الداخلي بالاعتبار الاتجاهات والقضايا الناشئة التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة. (فياض، صفحة 12)

ب. معيار 2100: طبيعة عمل التدقيق الداخلي

يقتضي هذا المعيار على أن نشاط التدقيق الداخلي قائم على تقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها، ويتم ذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر (فياض، صفحة 12)، حيث يتعين على المدقق الداخلي القيام بعملية تخطيط وفحص وتقييم المعلومات، وكذا إيصال النتائج ومتابعة تنفيذ التوصيات.

ج. معيار 2200: تخطيط مهام التدقيق

يقتضي هذا المعيار من القائمين على عملية التدقيق الداخلي وضع خطة عمل خاصة لكل مهمة من مهام التدقيق، أهداف المهمة وكذا نطاقها وتوقيتها، والموارد المخصصة لها، كما يجب أن تأخذ الخطة بعين الاعتبار استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة التي لديها علاقة بالمهمة. (فياض، صفحة 14)

د. معيار 2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي

يجب على المدققين الداخليين القيام بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق. (فياض، صفحة 14)

ويشمل معيار تنفيذ المهام على مايلي: (أحمد موسى ابراهيم، 2016، صفحة 40)

1. تحديد المعلومات:

يوضح المعيار ضرورة استخدام المعلومات التي تتصف بالكفاية والملائمة و الموثوقية.

2. تحليل المعلومات:

يجب على المدقق الداخلي أن يبني استنتاجاته على التحليل الكافي والمناسب للمعلومات المحدد.

3. تسجيل المعلومات:

على المدقق الداخلي أن يسجل المعلومات المتعلقة باستنتاجاته لدعم النتائج التي توصل إليها في التقرير.

4. الإشراف الكلي:

ضرورة وجود إشراف مناسب يضمن التوصل لأهداف وجودة عملية التدقيق.

هـ. معيار 2400: توصيل نتائج التدقيق الداخلي

يجب على المدقق الداخلي أن يصف نتائج عملية التدقيق بتقرير يحتوي على أهداف المهمة، ونطاق العملية والنتائج والتوصيات وخطط العمل. (أحمد موسى ابراهيم، 2016، صفحة 40)

ويشير هذا المعيار على أنه يجب على المدققين الداخليين أن يرفعوا تقاريرهم عن نتائج عملية التدقيق الداخلي فور الانتهاء منها. (كامل النونو، 2009، صفحة 65)

ويندرج ضمن معيار 2400 أربعة معايير فرعية وهي: (أحمد موسى ابراهيم، 2016، صفحة 41، 40)

1. معايير الاتصال:

يجب أن يوضح التقرير أهداف ونطاق العملية والتوصيات وأساليب تنفيذ هذه التوصيات.

2. جودة الاتصال:

يوضح هذا المعيار ضرورة أن تكون تقارير التدقيق الداخلي معدة بموضوعية ودقة وفي حالات حدوث خطأ أو نسيان معلومة مهمة يجب إيصال ذلك إلى جميع التقرير الأصلي.

3. حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير:

يشير المعيار إلى أن التقرير يجب أن يحتوي على إشارة في حال عدم الالتزام بشكل كامل بمعايير التدقيق الداخلي وأثر ذلك والسبب في عدم الالتزام.

4. نشر النتائج:

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المسئول عن مراجعة والموافقة على التبليغ النهائي للمهمة قبل إرساله، وعن اتخاذ القرار حول الجهات التي ستتلقى التبليغ النهائي وحول كيفية نشره. حيث ما إذا قام الرئيس التنفيذي بتفويض هذه الواجبات، فإنه يحتفظ بكامل المسؤولية. (فياض، صفحة 18)

و. معيار 2500: مراقبة سير العمل

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يقوم بوضع عملية لرصد وضمان أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تنفيذها بشكل فعال أو أن الإدارة العليا قد قبلت مخاطر عدم اتخاذ أي إجراء.

ويجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بمراقبة التصرف اتجاه ما خلصت إليه نتائج المهمات الاستشارية وذلك في إطار الاتفاق المبرم مع العميل المعني. (فياض، صفحة 19)

ز. مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات

ينص هذا المعيار أنه في حالة أن الإدارة قبلت شيئاً من المخاطر غير مقبولة للمنشأة فإن على مدير التدقيق الداخلي مناقشة هذه المسألة مع المدير العام، أو مع مجلس الإدارة للحصول على الحل و اتخاذ القرار بشأن هذه المخاطر. (كامل النونو، 2009، صفحة

68)

المبحث الثالث: ضوابط عملية التدقيق الداخلي

المطلب الأول: مبادئ التدقيق الداخلي

يجب على المدققين الداخليين الالتزام بأداب وتقاليد وسلوك مهنة التدقيق، والمتمثلة في: (عريج المطيري، 2012، صفحة 20)

أولاً: الاستقلالية:

أي استقلالية المدقق الداخلي في إبداء رأيه حول المهمة المكلف بها.

ثانياً: النزاهة والموضوعية:

ويقصد بالنزاهة والموضوعية تقديم دليل مقنع ومقبول لوجهة نظره حول رأيه و ألا يخضع للآخرين.

ثالثاً: السرية:

عدم الإفصاح عن المعلومات الواردة دون إذن مناسب إلا إذا كان هناك التزام قانوني أو مهني للقيام بذلك.

رابعاً: الكفاءة:

يجب على المدقق الداخلي أثناء أداء الخدمات تطبيق المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة، كما يجب عليه القيام بتحسين كفاءة وفعالية وجوده الخدمات المقدمة باستمرار.

المطلب الثاني: أساليب التدقيق الداخلي

من أجل تحقيق أهداف المؤسسة المرجوة يجب على المدقق الداخلي إتباع ما يلي: (رياح و المدهون، 2011، صفحة 17)

- ✓ فحص ودراسة أنظمة الرقابة والضبط الداخلي وكذا تقييم مدى كفايتها وفعاليتها؛
- ✓ التأكد من وجود أصول المنشأة وصحة قيدها بالدفاتر وكفاية وسائل حمايتها من الخسائر بكافة أنواعها؛
- ✓ مراجعة الدفاتر والسجلات وفحص المستندات لاكتشاف الأخطاء والتلاعب ومنع تكرار حدوثها مستقبلاً، ويجب مراعاة في القيود التي سيتم مراجعتها أن تكون ممثلة لعمل كل موظف وأن تكون في فترات مختلفة خلال السنة؛
- ✓ التحقق من صحة البيانات الحسابية الظاهرة بالقوائم المالية أو التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة و الإدارة العليا؛
- ✓ تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة؛
- ✓ إبداء التوصيات لتحسين أداء العمل؛
- ✓ التحقق من مدى مراعاة السياسات الموضوعية للخطط المرسومة والالتزام بها؛
- ✓ تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة بتقديم الخدمات لأعضاء الإدارة.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي

تختلف العوامل التي تؤثر في فاعلية عملية التدقيق الداخلي فمنها ما يتعلق بالمدقق القائم على المهمة، وهناك عوامل بيئية وعوامل الداخلية للتدقيق الداخلي.

الفرع الأول: العوامل الخاصة بالمدقق الداخلي:

تنقسم هذه العوامل إلى أربعة خصائص وهي: (النيسان، 2018، صفحة 42، 44)

أ. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

أي أنه على المدقق الداخلي أن يقوم بمهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً لما تنص عليه المعايير الفنية والمهنية المعمول بها عن تقديم الخدمات المهنية. حيث تتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة.

ب. الإستقلالية:

يجب أن يتمتع بشخصية ذاتية مستقلة تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته.

أي يجب على المراجع الداخلي أن يكون مستقلاً عند أداء مهمته دون خوف من حدوث أي تداعيات لا مبرر لها.

ج. الموضوعية:

تتحقق الموضوعية من خلال قدرة المراجع الداخلي جمع الأدلة وتقييمها بصورة انتقادية، كما تتحقق من خلال تقديمه الاستنتاجات بدون التأثير بالمشاعر أو الآراء الشخصية أو المعتقدات السياسية أو الاجتماعية التي تنجم عن العلاقات أو الولاء لمجموعة معينة.

د. القدرة على الابتكار:

يجب على المراجع الداخلي أن يمتلك القدرة على الابتكار لمواكبة تغيرات العصر من أجل إضافة قيمة للمنظمة، من خلال تقديم توصيات بطرق جديدة ومبتكرة لممارسة الأعمال. (ابراهيم محمد، 2019)

الفرع الثاني: العوامل البيئية:

وتنقسم هذه العوامل إلى:

أ. اتجاهات الإدارة:

يعتبر دعم الإدارة من أهم العوامل المؤثرة في بيئة أي منشأة، وفعالية دائرة التدقيق الداخلي تتأثر بمتطلبات الإدارة.

ب. اتجاهات أعضاء مجلس الإدارة:

إن عملية الاتصال التي تحدث في المنشأة بين مدير دائرة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة، وكذا الاجتماعات الدورية التي تتم بين مدير دائرة التدقيق الداخلي مع أعضاء مجلس الإدارة تشكل نوعاً ما من أنواع تأثير مجلس الإدارة على فعالية التدقيق الداخلي، نتيجة إبعاد إدارات المنشآت من هذه الاجتماعات ما يعزز من استقلالية التدقيق الداخلي.

ج. الهيكل التنظيمي للمنظمة:

إن توفر الهيكل التنظيمي للمنشأة على موقع مستقل خاص بدائرة التدقيق الداخلي يعزز من استقلالية التدقيق الداخلي وبالتالي زيادة فعاليته.

الفرع الثالث: عوامل داخل دائرة التدقيق الداخلي

أ. سياسة الموارد البشرية:

تشمل كل من التعليم والتدريب والعلاقات ما بين الموظفين، والوصف الوظيفي، وتقييم الأداء.

ب. تخطيط التدقيق:

يتضمن إنشاء أهداف واستراتيجيات التدقيق، وهي حلقة وصل بين أهداف التدقيق الداخلي مع أهداف المؤسسة وبالتالي مساعدة دائرة التدقيق الداخلي العمل بأفضل فعالية ممكنة.

ج. المهنية:

يعتبر التدقيق الداخلي من المهن المعقدة التي تتطلب مدى واسعاً من المعرفة والخبرة لتنفيذ عمليات التدقيق بشكل جيد.

د. طرق التدقيق:

بإمكانية المدققين الداخليين استخدام مفهوم السلوك، وهذا يتضمن القوة وقيادة الموقف لتعزيز قبول الدوائر الخاضعة للتدقيق لاقتراحات المدقق الداخلي، فقوته تكمن في المعرفة المهنية، وقيادة الموقف هي إعطاء اقتراحات بالاعتماد على نضج الدوائر الخاضعة للتدقيق. (المرعي، 2009، صفحة 45)

**المطلب الرابع: الخدمات والوظائف التي يقدمها التدقيق الداخلي**

تتجلى وظائف التدقيق الداخلي في ما يلي:

الفرع الأول: وظيفة الفحص:

يقصد به فحص المدقق الداخلي كل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من القوائم المالية، ومن أمثلة ما يجب فحصه ما يلي:

- ✓ مقارنة أرقام التقارير بمصادر المعلومات المستمدة منها؛
- ✓ التأكد من القيود؛
- ✓ تدقيق العمليات المحاسبية؛
- ✓ التحقق من التقارير الإحصائية التي تعتمد مباشرة على معلومات من دفتر الأستاذ.



### الفرع الثاني: وظيفة التقييم:

من خلال فحص السجلات المحاسبية والتقارير يستطيع المدقق الداخلي الحكم على مدى فعالية النظام الساري وتحديد نقاط الضعف والقوة فيه، وكما يجب أن يكون التقييم الذي يقوم به المدقق الداخلي ممتد إلى نطاق الرقابة الإدارية العامة ولا يقتصر على نطاق المراقبة المحاسبية والمالية فقط.

### الفرع الثالث: مراقبة التنفيذ:

تخص مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعية من خلال الملاحظة وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مخطط له.

### الفرع الرابع: خدمات استشارية:

وهي خدمات تنفذ بناء على الطلب الخاص لعميل المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين للاتفاق مع العميل.

## خاتمة الفصل:

مع التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الإقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها. جعل المؤسسة تتعامل مع عدّة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة. وهذا ما استوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح من خلالها بفحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وإعطاء الرأي الفني المحايد حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، وبذلك ظهرت الحاجة إلى عملية التدقيق الداخلي.

وبناءً على ماتم ذكره تطرقنا في هذا الفصل حول الإطار النظري لعملية التدقيق الداخلي والذي استعرضنا فيه بالدراسة والتحليل على ماهية عملية التدقيق الداخلي مع ذكر أساسياته وضوابطه.

## الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار الداخلي

## تمهيد:

نتيجة للتغيرات السريعة والمستمرة التي تواجه معظم البيئات المحيطة بالمؤسسات وكذلك تعدد المشاكل والصعوبات ما وجب القيام باتخاذ مجموع من القرارات باعتبارها أكثر الطرق فعالية، حيث يسوق كل متخذ قرار إلى الحل المناسب. كما وأن اتخاذ القرار عملية مستمرة داخل المؤسسة لذا وجب على الأشخاص متخذي القرار السعي نحو قرارات أكثر دقة ومنطقية لتساهم في حل تلك المشكلات. و لعلّ أنّ التدقيق الداخلي يعتبر من أحسن الطرق للحصول على القرار المناسب وعلى المعلومات صحيحة ودقيقة.

وعلى أساس ماتقدم سالف الذكر فإننا قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث مهمة لا يمكن الاستغناء عن إحداها، حيث سنتناول في المبحث الأول على مدخل عام لعملية اتخاذ القرار من تعريف وخصائص وأهمية وأهداف. بينما اختصّ المبحث الثاني في دراسة أساسيات عملية اتخاذ القرار والتي تضمن المطالب التالية: أنواع اتخاذ القرار ومعوقاته وأساليبه ومراحل القيام به. أما المبحث الثالث فقد استفردنا فيهاظهار العلاقة التي تجمع بين عملية التدقيق الداخلي وتأثيره في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: ماهية وظيفة اتخاذ القرار

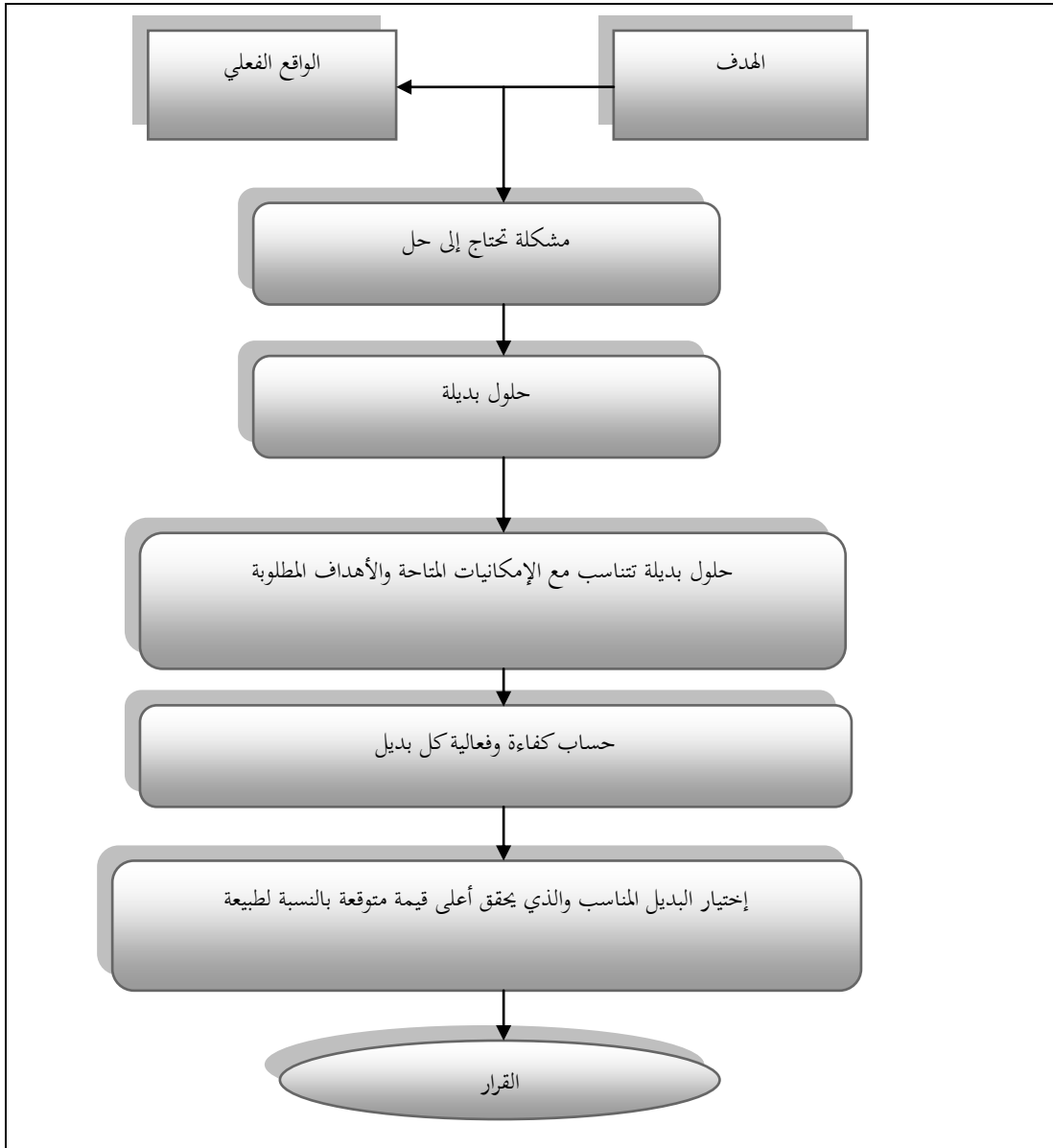
تعتبر عملية اتخاذ القرارات جوهر العمل الإداري في جميع المنظمات، نظرا لأن عملية اتخاذ القرارات أصبحت معقدة وتحتاج إلى معرفة ودراية ومهارات خاصة، حيث أصبح من الضروري أن يسعى متخذو القرارات وفي جميع المستويات الإدارية في المؤسسة إلى إدراك ماهية اتخاذ القرارات، بتنمية معارفهم ومهاراتهم لأجل تسهيل اتخاذ القرار وحل المشكلات التي قد يواجهونها. لهذا من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى ماهية اتخاذ القرار وأهم الخصائص التي يميّز بها، حيث سنتناول فيه عن تعريف وظيفة اتخاذ القرار ومختلف الخصائص التي يجب أن يتميز بها بالإضافة إلى الأهمية والأهداف لهذه العملية.

المطلب الأول: تعريف اتخاذ القرار

اتخاذ القرار هو دراسة وتحديد واختيار البدائل المناسبة لحل المشكلات، ويعني هذا أن هناك دائما خيارات أمام متخذ القرار عليه التفكير فيها واختيار أفضلها لحل المشكلة أو الموقف محل الدراسة، كما ظهرت العديد من التعاريف والمفاهيم لاتخاذ القرار والتي نذكر منها ما يلي:

- " اتخاذ القرار هو اختيار بديل من بين مجموعة من البدائل المختلفة والمتوفرة حيث يرى في هذا البديل المصلحة لحل مشكلة معينة". (المقدم، 2016، p. 8 ,
  - " عملية عقلانية رشيدة تتبلور في الاختيار بين بدائل متعددة ذات مواصفات تتناسب مع الإمكانيات المتاحة والأهداف المطلوبة" 1(عبوى و حريز، 2006، صفحة 77)
  - " اختيار بديل من البدائل المتاحة لإيجاد الحل المناسب لمشكلة جديّة ناتجة عن عالم متغير، وتمثل جوهر النشاط التنفيذي في الأعمال". 2(الفضل عبد الحسين، 2004، صفحة 15)
  - " يعني القرار اختيار بين البدائل المختلفة ويتفق هذا المعنى مع طبيعة العديد من المواقف الإدارية، حيث نجد أن المدير دائما في موقف يطلب إليه أن يختار بديلا معيناً من بين عدد من البدائل المطروحة أمامه". (السيفو و اخرون، 2007، صفحة 49)
  - " هو العملية التي يتم بمقتضاها اختيار أحسن البدائل لحل مشكلة معينة أو مواجهة موقف يتطلب فيه ذلك، بعد دراسة النتائج المتوقعة من حل بديل أترها في تحقيق الأهداف المطلوبة ضمن معطيات بيئة التنظيم". (حروش، 2013، صفحة 172)
  - ومن هذا التعريف يمكن استنتاج تعريف وظيفة اتخاذ القرار على أنها:
- "عملية داخل المؤسسة تسعى لجمع أكبر عدد من المعلومات المتعلقة ببدائل حل المشكلات، تهدف هذه المعلومات لمتخذ القرار من اختيار أفضل البدائل وأحسنها وذلك حسب الأولويات والهدف وحسب الظروف المحيطة به".

الشكل (05): مفهوم القرار



المصدر: (المقدم، 2016، صفحة 9)

المطلب الثاني: خصائص وصفات اتخاذ القرار

حتى تتصف عملية اتخاذ القرار بالواقعية؛ لا بد أن تكون لها مجموعة من الخصائص نذكر منها: (بولجنات و معاندي، 2017، صفحة 32)

✓ إن عملية اتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص متخذ القرار؛  
 ✓ تعد وظيفة إدارية حيث أنها تعد من المسؤوليات الرئيسية التي يتحملها المدير، كما أنها عملية تنظيمية حيث أن اتخاذ القرارات تعد أكبر من أن ينفرد بها المدير وحده، لأنه في الوقت الحاضر لا يعمل في عزلة، بل أنه يتأثر بطبيعة الأفكار والبيئة التي يعمل بها؛

✓ إن عملية اتخاذ القرار عملية عامة ما يعني أنها تشمل جميع المناصب الإدارية في المؤسسة؛  
 ✓ هي عملية تتكون من مجموعة خطوات ومراحل متتالية؛  
 ✓ عملية تؤثر وتتأثر بالعوامل البيئية المحيطة بها؛  
 ✓ كما تتصف عملية اتخاذ القرار بالاستمرارية، أي أنها تمر من مرحلة إلى أخرى باستمرار.  
 بالإضافة إلى الخصائص التالية أيضا:

✓ هي عملية عقلية تكون عميقة ومعقدة خاصة عندما يكون القرار هاماً، إذ يتضمن تحديد المشكلة وتحليلها واستكشاف جوانبها للوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها؛  
 ✓ هي مهارة عقلية يمكن تطويرها لدى الأفراد، إذ يمكن تدريبهم على طريقة وكيفية اتخاذ القرار الرشيد من خلال تعويدهم على التفكير والتخطيط ورسم الأهداف مع تطوير قدرات البحث وجمع المعلومات؛  
 ✓ هي عملية اختيارية إذ يقوم متخذ القرار باختيار البديل المناسب من بين عدة بدائل.  
 ■ كما يوجد تصنيف آخر لخصائص عملية إتخاذ القرار: (بن رحمون، 2019، صفحة 4 ، 5)

الجدول(03): خصائص عملية اتخاذ القرار

1. عملية قابلة للترشيد.
2. عملية تتأثر بعوامل ذات صبغة إنسانية واجتماعية.
3. عملية تمتد بين الماضي والمستقبل.
4. عملية تقوم على الجهود الجماعية المشتركة.
5. عملية تتصف بالعمومية والشمولية.
6. عملية ديناميكية مستمرة.
7. عملية مقيدة تتسم بالبطء.
8. عملية معقدة وصعبة تتطلب مهارات لإنجازها.

المصدر: من إعداد الطلبة استناداً من المراجع.

المطلب الثالث: أهمية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار من الإجراءات التنظيمية المهمة في أي تنظيم، ويرتبط اتخاذ القرار بمختلف نشاطات المؤسسة وتزايد أهمية هذه العملية كلما اتسعت مجالات وأهداف القرارات المطلوبة اتخاذها، من هنا يمكن توضيح أهمية اتخاذ القرار في النقاط التالية: (بعوج، 2015، صفحة 49 ، 50)

✓ اتخاذ القرارات الإستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير على نجاح المؤسسة أو فشلها؛

✓ اتخاذ القرار أداة المدير في عمله، وهي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث أنه يقرر ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى يتم القيام به؟...؛ وعليه كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع بذلك مستوى أدائه الإداري؛

✓ التفاعل الديناميكي بين مختلف الأطراف الفاعلة في السوق التنظيمي الداخلية منها والخارجية مثل: المدراء المستشارين، العملاء، الموردین، العاملين... الخ؛ (عابدي، 2015/2014)

✓ اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، لأن كل من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الحاسمة حيث: (حس، 2019، صفحة 4 ، 5)



في التخطيط:

يقوم على اتخاذ سلسلة من القرارات الإدارية التي تتعلق بوضع افتراضات حول الأحداث المستقبلية وردود الأفعال والتي كلما كانت قريبة من الواقع كلما كان التخطيط سليماً.

في التنظيم:

اتخاذ سلسلة من القرارات التي تتعلق بالهيكل التنظيمي، والإجراءات التنظيمية، وطبيعة العلاقة بين العاملين، وتحديد القواعد التي تحكم سير العمل، ونقل عملية اتخاذ القرار إلى جميع أجزاء التنظيم، سواء عمودياً أو أفقياً، والعمل على تحقيق تنمية وتدريب العاملين.

في التوجيه:

يعتمد على سلسلة من القرارات التي تتعلق بكيفية إصدار الأوامر والتعليمات الواضحة والتامة بشأن ما يجب عمله، والإرشاد بأسلوب أداء العمل حسب الظروف القائمة، وكيفية الإشراف أثناء التنفيذ وذلك باستخدام كل وسائل التحفيز الصحيح.

في الرقابة:

التي تعتمد على سلسلة من القرارات التي تتعلق بتحديد مجالات الرقابة ومعاييرها، والمعلومات المطلوبة لها بالإضافة إلى الزمن اللازم لذلك والجهات التي تشرف عليها. كما أن تقييم العمل الإداري يتوقف على نوعية القرارات المتخذة والكفاءة التي تنفذ بها.

المطلب الرابع: أهداف اتخاذ القرار

يمكن توضيح الأهداف التي يسعى إليها متخذ القرار في النقاط التالية: (فضيل، 2017، صفحة 38)

- ✓ تحدد عملية اتخاذ القرارات مصادر السلطة داخل المؤسسة؛
- ✓ تحدد مسؤوليات وصلاحيات وواجبات الأفراد في كامل التنظيم؛
- ✓ تحدد الأهداف المرجوة منها. وبيئتها للجهة المعنية م تنفيذها، والتزام هذه الجهة بالتنفيذ الفعلي لها كما هو مطلوب؛
- ✓ تساعد على تحديد الأساليب والوسائل الإدارية اللازمة لتنفيذ هذه القرارات بصورة سليمة؛
- ✓ تساعد القرارات على تجنب الوقوع في الخطأ من خلال المعلومات الدقيقة التي يتضمنها القرار؛
- ✓ تساعد على إنجاز الأعمال بسرعة في ضوء الإمكانيات المتاحة للتنظيم.

المبحث الثاني: أساسيات وظيفة اتخاذ القرار

المطلب الأول: أنواع إتخاذ القرار

تعددت التصنيفات التي قدمها رجال الفكر لعملية اتخاذ القرار متخذين في ذلك معايير متعددة في تقسيم القرار، نعرض مجموعة من هذه التصنيفات مع أمثلة عن كل صنف:

الجدول(04): تصنيفات القرارات

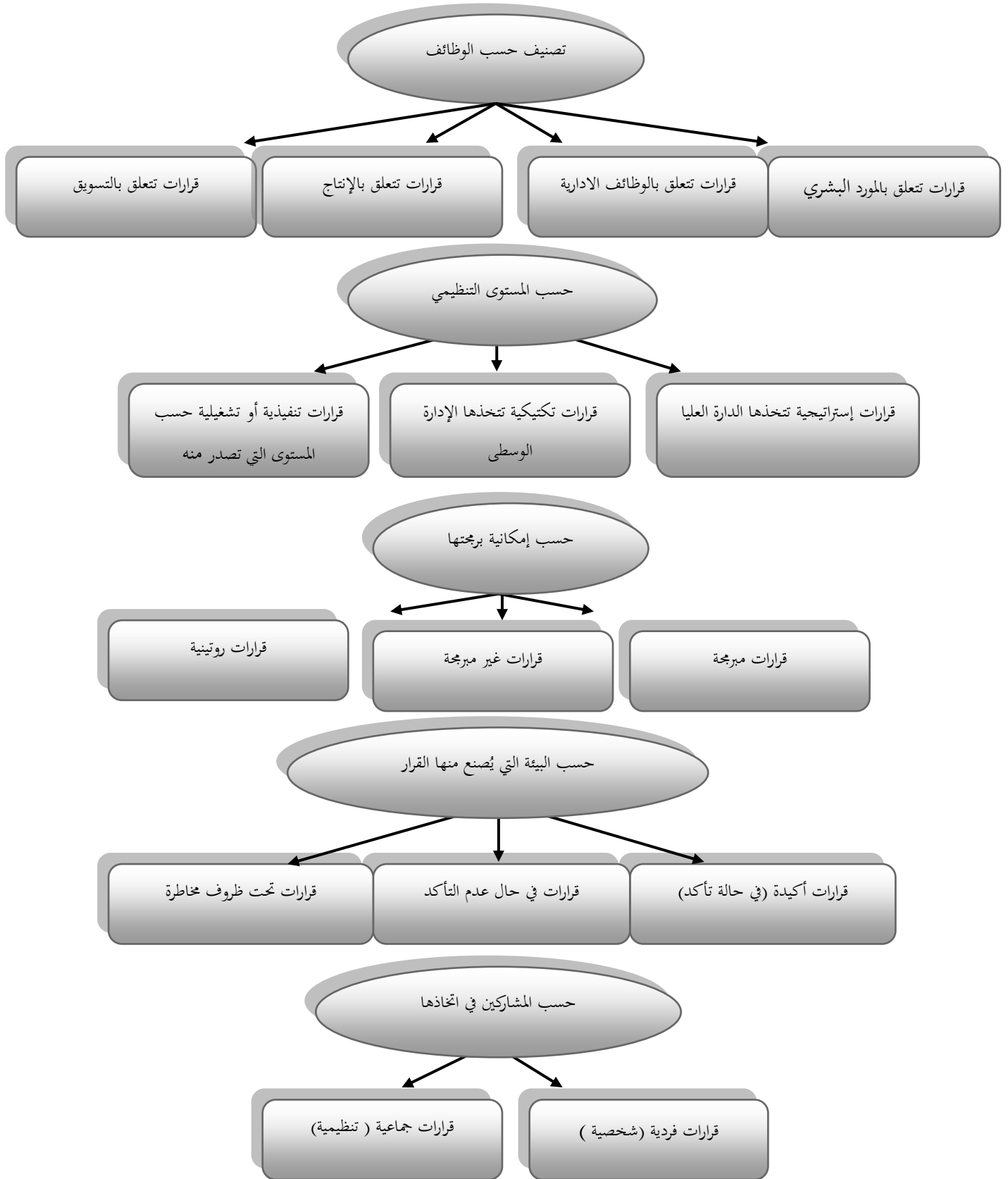
التصنيف	أنواع القرارات	أمثلة
من حيث النشاط الإداري	قرارات التخطيط الإستراتيجي: وتشمل التخطيط طويل الأجل.	الدخول إلى أسواق جديدة.
	قرارات التخطيط التكتيكي: ويهتم بدرجة كفاءة وفاعلية استخدام الموارد وتقييم وفاعلية أداء الوحدات التنظيمية.	قرارات تحديد الأسعار.
	قرارات الرقابة الإدارية.	تقييم المديرين لتحفيزهم.
	قرارات الرقابة التشغيلية: وتشمل عمليات القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية.	قرارات إعادة شراء مادة أولية.
من حيث هيكل المشكلة	قرارات مهيكلة.	اعتماد سقف الائتمان للعملاء
	قرارات شبه مهيكلة.	تحديد أسعار المنتجات أو اختيار موظف لإحدى الوظائف الإدارية المهمة.
من حيث الموارد	قرارات العمالة.	استئجار عمالة.
	قرارات الموارد.	رفع مستوى جودة المواد.
	قرارات التسهيلات.	بناء مصنع جديد.
	قرارات التحويل.	إصدار أسهم.
	قرارات البيانات.	الحصول على بيانات اقتصادية.
من حيث طبيعة المشكلة	قرارات متكررة.	إعداد قائمة المركز المالي السنوية.
	قرارات وحيدة.	الإندماج مع شركة أخرى.
	قرارات روتينية.	تحديد الرواتب للموظفين.
	قرارات معقدة.	تحديد موقع مخزن جديد.
	قرارات قصيرة الأجل .	الاقتراض عن طريق الكمبيالات.

قرارات طويلة الأجل.	اقتناء آلة جديدة.	
قرارات محاسبية.	اختيار طريقة تقييم المخزون.	من حيث الوظيفة التشغيلية
قرارات إنتاجية.	قرارات تحديد حجم الإنتاج.	
قرارات تسويقية .	توزيع مندوبي المبيعات على مناطق البيع.	
قرارات الموارد.	تحديد مستوى مخزون الأمان.	

المصدر: (بن رحوم، 2019، صفحة 46)

- كذلك ظهرت أنواع أخرى للقرارات وتباينت بحسب إختلاف المركز الإداري الذي تصدر منه، والصلاحيات التي يتمتع بها متخذ القرار والبيئة التي يعمل بها. وتصنف القرارات حسب عدة معايير وتصنيفات نذكر منها: (المقدم، 2016، صفحة 10)

الشكل (06): أنواع عملية إتخاذ القرار



المراجع: (المقدم، 2016، صفحة 10)

**المطلب الثاني: معوقات عملية اتخاذ القرار**

- من المعروف أن المؤسسة تعمل في محيط دائم التغير، وبذلك تواجه عملية اتخاذ القرار العديد من الصعوبات والمشكلات التي من شأنها التأثير على فاعلية القرار الصحيح. ومن أهم تلك العوائق نذكر مايلي: (بولخشيش و لباد، 2018، صفحة 85)
- ✓ صعوبة إدراك المشكلة وتحديد بدقتها؛
  - ✓ عدم القدرة على تحديد الأهداف التي يمكن أن يحققها اتخاذ القرار؛
  - ✓ عدم القدرة على تحديد المزايا والعيوب المتوفرة لكل بديل؛
  - ✓ نقص المعلومات أو عدم دقتها أو عدم صحتها؛
  - ✓ عجز متخذ القرار على الإلمام بجميع الحلول والبدائل الممكنة لحل المشكلة؛
  - ✓ عجز متخذ القرار عن إمكان توقع النتائج المختلفة للحلول الممكنة؛
  - ✓ أن الفرد محدود جد في اتخاذ القرارات بمهاراته وبانطباعاته الخارجة عن إرادته؛
  - ✓ أن الفرد محدود بقيمه الفلسفية والاجتماعية والأخلاقية؛
  - ✓ أن الفرد محدود في اتخاذه للقرارات بمعلوماته وخبرته عن الأشياء التي تتعلق بوظيفته سواء كانت هذه المعلومات عامة أو خاصة أو معلومات تم إيصالها إليه بقنوات الجهاز التنظيمي؛
  - ✓ إن عنصر الوقت غالبا مايسبب ضغطا على متخذ القرار.

**المطلب الثالث: أساليب اتخاذ القرار**

وهي أساليب مختلفة تقترن مع مجموع من مراحل عملية اتخاذ القرار والتي سنتطرق إليها في هذا المطلب. في حالة مواجهة متخذ القرار مشاكل تعرقل سير المؤسسة يجب عليه إختيار الأسلوب الأمثل لمعالجتها، ومن بين تلك الأساليب والتي تستخدم كثيرا في عملية اتخاذ القرارات ما يلي: (جدوالي، 2014، صفحة 7)

**الفرع الأول: الأساليب التقليدية لاتخاذ القرار**

**أولا: التجربة والخبرة:**

هذا الأسلوب يكون مكتسب من خلال الخبرة والتجارب السابقة التي مارسها المدير وعمليات اتخاذ القرار التي شارك فيها، وكذا البرامج الإدارية التي أشرف عليها والوقت الذي يقضيه في التفكير والتحليل والتقييم للمواقف السابقة؛ التي كونت صورة شاملة في ذهنه مكونة المعرفة والخبرة لدى متخذ القرار.

**ثانيا: الحكم الشخصي أو البديهية:**

يعتمد هذا الأسلوب على الحدس الشخصي لمتخذ القرار، ونظرتة للأمور من المنظور الشخصي، كما يعتمد على خبراته السابقة وخلفياته الثقافية والمعلومات المتوفرة لديه، وبالتالي فهو يفتقد للأساس العلمي؛ لذا فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على مدى نجاح قدرة متخذ القرار فهم المعلومات والتعامل معها، وتقديرها لاختيار القرار الأنسب.

### ثالثا: دراسة الآراء وتحليلها

يعتمد المدير في هذا الأسلوب على الآراء والإقتراحات التي يقدمها المستشارون والمتخصصون؛ التي ستساعدنا في تسليط الضوء على المشكلة محل الدراسة وتمكنه من إختيار البديل الأفضل.

### رابعا: إجراء التجارب:

يقوم هذا الأسلوب على أن متخذ القرار هو من يقوم بإجراء التجارب بنفسه، استنادا على جميع العوامل الملموسة وغير الملموسة، وكذا الإجماعات التي لها علاقة بالمشكلة محل القرار ومن خلال هذه التجارب يتم التوصل إلى إختيار البديل الأفضل معتمدا على خبرته العملية. (آل مفتاح، صفحة 36، 37)

### الفرع الثاني: الأساليب الحديثة لاتخاذ القرار

تعتمد هذه الطريقة على الأساليب الرياضية والإحصائية، لذلك يجب الإعتماد على مختصين في هذه المجالات لتقدم نماذج دقيقة ومفصلة لمتخذ القرار، ومن هذه الأساليب ما يلي: (خلفي، 2009)

### أولا: بحوث العمليات

تم تعريفها من قبل جمعية بحوث العمليات الأمريكية كما يلي: "تتتم بحوث العمليات بالتقرير العلمي عن كيفية الحصول على أفضل تصميم وتشغيل لمنظومات الآلة والإنسان في ظروف تحتاج في العادة إلى تخصيص المواد النادرة". يعتمد هذا الأسلوب على تبسيط المشكلة في نموذج رياضي؛ وبالتالي تركيزه على العوامل التي يمكن قياسها كميًا وإهمال العوامل الأخرى التي من الصعب أن يتم قياسها بشكل كمي.

### ثانيا: شجرة القرارات

يتم هذا الأسلوب عن طريق تمثيل بياني لعملية إتخاذ القرار حيث تعرض فيه الإستراتيجيات وحالات الطبيعة والعوائد لمساعدة متخذ القرار في إتخاذ القرار المناسب. كما يساعد هذا الأسلوب على إدخال الإحتمالات عند تحليل القرار، ويتم تمثيل سلسلة من القرارات الخيارية في شكل فروع، وتمثل النتائج اللاحقة الممكنة في شكل مزيد من التفرعات ونقطة الإتصال التي يجب عندها إتخاذ القرار تسمى عقدة القرار. (حلاق، 2014، صفحة 85)

### ثالثا: نظرية المباريات

تعتبر إحدى النظريات الرياضية تستخدم لاتخاذ القرارات المناسبة، وهي عبارة عن موقف الصراع المشترك بين أطراف مختلفة ويحاول أن يستخدم أفضلها؛ من أجل التوصل إلى أفضل الحلول التي تجعل متخذ القرار في أفضل وضع لمواجهة الأطراف الأخرى المشاركة في النزاع.

### رابعا: بناء السيناريوهات

يساعد بناء السيناريوهات على تبسيط البيانات إلى عدد محدود من المواقف، حيث يعتبر طريقة منظمة لتخيل المستقبل المحتمل، والذي طبقته الشركات على المشكلات ذات النطاق الواسع.

خامسا: نظم دعم القرار

وهي مجموعة متكاملة من البرمجيات، الحزم الجاهزة والنماذج، وأدوات المعالجة، تتفاعل مع البيانات والمعلومات لتقدم الحلول المقترحة، حيث نستطيع دمج مجموعة من النماذج للحصول على نموذج متكامل، وتكوين برامج إدارة وإنتاج الحوار، فهو يسمح لصانع القرار بالتفاعل مع النظام والتخاطب المباشر معه لإسترجاع المعلومات التي تفيد في صنع القرارات المهيكله وغير المهيكله. (آل مفتاح، صفحة 37)

المطلب الرابع: مراحل اتخاذ القرار

قسمت مراحل إتخاذ القرار إلى ستة مراحل رئيسية هي:

1. مرحلة تحديد المشكلة؛
2. مرحلة تحديد البدائل؛
3. مرحلة تقييم البدائل؛
4. مرحلة اختيار البديل الأمثل؛
5. مرحلة تنفيذ القرار؛
6. مرحلة متابعة تنفيذه وتقييمه.

■ وفيما يلي سنتطرق إلى شرح كل مرحلة :

الفرع الأول: مرحلة تحديد المشكلة:

تعتبر هذه المرحلة أهم خطوة في عملية اتخاذ القرار، فهي تعبر عن عدم التوازن ما بين ما هو موجود وما يجب أن يكون؛ عند تحديد المشكلة يجب التغلغل في فهم ماهيتها ومعرفة جوهر المشكل الحقيقي. (سحنون، 2018، صفحة 26)

الفرع الثاني: مرحلة تحديد البدائل:

من أجل اتخاذ القرار المطلوب لا بد من إعداد قائمة حل البدائل المتاحة دون استثناء؛ ويتم الاختيار بينها على أساس الترتيب حسب أوزان المعايير المحددة لكل بديل. وتعتبر هذه البدائل حلول للمشكلة التي تواجه متخذ القرار. (سحنون، 2018، صفحة 30)

الفرع الثالث: مرحلة تقييم البدائل:

يجب أن تكون عملية تقييم البدائل قائمة وفقا لمعايير و أسس موضوعية من أجل معرفة مزايا و عيوب كل بديل من البدائل المتاحة، وعند المفاضلة يجب أخذ بعين الاعتبار: (بلحاج، 2016، صفحة 273)

- ✓ الإمكانات المادية والبشرية المتوفرة لتنفيذ البديل؛
- ✓ التكاليف المالية اللازمة لتنفيذ البديل وكذا توقع الأرباح والخسائر التي ستنتج عنه؛
- ✓ توقيت تنفيذ البديل وكذا ردود أفعال المتوقعة ومدى درجة استجابة المرؤوسين للبديل؛
- ✓ اختيار البديل الذي يسمح باستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج المادية والبشرية المتاحة وذلك بأقل جهد ممكن.

الفرع الرابع: مرحلة اختيار البديل الأمثل:

تتم هذه المرحلة وفقا لمعايير يستند إليها المدير في عملية الاختيار، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار معرفة نتائج القرار قبل اتخاذه؛ حيث تكون هذه النتائج على شكل تصورات واحتمالات للقرار المتخذ خاصة عندما يكون أمام متخذ القرار عدد من البدائل، وفي الغالب يتم التحكم في اختيار البديل الأفضل على النتائج المتوقعة بعد التنفيذ. (بلقاضي، 2016، صفحة 126)

الفرع خامس: مرحلة تنفيذ القرار:

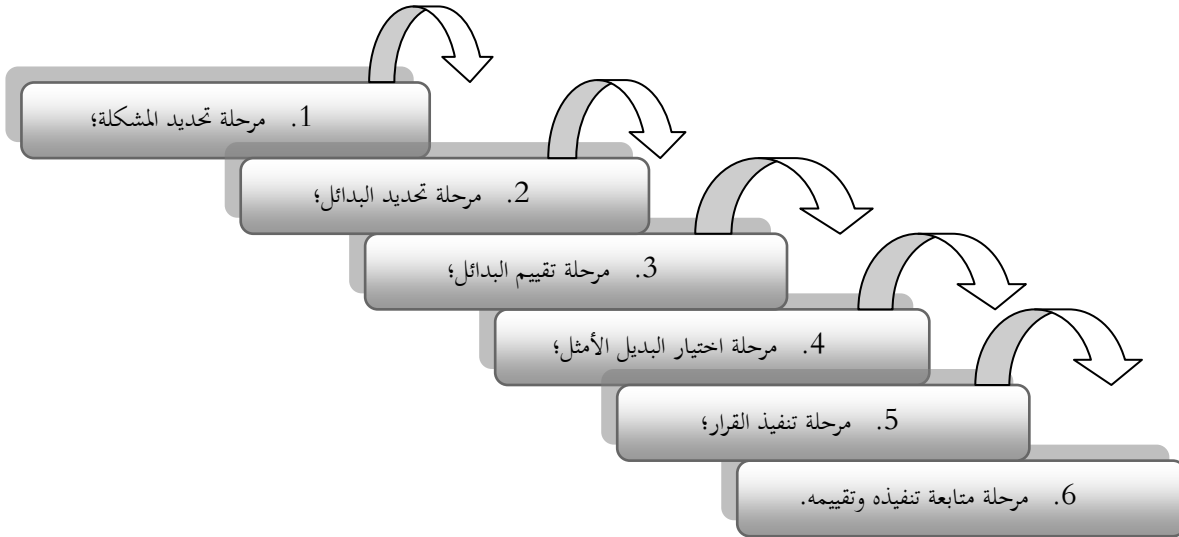
بعد اختيار البديل المناسب للحل يتطلب على متخذي القرار تنفيذه عن طريق تعاون الآخرين؛ وذلك بإتباع خطوات التنفيذ التالية: (سحنون، 2018، صفحة 32)

- ✓ تحديد خطوات الحل خطوة بخطوة؛
- ✓ التواصل مع أطراف المشكلة في حالة تطلب الأمر لإعلامهم بالحل المطروح وتهيئتهم لقبوله؛
- ✓ تحديد وتخصيص الموارد المتاحة واللازمة لتنفيذ كل خطوة؛
- ✓ تحديد المدة الزمنية اللازمة لتنفيذ كل خطوة؛
- ✓ إصدار القرار من الشخص المنوط به لاتخاذ القرارات حسب المستوى التنظيمي لمتخذ القرار.

الفرع السادس: مرحلة متابعة تنفيذ القرار وتقييمه:

تعتبر هذه المرحلة مهمة من أجل معرفة أي انحرافات وإختلالات من أجل تصحيحها قبل حدوثها إن أمكن ذلك، كما يقوم متخذ القرار بمقارنة الإنجاز الفعلي بما تم التخطيط له ومنه يستطيع التأكد من مستوى النجاح الذي حققه. (سحنون، 2018، صفحة 32)

الشكل (07): مراحل إتخاذ القرار



المصدر: من إعداد الطلبة بالإستناد إلى المراجع



المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار

تأخذ عملية التدقيق الداخلي حيّزاً كبيراً من إهتمام المسيرين والملاك على حد سواء، حيث يساعدهم في التحكم بمختلف العمليات الداخلية وتحسينها، ومن ثم يمس دور التدقيق جميع المستويات لنشاط المؤسسة، ومن هنا يمكن القول أن هناك علاقة تجمع بين عملية التدقيق الداخلي الذي يساهم بدوره في اتخاذ القرار السليم.

**المطلب الأول: أهمية تقارير المدقق الداخلي في عملية اتخاذ القرار**

تعدّ عملية إعداد التقرير من أولى واجبات المدقق بصفته رقيباً على الأعمال، وذلك لكونها الوسيلة التي يعبر فيها المدقق الداخلي عن رأيه حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية المعتمد عليها لاتخاذ القرارات المستقبلية.

الفرع الأول: تعريف تقرير التدقيق:

يعرّف تقرير التدقيق على أنه عبارة عن وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معيّنة وتوافرت له ضمانات تجعله أهلاً لها لإبداء رأي في محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل ورأيه في إنظام الدفاتر والسجلات ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة نشاط المركز المالي. (ابراهيم، 2010، صفحة 243)

الفرع الثاني: الخصائص الرئيسية لجودة التقارير (المطارنة، 2006، صفحة 123)

**أولاً: الإيجاز:**

يجب أن لا يكون التقرير مطولاً أكثر من اللازم وكذلك لا يجب أن يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.

**ثانياً: الوضوح:**

يجب أن يكون التقرير واضحاً في محتوياته خالياً من أي غموض.

**ثالثاً: الأهمية:**

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد كما يجب الابتعاد عن الجمل التي ليس لها أهمية.

**رابعاً: الصحة والدقة:**

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التدقيق دقيقة حتى يتسنى للأطراف المستفيدة الاستفادة منها.

**خامساً: الترابط:**

يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة ومتسلسلة بهدف تشجيع القارئ على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار لواردة فيه.

**سادساً: الصدق والأمانة:**

يجب ألا يكون المدقق متحيزاً في تقريره لأي طرف من الأطراف، وان يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

**المطلب الثاني: تأثير دور الرقابة الداخلية في اتخاذ القرار**

يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الملائمة من خلال فحص وتقييم مدى قوة نظام الرقابة الداخلية الساري والمطبق داخل المؤسسة لمساعدة الموظفين في تأدية مهامهم بكفاءة وفعالية، ويكمن دور المدقق الداخلي هنا في تدارك النقائص الكامنة على مستوى الأنظمة والإجراءات، وكذا تعزيز نقاط القوة وتدعيمها بالإضافة إلى تقديم نتائج عملية التدقيق في شكل تقرير إلى إدارة المؤسسة من أجل اتخاذ التدابير والقرارات المتعلقة بما. (العبد و بن زازة، صفحة 159)

**الفرع الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية**

حيث يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال المراحل التالية: (حنيش، 2020، صفحة 79)

**أولاً: مرحلة وصف نظام الرقابة الداخلية**

يجب على المراجع الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية أي الحصول على كافة المعلومات المتعلقة بالمؤسسة وكذا الحصول على مكونات الرقابة الداخلية، حيث يتم الحصول على هذه المعلومات بإجراء مناقشات مع موظفي المؤسسة وبالاستعانة على وثائق مختلفة منها اللوائح والخرائط التنظيمية...، وهذه المعلومات تسمح بالتخطيط الملائم للمراجعة الداخلية.

**ثانياً: اختبارات فهم نظام الرقابة الداخلية**

يجب على المراجع أن يتأكد من فهمه للنظام المتبع في المؤسسة عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، حيث يكتسي هذا الاختبار أهمية محدودة الهدف كإجراء الموجد مفهوم وأنه أحسن تلخيصه، وليس الهدف منه هو التأكد من حسن تطبيقه.

**ثالثاً: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية**

من خلال الخطوتين السابقتين يستطيع المراجع الداخلي إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية، حيث يستخرج مبدئياً نقاط القوة، والمتمثلة في ضمانات تمكّن من التسجيل الجيد للعمليات ونقاط الضعف والتي هي عيوب يترتب عنها خطر إرتكاب أخطاء وتزوير.

وفي نهاية المرحلة يستطيع المراجع الداخلي تحديد نقاط قوة وضعف النظام من خلال التصور؛ أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

**رابعاً: التأكد من تطبيق النظام**

يتم التأكد من تطبيق النظام من خلال إستخدام أسلوب العينات لضمان أن الإجراءات الموضوعية تحتوي على ضمانات كافية، وعملية الإختبار تكون إنطلاقاً من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد المراجع من حسن تنفيذ الإجراءات وإحترام المبادئ الموضوعية.

**خامساً: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:**

يجب على المراجع الداخلي تحرير تقرير يوضح فيه نقاط القوة وكذا نقاط الضعف وأثرها على المعلومة المالية، مع تقديم توصيات وملاحظات من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعدد طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية نذكر منها ما يلي: (قارة، 2018، صفحة 66 ، 67)

أولاً: طريقة الإستیبان (الإستقصاء)

يسمح هذا الأسلوب الإمام بجميع البيانات بطريقة منظمة عن النظام الساري للرقابة الداخلية، حيث يقوم المراجع الداخلي بإعداد قائمة الإستیبان تتضمن أسئلة معدة بطريقة سلسلة وتكون شاملة لجميع أنشطة المؤسسة من (مبيعات، مشتريات، المخازن...)، ومن خلال تحليله للإجابات التي يتلقاها من الموظفين بالمؤسسة بخصوص الإستفسارات الواردة في ورقة الإستیبان، يتوصل إلى حكم ملائم عن نظام الرقابة الداخلية المطبق.

ثانياً: طريقة الملخص التذكيري والتقرير الوصفي:

يحتوي الملخص على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية مساعدة عند تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة. أما التقرير يبنى على الإجراءات المتكاملة للرقابة الداخلية في المؤسسة مثل شرح كامل عن الدورة المستندية وعمليات التسجيل والتبويب في الدفاتر المحاسبية وتوزيع السلطات وتحديد المسؤوليات وطريقة تنفيذ العمل.

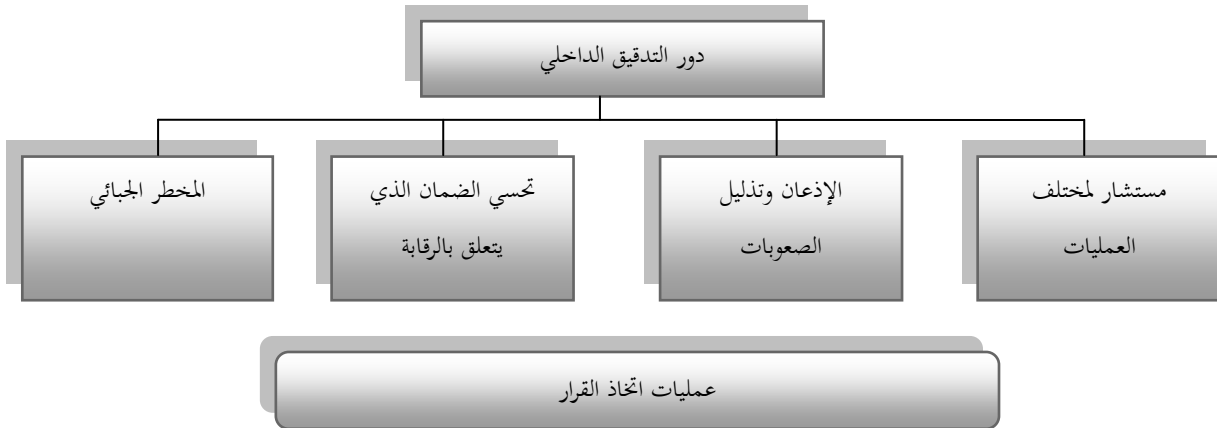
ثالثاً: طريقة خرائط التدقيق:

وهي عبارة عن خارطة يستعمل فيها رموز متعارف عليها ومتواصلة مع بعضها البعض تبين كيفية سير العمليات المحاسبية ومصادر المعلومات، وكذا توزيع المسؤوليات على الأقسام أو الأشخاص.

المطلب الثالث: طبيعة دور عملية التدقيق الداخلي

يلعب التدقيق الداخلي دوراً هاماً داخل المؤسسة فيعمل على مساعدتها في التحكم الداخلي للعمليات تحسينها، وبمس هذا الدور جميع المستويات في نشاط المؤسسة، ونلاحظ ذلك من خلال الشكل التالي الذي يلخص دور التدقيق الداخلي داخل المؤسسة:

الشكل (08): طبيعة دور التدقيق الداخلي

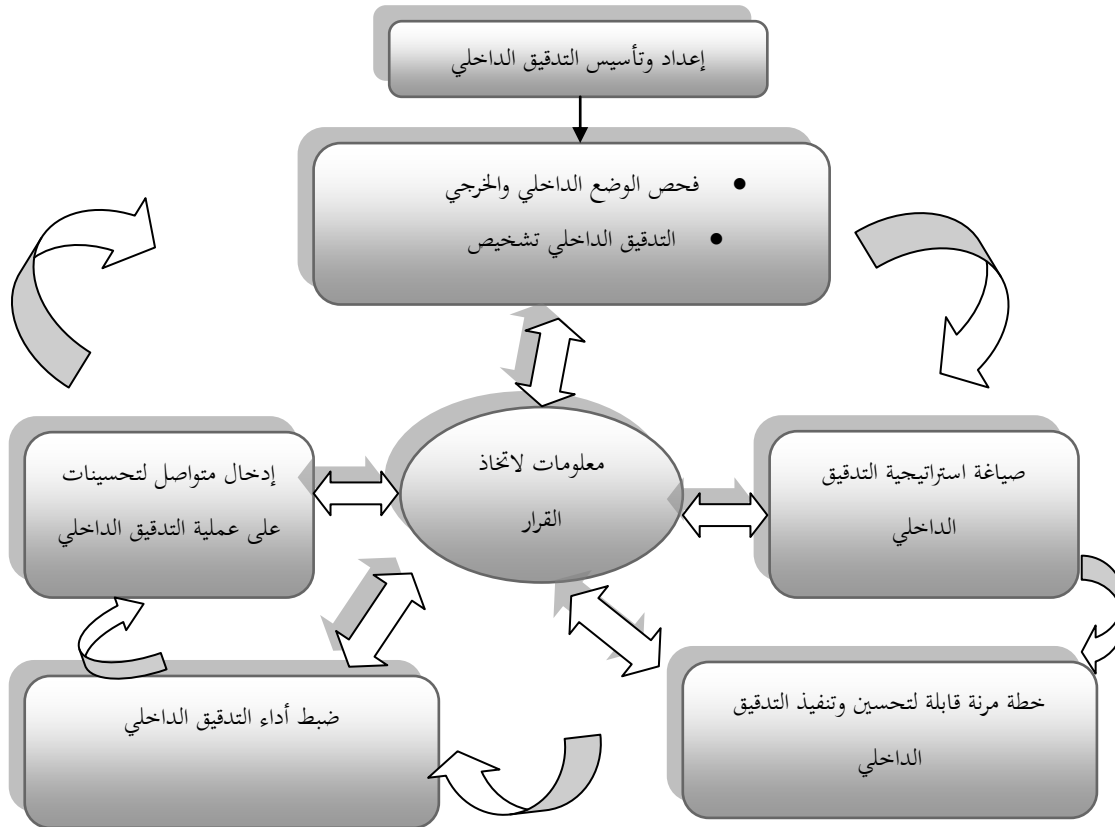


المرجع (نقاز و عبيرات، 2007، صفحة 76)

من خلال الشكل نلاحظ أنّ اتخاذ القرار يشمل جميع المجالات التي يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي دور فيها، ومن ثمّ مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار السليم.

كما يلعب التدقيق الداخلي أدوار مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرار بحيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية، حتى يتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية. بالموازات مع عملية اتخاذ القرار فإنّ التدقيق الداخلي له دورة حياة تنتهي بتقديم المعلومة المؤهلة والتي تساعد على اتخاذ القرار. حيث تبدأ عملية التدقيق الداخلي بإعطاء نظرة عامة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق الداخلي المناسب لذلك الموضوع، حيث تساعد هذه النظرة أو هذا التصور على التشخيص الداخلي والخارجي للوضع المحيط بالموضوع، ومن ثمّ يتم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق، تليها مباشرة وضع الخطة اللازمة لذلك، بحيث يجب أن تتسم هذه الأخيرة بالمرونة والقابلية للتحسين في أيّ تغير قد يحصل، ليبدأ المدقق بعد ذلك بتنفيذ برنامج عمله مع ضبط للأداء ويتم من قبل المدير المسؤول على إدارة التدقيق الداخلي مع القيام بإدخال مجموع م التحسينات الضرورية على كل نقص. وهكذا في كل مرة يتم فيها إعداد تقرير حول ما تمّ ملاحظته مع تقديم الإقتراحات المناسبة وبذلك ومن خلال كل هذه الخطوات تنتج لنا معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار بطريقة فعالة. كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل(09): دورة حياة عملية التدقيق



المرجع: (نقاز و عبيرات، 2007، صفحة 77)

خاتمة الفصل:

يعتبر اتخاذ القرار الجوهر الذي يُرسم عليه المسار المستقبلي للمؤسسة، وهي سيرورة مركبة متتالية من مجموع مراحل مترابطة ومتسلسلة.

كما يعتبر اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب الركيزة الأساسية لنجاح تسيير وإدارة المؤسسة، غير أن هناك ضغوطات داخلية وخارجية للمؤسسة يتعرض لها الشخص متخذ القرار أثناء اتخاذه للقرار ومنها ظهر دور المدقق الداخلي في مساعدته في أداء عمله. حيث أن عملية التدقيق الداخلي تساعد في إيجاد الثغرات مع إقتراح الحلول الممكنة، كما يساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة لهذه القرارات، وبذلك تنتج وجود علاقة طردية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار. إذ أن التدقيق الداخلي وظيفته الأساسية هي القيام بالفحص التقييمي لنظام الرقابة الداخلية كما يوفر نوع من المصدقية والموثوقية للبيانات والمعلومات التي يعتمد عليها متخذ القرار في اتخاذ القرار.

## الفصل التطبيقي:

دراسة حالة مؤسسة-أميرة للحليب-

الداخلي

تمهيد:

بعد عرض الجانب النظري والذي ضم فصلين نظريين. سنحاول في هذا الفصل تسليط الضوء على الدراسة الميدانية في مؤسسة\_ملبنة أميرة للحليب\_ مؤسسة المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد وتم اختيارها في حقل بحثنا لكونها مؤسسة اقتصادية تنشط في السوق الوطني وتساهم في خلق القيمة المضافة، إضافة إلى ذلك فهي تشغل اليد العاملة وبالتالي التقليل من البطالة كما أنها تشهد تقدم وتغير عبر السنوات.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة

سنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وإبراز أهم منتجاتها وكذا أهدافها التي تسعى لتحقيقها بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وأهم منتجاتها

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة

مؤسسة\_ملبنة أميرة للحليب\_ هي مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد، تم إنشاؤها سنة 2005م، تختص في إنتاج مادة الحليب وتطور نشاطها سنة 2006م، حيث تحولت من إنتاج الحليب فقط إلى إنتاج الحليب ومشتقاته وكل مايتعلق به من تخزين وتوزيع.

الفرع الثاني: منتوجات المؤسسة

تنتج المؤسسة حوالي 10 منتوجات باستعمال 03 مواد أولية، وتمثل هذه المنتوجات في الجدول التالي:

الجدول(05): منتوجات المؤسسة

Produits Fabriques

Produits	Lait Pasteurise sachet	20 000 L
	LAIE DE VACHE PASTEURISE SACHE	1 500L
	LBENE PASTEURISE SACHET	1 000L
	LBENE PASTEURISE BOUTEILLE	1 000L
	CHERBETTE SACHET	2 000L
	CHERBETTE BOUTEILLE	2 000L
	YAOURT PASTEURISE SACHET	2 000L
	YAOURT PASTEURISE	2 000L
	YAOURT PASTEURISE POT	2 000L
	BEURRE	50 KG
MATIERE PREMIERE	POUDRE DE LAIT	26%
	LAIT CRU	

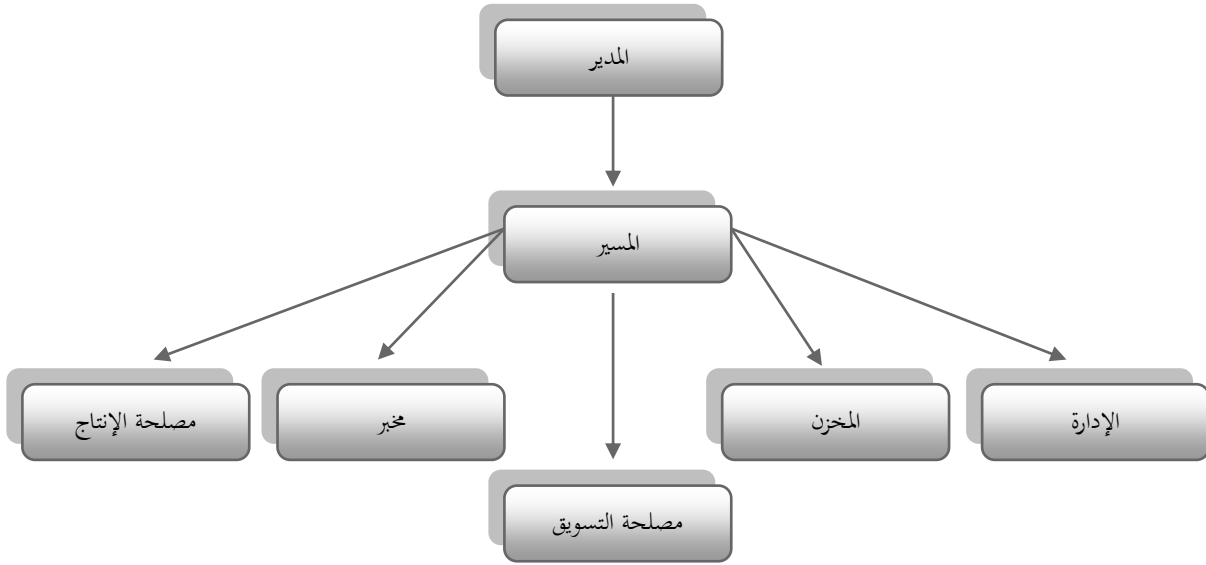
المرجع: مؤسسة أميرة للحليب



المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن الهيكل التنظيمي لمؤسسة-أميرة للحليب- ماهو إلا وسيلة للإعلام، يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل وتحديد اختصاصات ومسؤوليات كل جهة حتى تستخلص فكرة عامة عن هذه الشركة .

الشكل(10): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المرجع: مؤسسة أميرة للحليب

وفيما يلي بعض المفاهيم الخاصة بكل مصلحة:

- **المدير:** هو المسؤول الأول لكل رؤساء المصالح والأقسام كما يمثل المؤسسة في المحيط الخارجي لها؛
  - **المُسيّر:** هو ذلك الشخص التي يقوم بأمور التسيير داخل المؤسسة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة...؛
  - **الإدارة:** هي تلك المصلحة التي تهتم بأعمال المسير ورقابة تنفيذ الخطط من طرف الموظفين لتحقيق أهداف المؤسسة؛
  - **المخزن:** يتمثل دور هذه المصلحة في تخزين جميع المواد، وتشرف أيضا على مراقبة المواد الأولية من دخولها إلى خروجها؛
  - **مصلحة التسويق:** تهتم أساسا بتوزيع وبيع ما تم إنتاجه في المؤسسة؛
  - **المخبر:** هو المصلحة التي تراقب المنتج بداية من المادة الأولية إلى غاية أن يصبح منتج تام قابل للتسويق، وتراقب مدى تطبيق شروط السلامة والصحة الموضوعة في القانون؛
  - **مصلحة الإنتاج:** هي المصلحة التي تتم فيها تحويل مجموعة من المدخلات إلى سلع بإستخدام العمليات الصناعية، وتحتوي على العديد من الأنشطة التي تسعى إلى إستعمال مختلف عوامل الإنتاج ( المواد الأولية، الموارد البشرية، المعلومات...).
- من أجل إنتاج منتجات مادية تستجيب لإحتياجات الزبائن.

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة

يعتبر الحليب ومشتقاته من المنتوجات ذات الإستهلاك الكبير، ومطلوب بشكل دائم من طرف المستهلكين، لذلك وضعت مؤسسة ملبة أميرة للحليب\_ أهداف عامة وخاصة تسعى لتحقيقها. ومن أهم هذه الأهداف:

- تحقيق الأرباح:
- هو الهدف الأساسي من بين أهداف المؤسسة الإقتصادية، إذ تسعى إلى ضمان تحقيق الأرباح بالإعتماد على استمرار نشاطها، وزيادة نمو وتطور أعمالها، من خلال مجموعة من المعايير الأساسية التي تضمن القوة للمؤسسة الاقتصادية.
- تحقيق المتطلبات المجتمعية:
- وهو الهدف المرتبط بدور المؤسسة في إنتاج وبيع منتجاتها، مما يساهم في تغطية المتطلبات المجتمعية المحلية.
- تهدف أيضاً المؤسسة على تطوير منتجاتها، ومواكبة التطور التكنولوجي للمساهمة في المحافظة على القدرة التنافسية في السوق.
- المساهمة في تطوير مستوى معيشة الموظفين.
- تأسيس أبحاث استهلاك محددة، من خلال التأثير في أذواق الجمهور بالإعتماد على توفير منتجات جديدة لهم.
- الحرص على تحقيق التماسك بين عملاء المؤسسة، والمساهمة في تحقيق الرضا الوظيفي.
- تلبية حاجات المواطنين داخل المنطقة وخارجها من مادة الحليب ومشتقاته.
- توفير المادة الأولية كالأبقار في المنطقة من أجل تسهيل المهام.
- توفير المنتج في كامل ربوع الوطن من خلال عقلنة الإنتاج الذي يؤدي إلى زيادة الإنتاجية بالإعتماد على التخطيط الدقيق والجيد، مع الحرص على تفعيل دور الرقابة على عملية التنفيذ.

### المبحث الثاني: المنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة

تناول هذا المبحث على المنهج الدراسي الذي اعتمدنا عليه في دراسة موضوعنا هذا بالإضافة إلى شرح المتغيرات الموجودة في الدراسة.

#### المطلب الأول: منهج الدراسة

فيما يتعلق بمنهج الدراسة وبغية تحقيق أهداف الدراسة المرجوة، والتعرف على دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في مؤسسة - ملبة أميرة للحليب-أورالال، بسكرة، فمنا بإستخدام المنهج الإستقرائي بإعتباره المنهج الذي يعتمد على الدراسة الميدانية من أجل الإلمام بجميع المعلومات المتعلقة بالموضوع، من خلال جمعها ومعالجتها طبقاً لأسس وقواعد البحث العلمي بكل أمانة وموضوعية.

#### المطلب الثاني: طبيعة المتغيرات

يختلف عدد المتغيرات وتتفاوت أهميتهم بين مختلف الدراسات. لكن في بحثنا هذا اعتمدنا على متغيرين أساسيين وهما:

##### أولاً: المتغير المستقل:

يتمثل المتغير المستقل في -التدقيق الداخلي- بإعتباره مشكلة الدراسة والقضية الرئيسية، كما هي العامل الذي نسعى بقياس أثره، كما يعتبر أداة لا يمكننا الإستغناء عنها في المؤسسة، كونه يسعى إلى تحسين ورفع من مستوى أدائها وتحقيق أهدافها.

##### ثانياً: المتغير التابع:

ويتمثل هذا المتغير في ذلك المتغير الذي ساعدا على فهم المتغير السابق وهو -اتخاذ القرار- لأنه مقياس لأثر التدقيق الداخلي.

#### المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات

من أجل جمع البيانات و المعلومات الهامة والحصول عليها بشكل مباشر لفك عقدة الإشكالية وإنجاز الدراسة اعتمدنا في ذلك على جانبين :

##### أولاً: الجانب النظري

حاولنا في الجانب النظري محاولة الإلمام بمختلف المراجع التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع بحثنا من كل ما هو متوفر من الكتب والمجلات ومختلف مذكرات التخرج والدراسات السابقة للباحث وكذا التصفح في شبكة الإنترنت.

##### ثانياً: الجانب التطبيقي

لأهمية هذا الجانب في الدراسة فقد تنوعت فيه التقنيات المستعملة في جمع البيانات و المعلومات، ومن أبرزها مايلي:

##### أ. الملاحظة:

هي المعاينة المباشرة للشيء والمشاهدة على النحو الذي هي عليه فعلاً لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وخاصة تلك التي لها علاقة مباشرة بمتغيري الدراسة (التدقيق الداخلي، اتخاذ القرار). وهي دليل إثبات قوي و عنصر الوقوف على سير العمليات والتأكد من صحة اللوائح التنظيمية وما يقابلها في أرض الواقع.

ب. المقابلة الشخصية

1. مفهوم المقابلة:

وهي إحدى أهم الوسائل في البحث العلمي لأنها تؤدي دورًا حيويًا في جمع البيانات والمعلومات الخاصة بموضوع الدراسة. لجأنا إليها بسبب شح تقديم المعلومات من طرف بعض المسؤولين. وبذلك تمت المقابلة بتقديم مجموعة من الأسئلة البحثية بشكل مباشر، وذلك بهدف إثبات صحتها وصلاحياتها أو نفيها أو حتى إستبعادها من مجال الحقيقة.

2. سبب إختيار المقابلة والتركيز عليها

بالرغم من أننا إستعملنا الملاحظة كأداة في جمع البيانات والمعلومات أثناء دراستنا الميدانية، غير أنه ركزنا أكثر على المقابلة. ويعود ذلك للأسباب التالية:

- بإعتبار أننا قمنا بدراسة ميدانية رأينا أن المقابلة هي الأداة المناسبة التي ستساعدنا على فهم الموضوع أكثر؛
- من أجل التزود بالمعلومات أكثر عن فهمها جيدا؛
- من أجل الحصول على معلومات دقيقة وخالية من الأخطاء؛
- كتابة الأجوبة بكل شفافية وموضوعية بدون إبداء الرأي الشخصي.

3. الصعوبات التي واجهتنا أثناء المقابلة

- أخذنا وقت طويل من أجل التنقل والحصول على المعلومات؛
- معاملة المسؤولين لم تكن في المستوى الجيد و المتوقع؛
- شح بعض المسؤولين في تقديم المعلومات؛
- المماطلة في الإجابة على التساؤلات المطروحة.

4. مناخ المقابلة

قمنا بإجراء المقابلة في المؤسسة ميدان الدراسة، حيث قابلنا مسؤول خلية التدقيق الداخلي ومنتخذ القرار في ذات المؤسسة، وطرحنا عليهم أسئلة للموضوع بعد توضيح وشرح عنوان البحث. كما كانت ظروف الإستقبال داخل المؤسسة في أوقات العمل مقبولة من قبل المبحوثين. قمنا بشرح طبيعة الموضوع بشكل مفصل والغرض من المقابلة، ثم طرح أسئلة المراد بها الإجابة والتيتخص المدقق الداخلي ومنتخذ القرار، بالإضافة إلى الأسئلة المتعلقة بالمؤسسة من تعريف وأهداف والميكل التنظيمي.

5. دليل المقابلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ...

نشكركم على منحنا فرصة لمحاورتكم بخصوص موضوع دراستنا التي تتناول دور التدقيق الداخلي في إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية ونخص بالذكر مؤسستكم -ملبة أميرة للحليب- مع العلم أن هذه المقابلة تندرج ضمن الدراسة الميدانية للبحث من أجل

إتمام مذكرة تخرج ماستر تخصص محاسبة وتدقيق بكلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة، للطالبتين قرقط مریم و عكسه زينب.

❖ بداية مع السيد XX المسؤول عن التدقيق الداخلي (المحاسب) بصفتك مدقق داخلي في مؤسسة -ملبة أميرة للحليب- لو تجبنا عن الأسئلة التالية:

- 5.1. عملية التدقيق في المؤسسة ، هل تشمل جميع الأقسام والمصالح؟
- 5.2. إذا كان الجواب بنعم. هل تكون عملية تدقيق هذه المصالح والأقسام بشكل عشوائي أم أنكم تقومون بالتحضير لها بوضع خطة للقيام بذلك؟
- 5.3. ماهي الوثائق التي يتم تدقيقها حسب كل عملية، لو تعطنا مثلاً عن ذلك؟
- 5.4. قبل الشروع في عملية التدقيق الداخلي، هل يتم إعلام الجهات المعنية بالتدقيق قبل البدء بالمهمة؟
- 5.5. ما هي المدة القانونية التي تستغرقها أثناء تنفيذ عملية التدقيق؟
- 5.6. هل توفر مصطلحتكم بمختلف الإمكانيات المادية والمالية أثناء تنفيذ المهمة؟
- 5.7. ما هي الأدوات التي تستعملها أثناء قيامك بمهمة التدقيق؟
- 5.8. غالباً ما نسمع أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه مختلف العمال في مختلف المؤسسات الجزائرية. بصفتك مدقق داخلي في مؤسسة -أميرة لحليب- لو تحدثنا عن بعض الصعوبات والعوائق التي واجهتك أثناء تأدية مهامك؟
- 5.9. ما هي إجراءات التدقيق الداخلي التي تتبعها في أداء مهامك بالمؤسسة؟
- 5.10. من خلال السؤال الذي سبق أخبرتنا كيف تمارس مهامك داخل المؤسسة، وأن أحر مرحلة في ذلك هي إعداد تقرير التدقيق. لو تحدثنا أيضاً عن المراحل التي تتبعها أثناء إعدادك لهذا التقرير؟
- 5.11. ماهي الجهات التي تستفيد من هذا التقرير؟
- 5.12. بصفتك مدقق داخلي للمؤسسة وموظف مهم فيها. هل تشارك أيضاً في إتخاذ القرارات وتساهم في تقديم مقترحات تخص الوحدة؟

❖ الآن ننتقل إلى السيد YY المسؤول عن إتخاذ القرار (المدير) للتعلم أكثر بخصوص دور التدقيق الداخلي في إتخاذ القرار في مؤسسة -ملبة أميرة للحليب-:

- 5.13. ماهي المصالح الموجودة في المؤسسة التي يتم إتخاذ القرار بشأنها؟
- 5.14. هل يتم التشاور في إتخاذ القرار أم أنه قرار لهيئة محددة فقط؟
- 5.15. إذا كان الجواب بنعم. فماهي الظروف التي يتم التشاور فيها بين مختلف المصالح أثناء إتخاذ القرار؟
- 5.16. بصفتك متخذ القرار بالمؤسسة ماهي المراحل التي تتبعها أثناء إختيارك للقرار الأمثل؟
- 5.17. هل يجب إتباع هذه المراحل عند إتخاذ أي قرار يخص المؤسسة؟
- 5.18. بصفتك متخذ القرار، ماهي الصعوبات التي قد تواجهك أثناء إختيار البديل الأمثل؟

5.19. ماهي ظروف إتخاذ القرار ؟

### المبحث الثالث: عرض نتائج المقابلة وتحليل النتائج

سنقوم في هذا المبحث بعرض النتائج التي توصلنا إليها من خلال المقابلة التي قمنا بإجرائها مع كل من المدقق الداخلي ومنتخب القرار في المؤسسة ميدان الدراسة. بالإضافة إلى تحليل النتائج وعرض واقع التدقيق الداخلي ودوره في إتخاذ القرار.

#### المطلب الأول: عرض نتائج المقابلة

##### الفرع الأول: عرض نتائج مقابلة المدقق الداخلي

قبل أن يجيبنا المدقق الداخلي على مختلف الأسئلة التي تم طرحها أكد لنا أنه شخص مستقل عن الأنشطة الخاضعة للتدقيق، وأنه موظف من داخل المؤسسة فقط، كما وضح لنا أنه يتحلى بمختلف مبادئ أخلاقيات المهنة من نزاهة و موضوعية وسرية لمعلومات المؤسسة. أما بخصوص إجابته على تساؤلاتنا كانت بترتيب طرح الأسئلة كما يلي:

1. نعم، يجب أن يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كامل المصالح والأقسام الموجودة في المؤسسة.
2. لا، عملية تدقيق مختلف هذه المصالح لا تتم بشكل عشوائي، بل يتم وضع خطة شاملة وبرنامج سنوي مع بداية كل سنة، حيث يحدد هذا البرنامج بمختلف الأنشطة المراد تدقيقها والإطار الزمني والمكاني لكل نشاط.
3. أثناء عملية التدقيق الداخلي يتم تدقيق مجموعة من الوثائق تختلف حسب كل عملية و مصلحة، ذكر منها:

#### ● عملية الشراء:

- ✓ تدقيق محضر إختيار المورد أو البائع؛
- ✓ تدقيق لمحضر الإتفاق بين المورد والمؤسسة إن وُجد فقط؛
- ✓ تدقيق وصل طلب السلعة؛
- ✓ تدقيق فاتورة شراء المواد الأولية؛
- ✓ الكشف البنكي الذي يوضح تسديد ثمن الشراء.

#### ● التخزين:

- ✓ تدقيق وثائق استلام المخزون ودخوله إلى المخازن؛ أي التحقق من توافق الكميات المستلمة مع كميات أمر التخزين
- ✓ تدقيق الوثائق المتعلقة بحركة المخزون داخل المنشأة، والتي تكون مدونة في بطاقة المخزون.
- ✓ تدقيق الوثائق الخاصة بالجرد.

#### ● عملية الإنتاج:

- ✓ تدقيق وثيقة طلب المواد الأولية والتي تتضمن الكمية الضرورية التي تسمح بنقلها من المخزن إلى خطوط الإنتاج؛
- ✓ تدقيق جدول الإنتاج الرئيسي والذي يحدد فيه الكميات الواجب إنتاجها من كل منتج ضمن فترة الخطة الموضوعية بالإضافة الى المواعيد الزمنية لإنتاجها.

4. نعم، يجب أن تقوم مصلحة التدقيق بإعلام الجهات الخاضعة للتدقيق قبل البدء في المهمة وذلك بإرسال لهم نسخة من وثيقة الأمر بالتدقيق قبل 48 ساعة من البدء في العملية.
5. تستغرق عملية التدقيق بين أسبوع إلى شهر وأحياناً قد تستمر أربعة أشهر.
6. نعم، تسعى المؤسسة على توفير جميع الإمكانيات التي تحتاجها مصلحة التدقيق والتي بدورها تساعد المدقق في تأدية مهامه. مثل (توفير أجهزة الكمبيوتر، مكتب للتدقيق، آلة الطباعة...).
7. أثناء قيامنا بمهام التدقيق نستعمل العديد من الأدوات منها ( الهيكل التنظيمي، أدوات الإعلام الآلي، ملاحظة ملفات أجهزة الحاسوب، خرائط التدقيق...).
8. نعم، هناك بعض الصعوبات التي نواجهها كعمال بصفة عامة وكمدققين داخلين بصفة خاصة. ومن بين هذه العوائق نذكر:

- تخوف الموظفين من أعمال التدقيق الداخلي؛
- التفكير السائد بين الموظفين حول إعتبار مهمة التدقيق مهمة تفتيشية وأي خطأ تتم معاقبة الجهات المعنية فيه؛
- عدم وجود رئيس لمصلحة التدقيق الداخلي.
- 9. تتم مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسة بعدة إجراءات وهي:

#### أ. وضع برنامج المهمة:

في كل سنة يتم إعداد البرنامج الخاص بعملية التدقيق الداخلي يكون على شكل جدول يوضح فيه أي نشاط أو وظيفة سوف يتم التدقيق على مستواها، وهذا البرنامج يكون وفق جملة من المعايير المنظمة للمهنة، وما يراه مناسباً للمؤسسة كونه المسؤول الأول عن هذه العملية، وبعدها يقوم بإرسال البرنامج إلى المدير العام للمؤسسة للموافقة عليه.

#### ب. مرحلة تنفيذ العملية:

بعد أن يوافق المدير العام للمؤسسة على برنامج التدقيق الداخلي يأمر بالبدء بمهمة التدقيق الداخلي. ويقوم المدقق الداخلي بتنفيذ برنامجه فور تلقيه أمر البدء من المدير العام، حيث يتم إعلام الجهة المعنية بالتدقيق قبل البدء بالمهمة في مدة يومين. كما يكون إلزاماً على مسؤولي القسم أو المصلحة المعنية بالتدقيق تسهيل وتوفير كل ما يسمح بالسير الحسن للعملية، وكما يجب تحديد المدة القانونية للقيام بالتدقيق الداخلي أي توضيح تاريخ بداية المهمة وتاريخ نهايتها.

#### ج. العمل الميداني:

في هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي بتنفيذ برنامجه من خلال مقابلة المسؤولين وجمع البيانات والمعلومات اللازمة التي يستند إليها في إعداد تقريره النهائي وفق مايلي:

- الإطلاع على المستندات والوثائق الثبوتية؛
- الإطلاع على التقارير السابقة للتعرف على المشاكل التي المصلحة ومدى إلزامها بالتوصيات والحلول المقترحة؛
- معرفة مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف المرجوة من تلك المصلحة.

وبعد ذلك يقوم المدقق بإعداد مسودة لتقرير العملية التي قام بها اعتمادًا على المعلومات والبيانات التي قام بتجميعها من ملاحظات وتفسيرات وتحليلات لما تم مراجعته، و إعداد أوراق العمل والوثائق المتعلقة بما كأداة إثبات كافية تمكنه من إبداء رأيه.

د. مرحلة إعداد التقرير النهائي:

بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من تأدية مهامه يقوم بإرسال التقرير النهائي حول وضعية المصلحة للمدير العام للمؤسسة ويرفق بجملة من التوصيات والملاحظات عن ما تم فحصه واكتشافه، بغية مساعدة إدارة المؤسسة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت.

10. مراحل إعداد تقرير التدقيق النهائي:

بعد حصولنا على الإجابة من طرف المدقق الداخلي قمنا بتلخيصها في الشكل التالي ليسهل قرائته:

الشكل(11):مراحل إعداد تقرير التدقيق



المرجع:إعداد الطلبة بالإستناد إلى شرح المدقق

11. الجهات المعنية والتي تستفيد من هذا التقرير هي المدير العام للمؤسسة أو المدير الجهوي.

12. لا يتدخل المدقق الداخلي في إتخاذ القرارات أو حتى في الأمور التسييرية، بل تنتهي صلاحياته فقط بإنهاء مهمته في التدقيق الداخلي.



المطلب الثاني: عرض نتائج مقابلة متخذ القرار

أجابنا الشخص متخذ القرار YY(المدير) على الأسئلة التي طُرحت له بالترتيب التالي:

13. يتم اتخاذ القرار في جميع المصالح في المؤسسة و هو عملية مستمرة ودائمة.
14. نعم، يتم التشاور مع مسؤولي كل قسم أثناء اتخاذ بعض القرارات فقط.
15. الحالات التي يقوم بها متخذ القرار بالتشاور مع مختلف الأقسام، هي تلك القرارات المهمة والإستراتيجية والتي تتطلب تحليل دقيق لأصل المشكلة من أجل إختيار القرار المناسب في الوقت المناسب.
16. أهم المراحل التي أتبعها أثناء قبل إتخاذ القرار هي:
  - تحديد أصل المشكلة ؛
  - تحليلها؛
  - جمع المعلومات المتعلقة بها؛
  - إقتراح مجموعة من الحلول المتاحة؛
  - دراسة البدائل والإلمام بها؛
  - إختيار البديل المناسب لحل المشكلة؛
  - اتخاذ القرار المناسب على أساس البديل المختار مع متابعة تنفيذ وتقييم مدى نجاحه.
16. لا يجب إتباع هذه المراحل في جميع حالات اتخاذ القرار، بل هناك قرارات استثنائية وفجائية نتخذها دون الرجوع إلى أي مسؤول بالمؤسسة، وذلك اعتمادا على الخبرة السابقة لحل المشاكل الروتينية وكذا اعتمادا على حلول جاهزة. مثال ذلك ( في حالة إنقطاع الكهرباء على كامل المؤسسة فإنها تلجأ إلى مولد كهربائي إحتياطي).
17. الصعوبات التي تواجه أثناء إختيار البديل الأمثل
  - عدم وضوح العناصر المتعلقة بالبدائل؛
  - في بعض الأحيان يكون هناك تدخل من الأشخاص والأقسام في اتخاذ القرار؛
  - النتائج الغير المتوقعة للقرار المتخذ (إيجابية أو سلبية)؛
  - الحاجة إلى بعض المتخصصين للمساعدة في حل المشكلة والإطلاع عليها لاتخاذ القرار.
18. ظروف اتخاذ القرار
  - توفر كافة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار الأمثل وذو نتيجة إيجابية؛
  - عدم توفر كافة المعلومات بالرغم من وضوح الهدف في هذه الحالة يعتمد متخذ القرار على الإحتمالات؛
  - وجود نقص كبير في المعلومات وعدم التأكد من القرار المتخذ.

### المطلب الثاني: تحليل نتائج المقابلة

يعتبر التدقيق الداخلي بمؤسسة -ملبنة أميرة للحليب- الأداة الرئيسية التي تعتمد عليها في فحص وتقييم كافة أنشطتها الإنتاجية، كما يحرص على التأكد من مدى تطبيق القواعد المنصوص عليها من قبل الإدارة. كما يتم الإستعانة به في كشف وتحديد المشاكل التي قد تواجه المؤسسة حيث تقوم بدراسة معالم المشكلة وتشخيصها، وكذا تحديد البدائل الممكنة لحلها والمساعدة في تطبيقه ومتابعة تنفيذ القرار المتخذ.

وبذلك نستنتج إلى أن للتدقيق الداخلي أثر إيجابي في عملية إتخاذ القرار فهو يقدم لمتخذ القرار إستشارات وتوجيهات بخصوص القرار الذي سيتخذه وبهذا يعتبر أداة توجيه له.

### المطلب الثالث: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة:

من الملاحظ أن إدارة مؤسسة-ملبنة أميرة للحليب- تعمل على رقابة جميع المصالح والأقسام التي تتم فيها عملية التدقيق وذلك للتأكد من صدق وصحة وسلامة جميع مخرجات هذه الأقسام والمتمثلة في المعلومات، كما تسمح هذه الرقابة بالتأكد من تطبيق الإجراءات والسياسات المسطرة والكشف عن أي تلاعبات أو إنحرافات ممكنة الحدوث بقصد أو بدون قصد. وبهذا فإن التدقيق عبارة عن وظيفة تقييمية تسعى لترشيد الأقسام العليا للمؤسسة. كما أن المدقق في تأدية مهامه يقوم بتدقيق مجموعة من الوثائق الخاصة والتي تختلف حسب العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

كما يكون عمل المدقق XX داخل المؤسسة مبرمج ومنظم خلال السنة. ومن واجبات مصلحة التدقيق إتجاه المصالح الخاضعة للتدقيق الإعلام المسبق قبل البدء في المهمة من أجل تحضيرهم لمختلف الوثائق والمستندات المتعلقة بأمر التدقيق، ويكون ذلك بهدف تسهيل العملية لا غير. كما أن مدة التدقيق داخل المؤسسة محل الدراسة كون محددة ومضبوطة قد تستمر من أسبوع إلى أربعة أشهر. تسهر فيها إدارة المؤسسة على توفير الجو المناسب وتقديم التسهيلات وكامل الإمكانيات التي من شأنها تنفيذ المدقق بالتنفيذ الجيد لمهام التدقيق.

كما يستعمل المدقق بعض التقنيات والأدوات والتي تمكنه بتدعيم العمل والكشف المبكر عن الأخطاء والمخالفات وهذا ما يعبر عن مؤشر جيد للمؤسسة. بالرغم من هذا المؤشر الجيد إلا أن المؤسسة تتعرض لبعض العوائق في مصلحتها التدقيقية والتي ثر بالسلب على التنفيذ الجيد لمهمة التدقيق ولعل أبرز هذه العوائق هي فقدان المصلحة لرئيس الذي يكون المحفز والملمهم للعمل الجيد. يعتمد المدقق XX في أداء مهامه على منهجية ومعايير التدقيق الداخلي كمرجع له للتقييم. كذلك أثناء إعداد التقرير النهائي للعملية، وتكون هذه المعايير منصوص عليها دولياً.

كما تجدر الإشارة على تمتع التقرير بالسرية التامة لحتواه حيث أن المدقق الداخلي والجهة الطالبة للتدقيق هم من لديهم بصلاحيحة الإطلاع عليه.

كما هو الملاحظ في المدقق XX في مؤسسة-أميرة للحليب- ليس له صلاحية المشاركة في إتخاذ القرار بل كل ما يقدمه هو إقتراحات حول المصالح التي قام بتدقيقها. ويعتبر التدقيق الداخلي بالنسبة لمتخذ القرار مرجع أساسي للمعلومات والملاحظات التي يعتمد عليها في إتخاذ القرار الأمثل.

ومن أهم القرارات التي ساهم التدقيق الداخلي في إتخاذها:

- اكتشاف تلف بعض المخزون (بودرة الحليب) ومنه تم اتخاذ قرار التحكم في أسباب هذا التلف من خلال تخفيض شراء هذه المادة الأولية والحفاظ على ما هو موجود في المخزون.
- عند تدقيق قسم التسويق تم ملاحظة أن طلب على سلعة الحليب زاد مما كان عليه (قبل فترة الوباء) تم اتخاذ قرار زيادة كمية الإنتاج .
- بعد التدقيق على مستوى الإنتاج تم ملاحظة وجود ضجيج فيه ما يسبب إزعاج كبير للعامل لذلك جاء في تقرير المدقق مايلي:
- ✓ يجب صيانة هذه الأدوات في أسرع وقت؛
- ✓ عزل المعدات الصاخبة عن مناطق العمل؛
- ✓ استعمال معدات إمتصاص الضجيج للمعدات الصاخبة؛
- ✓ إنتقاء معدات جديدة غير قابلة للضجيج...
- إعادة النظر في بيئة عمل الموظفين داخل المكاتب لتحقيق شروط أكثر سلامة، وذلك من خلال:
- ✓ ضبط قواعد السلامة المتعلقة بكرسي العامل حيث يجب أن يتميز بمسند الظهر الذي يدعم القسم السفلي من الظهر؛
- ✓ كما يجب أن يكون إرتفاع الكرسي مناسب للركبتين لأن لدينا عامل قصير وعامل طويل؛
- ✓ تكون قاعدة الكرسي ثابتة قابلة للدوران؛
- ✓ تثبيت مسند الظهر حتى لا ينقلب إلى الخلف بتأثير ثقل الجسم.
- كما جاء في تقرير المدقق ملاحظات حول سطح العمل، إذ يجب تطبيق قواعد السلامة الخاصة بها من خلال:
- ✓ أن يكون سطح العمل ذو مساحة كافية لإحتواء المواد اللازمة للعمل،
- ✓ تجنب وضع الأشياء تحت سطح العمل خاصة تلك التي تعيق حركة الساقين؛
- ✓ عدم وضع الصور الشخصية والمرآة على سطح العمل.

## خلاصة الفصل:

- تمثل الفصل الثاني المتعلق بالجانب التطبيقي من الدراسة بتطبيق ما توصلنا له في الجانب النظري، كما وضحنا فيه منهج الدراسة المتبع وطبيعة المتغيرات. بجانب تحديد أدوات جمع البيانات والتي تمثلت في المقابلة الشفوية مع المدقق الداخلي ومتخذ القرار بمؤسسة- أميرة للحليب- حيث إستخلصنا بعض النتائج الرئيسية و المتمثلة فيما يلي:
- يعتبر التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة ذو أهمية كبيرة فهو يساعدها في الحفاظ وتقييم مواردها وكذا الإستغلال الأمثل لها.
  - يعتبر التدقيق الداخلي منبع المعلومات التي يمكن الوثوق في مصداقيتها وصحتها وكذا التي يمكن الإعتماد عليها في عملية إتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

الخاتمة العامة

من خلال هذا البحث الذي حاولنا فيه إبراز جميع الجوانب المتعلقة بالتدقيق الداخلي ودوره في اتخاذ القرار. حيث أجرينا دراسة ميدانية في مؤسسة أمير للحليب، وتوصلنا إلى أن التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يقدم خدمات وتأكيدات للجهات المختصة. كما أن تواجد التدقيق الداخلي الفعّال يضمن للمؤسسة إستمراريتها والذي يعتبر من أهم الأهداف الإستراتيجية التي تسعى للمؤسسة الوصول إليها.

لذلك فإن من واجب المدقق الداخلي تقديم تقارير لإدارة المؤسسة حول نتائج العملية و نتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ليتم الإعتماد على المعلومات التي تنطوي عليها هذه التقارير كأساس لإتخاذ القرارات وإدارة المؤسسة بطريقة ناجحة. لذا فإننا حاولنا من خلال تناولنا لموضوع بحثنا معالجة الإشكالية المتمثلة في: التدقيق الداخلي ودوره في اتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية. من خلال الفصول الثلاث المقدمة بإستخدام المنهج المشار إليه.

## 1. نتائج الدراسة:

- بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف الجوانب الخاصة بالموضوع وإختبار صحة الفرضيات، توصلنا إلى النتائج العامة التالية:
- ✓ يعتمد المدقق الداخلي في أداء مهامه على مختلف القوانين والتشريعات؛
- ✓ وعي إدارة المؤسسة بأهمية إستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي عن باقي الوظائف الأخرى للمؤسسة، حيث تُعتبر وظيفة مستقلة نسبياً تابعة للمديرية العامة للمؤسسة؛
- ✓ يقوم المدققين الداخليين بالتركيز في عملهم على توفير الشهادة الصحيحة حول وثائق ومعلومات المؤسسة مع تقييم الأداء المالي للمؤسسة؛
- ✓ يعطي المدقق شهادة وليس رأي أو تأكيد مطلق " أشهد أن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وصحيحة"؛
- ✓ يعتبر التدقيق الداخلي أداة فعالة في تحسين عملية اتخاذ القرارات بالإضافة إلى الدور الرقابي الذي تلعبه؛
- ✓ يُقدم المدقق الداخلي تقرير لإدارة مؤسسة -أميرة للحليب- حيث يبين فيه النتائج المتوصل لها مع إستخراج الأخطاء الموجودة، ثم يقوم بإعطاء مجموعة من النصائح والتوجيهات والتوصيات بهدف تطبيقها لتفعيل أنظمتها الرقابية ومساعدتها أيضاً على اتخاذ القرار الأمثل؛
- ✓ سعي مؤسسة - أميرة للحليب- دائماً إلى تحسين وتطوير التدقيق الداخلي وتكوين المدققين كل ذلك من أجل الوصول إلى أعلى مستوى من التسيير الجيد؛
- ✓ يوجد تعاون غير مباشر بين المدقق الداخلي ومتخذو القرار وهو تحقيق أهداف المؤسسة وتحقيق إستمراريتها؛
- ✓ يعتمد متخذو القرار على نتائج تقرير المدقق الداخلي ويني على أساسها القرار وذلك لما توفره خلية التدقيق الداخلي من معلومات حول جميع البدائل المتاحة ودعم كل خطوة أثناء تنفيذ عملية اتخاذ القرار انطلاقاً من أول مرحلة وهي تحديد المشكلة إلى غاية آخر مرحلة وهي متابعة تنفيذ القرار؛
- ✓ يكتسي تقرير المدقق الداخلي أهمية بالغة في عملية اتخاذ القرار.
- ✓

2. التوصيات والإقتراحات:

- بناءً على ما تم التوصل له من نتائج لهذه الدراسة، فإننا نوصي ونقترح التالي:
- ✓ زيادة عدد الدورات التكوينية للمدققين الداخليين وتأهيلهم بما يناسب المنصوص عليها دولياً؛
- ✓ العمل على زيادة عدد المدققين الداخليين في المؤسسة ليكون على الأقل مدققين إثنين، خاصة وأن مؤسسة-أميرة للحليب- تشهد توسع في حجم نشاطها خلال السنوات الأخيرة؛
- ✓ تحسين عملية التدقيق الداخلي ما يسمح باتخاذ القرار الأمثل في الوقت المناسب؛
- ✓ الإهتمام أكثر بوظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، وذلك لما لها أثر إيجابي في دعم وتفعيل أحكام الرقابة على جميع مستويات الإدارة؛
- ✓ وجوب التقييد بجميع التوصيات التي يُدرجها المدقق الداخلي في تقريره للتأكد من التطبيق الفعلي لتلك الإقتراحات؛
- ✓ السماح للعمال بالإستفسار حول ملاحظات المدققين وآرائهم المكتوبة في التقرير كل ذلك من أجل تغيير نظرة العمال لوظيفة التدقيق الداخلي وتوعيتهم بدورها التحسيني؛
- ✓ التخفيض من نطاق عمل التدقيق الداخلي وتخفيف العبء على المدقق للوصول إلى أفضل النتائج في أقل وقت ويكون ذلك بالعمل على زيادة كفاءة نظام مراقبة التسيير؛
- ✓ تسهيل وتوفير المناخ المناسب لعمل المدقق الداخلي من طرف إدارة المؤسسة وإزالة العقبات التي من شأنها عرقلة عمل المدقق؛
- ✓ العمل على إحترام وتطبيق أخلاقيات المهنة بشكل أفضل.

3. آفاق الدراسة:

في خاتمة موضوع هذا البحث وبالرغم من الجهد المبذول لإتمامه بأفضل الطرق، إلا أننا لن ننكر أنفسنا. ونعترف أنه قد لا يخلوا من بعض النقائص و الهفوات بسبب عدم القدرة لتناول كل شيء بالتفصيل، غير أنه قد يكون بحثاً جسراً يربط بين ما سبق من البحوث من خلال إضافة إليها بعض المستجدات. أو بحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى. نذكر منها:

- ✓ دور التدقيق الداخلي في تفعيل إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ أهمية العلاقة التي تربط بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار؛
- ✓ التدقيق الداخلي ودوره في تحسين قرارات المؤسسات؛
- ✓ الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تقييم نظام المعلومات.

كما هدفت هذه الدراسة التي أجريناها إلى إظهار الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي على اتخاذ القرار في المؤسسات الجزائرية. وتطور هذا الهدف نتيجة الإهتمام الكبير بعملية التدقيق الداخلي لأنه يقوم بتخفيض المخاطر التي يمكن أن تحصل لأن المؤسسة دائما تبحث عن المعلومة الصحية والخالية من الأخطاء حتى تكون مرجعا لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب. ونحن في دراستنا إختارنا مؤسسة-أميرة للحليب- في مدينة أورلال ولاية بسكرة. وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة قابلنا المسؤولين في المؤسسة الذين لهم العلاقة بالتدقيق الداخلي واتخاذ القرار حيث توصلنا في نهاية البحث إلى ضرورة وأهمية عمل المدقق الداخلي ودوره المهم في اتخاذ القرار خاصة القرارات المهمة.



# قائمة المراجع

### قائمة المراجع باللغة العربية:

1. ابراهيم محمد,آمال(2019). افريل .(03/ 04)العوامل المؤثرة على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية .المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. p. 338/339 ,
2. ابراهيم,حسام .(2010). تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق.عمان :دار البداية للنشر والتوزيع.
3. احمد قايد ,نورالدين ا. .(2015). التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية .الجنان للنشر والتوزيع.
4. أحمد موسى ابراهيم ,فاطمة .(2016). العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة)مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل .(كلية التجارة ,غزة :الجامعة الاسلامية.
5. آل مفتاح ,فاطمة .(s.d.). أساليب اتخاذ القرارات أثناء الأزمات .قسم الإدارة العامة كلية إدارة الأعمال ,المملكة العربية السعودية :جامعة الملك سعود.
6. الرححي ,زاهر .عطا .(2017). الإتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفق للمعايير الدولية (Vol.1)الطبعة الاولى .( عمان :دار المأمون للنشر.
7. السيفو ,وليد اسماعيل .ا. & .,واخرون .(2007). الاقتصاد الاداري )مدخل كمي في استراتيجية اتخاذ القرار.(عمان : الأهلية للنشر والتوزيع.
8. الصيرفي ,محمد .(2007). القرار وظم دعمه .الاسكدرية :دار الفكر الجامعي.
9. العمراني ,عبد القادر ا. .(2017, 1). يونيو .(اجراءات التدقيق الداخلي )ماجستير محاسبة .(اليمن :جامعة العلوم والتكنولوجيا.
10. العمري احمد محمد ,أ. & .,عبد المغني ,فصل .عبد الفتاح .(2006). معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية.(2, Éd.) .
11. العبد محمد & .,بن زازة ,منصورية .(s.d.). التدقيق الداخلي ودوره في اتخاذ القرار .مستغام ,مجلة المالية والأسواق , مستغام :جامعة مستغام.
12. الفضل عبد الحسين ,مؤيد .(2004). نظريات إتخاذ القرار )مدخل كمي.(الأردن :دار المناهج.
13. المرعي ,نبيلة .توفيق ,.(2009). جانفي .(دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الاردنية )رسالة ماجستير .(كلية الدراسات الاقتصادية والادارية والمالية , الاردن :جامعة جدارا للدراسات العليا.

14. المطارنة, غسان. فلاح. (2006). *تدقيق الحسابات المعاصر*. عمان: دار المسيرة .
15. النعسان, سماح. اسامة. (2018). *العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين*(مذكرة ماجستير .كلية التجارة, غزة: الجامعة الاسلامية .
16. أوصيف, لخضر. (2017). *مدخل للتدقيق الداخلي*(مطبوعة علمية مقدمة لطلبة جامعة المسيلة .كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, المسيلة: جامعة محمد بوضياف.
17. بجاش, فاطمة. (2017). *دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية*(مذكرة ماستر اكايمي .كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, المسيلة: جامعة محمد بوضياف.
18. بديسي, فهيمة. (2010). *التدقيق الداخلي ودوره في انجاح مسار تطبيق الحكومة*. ملتقى وطني 8 حول مهنة التدقيق في الجزائر: *الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة*. سكيكدة: جامعة 20 اوت. 1955
19. بعوج, فاطمة. (2015). *دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار* (مذكرة ماستر .بسكرة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, بسكرة: جامعة محمد خيضر.
20. بلحاج, فتيحة. (2016). *الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار*. جامعة الجزائر 3: *المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية* .
21. بلقاضي, الأمينا. (2016). ديسمبر. (21) *مراحل ووسائل صنع و اتخاذ القرارات في المنظمات الفعالة*. تيبازة, جامعة تيبازة: المركز الجامعي مرسلني عبد الله .
22. بن رمون, سليم. (2019). *أثر الافصاح المحاسبي على جودة القرارات الاستثمارية* (أطروحة دكتوراه .بسكرة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, بسكرة: جامعة محمد خيضر .
23. بولجنات, ابتسام &, .معاندي, ا. (2017). *لوحة القيادة المتوازنة كأسلوب لإتخاذ القرار* (مذكرة ماستر .بومرداس, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, بومرداس: جامعة بومرداس.
24. بولخشيش, شيماء &, .لباد, صبرينة. (2018). *دور الإتصال الإداري في عملية إتخاذ القرار داخل المؤسسة*(مذكرة ماستر .جيجل, كلية العلوم الإنسانية والإجتماعية, جيجل: جامعة محمد الصديق بن يحيى.
25. توادري, سليمة. (2015). *مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية*(مذكرة ماستر اكايمي .كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, مستغانم: جامعة عبد الحميد بن باديس.

26. جدوالي, صفية, (2014). ديسمبر. (19)مهارات صنع القرار في الادارة التربوية. p. 7.
27. حروش, رفيقة. (2013). *اقتصاد وتسيير المؤسسة*. الجزائر: شركة دار الامة للطباعة والشر.
28. حس, طاهر. (2019, 02 28). مقرر اتخاذ القرار وادارة الازمات (الفصل الثاني: مراحل اتخاذ القرار وأنواعه). كلية ادارة الاعمال, سوريا: الجامعة السورية الخاصة.
29. حلاق, ريمة. (2014). دور إدارة المعرفة في اتخاذ القرارات من وجهة نظر المديرين والمدرسين في المدارس الثانوية العامة في مدينة دمشق)مذكرة ماجستير. (كلية التربية قسم التربية والمقارنة, دمشق: جامعة دمشق.
30. حنيش, اسماعيل, (2020). جويلية. (21)أهمية التدقيق الداخلي في تقييم ظام الرقابة الداخلية. الجلفة, مجلة دراسات اقتصادية, الجلفة: جامعة زيان عاشور.
31. خلفي, إسمهان. (2009). دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات)مذكرة ماجستير. (باتنة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, باتنة: جامعة الحاج لخضر.
32. دليل التدقيق الداخلي. اليمن: الوكالة اليمنية الدولية للتنمية.
33. رباح, ابراهيم &, المدهون, ابراهيم. (2011). دور التدقيق الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة)مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل. (غزة, كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل, غزة: الجامعة الاسلامية .
34. رزق ابو زيد الشحنة. (2015). *تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية*. الاردن: دار وائل للنشر.
35. رواني, بوحفص. (2018). *التدقيق المالي والمحاسبي* (مطبوعة مقدمة لطلبة ماستر تدقيق\_دروس نظرية). (كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, غرداية: جامعة غرداية.
36. سحنون, فاروق. (2018). *إستخدام الأساليب الكمية لاتخاذ القرار ودورها في تحسين أداء المؤسسات الجزائرية* ( أطروحة دكتوراه. (سطيف, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, سطيف: جامعة فرحات عباس .
37. سعاد شجري معمر. (2009). دور المراجعة المالية في تقييم الاداء في امؤسسة الاقتصادية(مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, بومرداس: جامعة احمد بوقرة.
38. شعباني, لطفي) .
- (2004)المرجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة)مذكرة ماجستير. (كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, الجزائر العاصمة: جامعة الجزائر 3.

39. صالحى, محمد. يزيد. (2016). أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, بسكرة: جامعة محمد خيضر.
40. صايفي, صابر. عبد الرزاق. (2017). نظام المعلومات ودوره في اتخاذ القرار بالمؤسسة)مذكرة ماستر. (كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, الجزائر العاصمة: جامعة الجزائر 3.
41. طواهر, محمد. التهامي &. صديقي, مسعود. (2003). المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية. الجزائر العاصمة, بن عكنون, الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
42. عابدي, محمد. السعيد. (2014/2015). محاضرات نظرية القرارات\_الجانب النظري. \_سوق أهراس, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, سوق أهراس: جامعة محمد الشريف مساعدي.
43. عبد الباقي المقدم. (2016). التدقيق الداخلي ودوره كاداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار (مذكرة ماستر اكايمي). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
44. عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة. (2010). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, الجزائر العاصمة: جامعة الجزائر 3.
45. عبوي, زيد. منير &. حريز, سامي. محمد. (2006). مدخل الإدارة العامة. عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع.
46. عريج المطيري, عبد الرحمان ا. (2012). قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية)رسالة ماجستير في المحاسبة. (جامعة الشرق الأوسط.
47. علوان, محمد. لمين. (2019). نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي (Vol. الاولى). عمان: دار اسمامة للنشر والتوزيع.
48. غلاب, فاتح. (2011). تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتحسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة)مذكرة ماجستير. (كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, سطيف: جامعة فرحات عباس.
49. فضيل, فاطمة الزهراء. (2017). مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ قرارات المؤسسة)مذكرة ماستر. (كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, مستغانم: عبد الحميد بن باديس.
50. فليح الساعدي, محمد. زامل &. فليح الساعدي, حكيم. حمود. (2019). التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية. بغداد: جامعة بغداد.

51. فياض, ناجي. المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير). (ف. ع. الداخيلين (Trad.), لبنان.
52. قارة, سهام. (2018). دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية (مذكرة ماستر. (قسم المالية والمحاسبة, البويرة: جامعة أكلي محمد أولحاج.
53. كامل النونو, كامل. محمد. (2009). مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزة (مذكرة ماجستير. كلية التجارة, غزة: الجامعة الاسلامية.
54. نفاذ, أحمد &, عبيرات, مقدم. (2007). المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار. الدنمارك: مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.

الأسئلة المقدمة للمدقق الداخلي بالمؤسسة ( المحاسب )	
01	عملية التدقيق في المؤسسة، هل تشمل جميع الأقسام والمصالح؟
02	إذا كان الجواب بعم، هل تكون عملية تدقيق هذه المصالح والأقسام بشكل عشوائي أم أنكمقومون بالتحضير لها بوضع خطة للقيام بذلك؟
03	ماهي الوثائق التي يتم تدقيقها حسب كل عملية، لو تعطنا مثالا عن ذلك؟
04	قبل الشروع في عملية التدقيق الداخلي، هل يتم إعلام الجهات المعنية بالتدقيق قبل البدء بالمهمة؟
05	ما هي المدة القانونية التي تستغرقونها أثناء تنفيذ عملية التدقيق؟
06	هل توفر مصطلحاتكم بمختلف الإمكانيات المادية والمالية أثناء تنفيذ المهمة؟
07	ما هي الأدوات التي تستعملها أثناء قيامك بمهمة التدقيق؟
08	غالبًا ما نسمع أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه مختلف العمال في مختلف المؤسسات الجزائرية. بصفتك مدقق داخلي في مؤسسة -أميرة لحليب- لو تحدثنا عن بعض الصعوبات والعوائق التي واجهتك أثناء تأدية مهامك؟
09	ما هي إجراءات التدقيق الداخلي التي تتبعها في أداء مهامك بالمؤسسة؟
10	من خلال السؤال الذي سبق أخبرتنا كيف تمارس مهامك داخل المؤسسة، وأن أحر مرحلة في ذلك هي إعداد تقرير التدقيق. لو تحدثنا أيضا عن المراحل التي تتبعها أثناء إعدادك لهذا التقرير؟
11	ماهي الجهات التي تستفيد من هذا التقرير؟
12	بصفتك مدقق داخلي للمؤسسة وموظف مهم فيها.هل تشارك أيضا في إتخاذ القرارات وتساهم في تقديم مقترحات تخص الوحدة؟
الأسئلة المقدمة لمتخذ القرار بالمؤسسة ( المدير )	
01	ماهي المصالح الموجودة في المؤسسة التي يتم إتخاذ القرار بشأنها؟
02	هل يتم التشاور في إتخاذ القرار أم أنه قرار لهيئة محددة فقط؟
03	إذا كان الجواب بنعم. فماهي الظروف التي يتم التشاور فيها بين مختلف المصالح أثناء إتخاذ القرار؟
04	بصفتك متخذ القرار بالمؤسسة ماهي المراحل التي تتبعها أثناء إختيارك للقرار الأمثل؟
05	هل يجب إتباع هذه المراحل عند إتخاذ أي قرار يخص المؤسسة؟
07	بصفتك متخذ القرار، ماهي الصعوبات التي قد تواجهك أثناء إختيار البديل الأمثل؟
08	ما هي ظروف إتخاذ القرار ؟

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه عملية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، والذي ظهر هذا الهدف نتيجة تزايد الإهتمام بالتدقيق الداخلي لما له من دور في تخفيض حدّة المخاطر والانحرافات، حيث تبحث إدارة المؤسسات دوماً على المعلومة الصحيحة لتكون القاعدة الأساسية لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب. وكان موقع دراستنا بمؤسسة المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد-ملبنة أميرة للحليب-أورلال، ولاية بسكرة. وحتى نختبر صحة الفرضيات تم الإعتماد على المنهج الإستقرائي وفق الملاحظة وأسلوب المقابلة الشخصية مع المسؤولين ذوي الإختصاص في التدقيق الداخلي واتخاذ القرار، حيث توصلنا في نهاية البحث إلى مدى أهمية عملية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة. ودور تقريرها في المساهمة في إتخاذ القرار الأمثل. **الكلمات المفتاحية:** مؤسسة اقتصادية، التدقيق الداخلي، إتخاذ القرار.

### Abstract :

Our study aims to demonstrate the role of internal audit in decision-making in Algerian institutions. This goal evolves as a result of the great interest in the internal audit process because it reduces the risks that can occur because the institution always seeks the right information and is free of mistakes so that it is a reference for timely decision-making.

In our study, we selected the Amira Milk Foundation in the city of Orlal State of Biskra.

In order to achieve the objectives of the study, we met with officials of the Foundation who are involved in internal scrutiny and decision-making. At the end of the research, we found the need and importance of the internal auditor's work and his important role in decision-making, especially important decisions .