



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

## الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة: مؤسسة الصيدلانية المركزية للمستشفيات \_ بسكرة\_

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في

شعبة: علوم مالية و محاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- جودي محمد رمزي

من إعداد الطالب (ة):

- محمدي أمل

- بومعزة رانيا

### لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضرا	- شناي عبد الكريم
بسكرة	مقرا	- أستاذ التعليم العالي	- جودي محمد رمزي
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضرا	- جوامع اسماعين

الموسم الجامعي: 2021-2022





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

## الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة: مؤسسة الصيدلانية المركزية للمستشفيات \_بسكرة\_

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في

شعبة: علوم مالية و محاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- جودي محمد رمزي

من إعداد الطالب (ة):

- محمدي أمل

- بومعزة رانيا

### لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر ا	- شناي عبد الكريم
بسكرة	مقررا	- أستاذ التعليم العالي	- جودي محمد رمزي
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر ا	- جوامع اسماعين

الموسم الجامعي: 2021-2022

# شكر و عرفان

## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا

ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

"صدق الله العظيم"

سورة النمل الآية

(19)

الشكر أولا لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه.

الذي أفاض علينا من نعمه وآياته وجميل عطائه بأن هدانا لأن نسلك طريق العلم

وسدد خطانا ليخرج هذا العمل المتواضع بعونه وتوفيقه

وبعد الله يأتي الشكر درجات، يسعدنا أن نتقدم بوافر الشكر وجميل العرفان إلى

الدكتور، الفاضل جودي محمد رمزي المشرف على هذا البحث، والذي لم يبخل

علينا بنصائحه السديدة وإرشاداته القيمة. و فاءا وامتانا بالفضل لأهل الفضل،

واعترافا بالجميل لأهل الجميل نتقدم بالشكر الجزيل لكل من أثرانا بعلمه وفكره وإلى

كل من وقف إلى جوارنا معلما وناصحا ومرشدا. كما نتقدم بخالص الشكر وجميل

العرفان لكل من قدم

لنا يد المساعدة ، ومن كان سندا لنا في هذا المشوار و إخراج هذا العمل إلى النور

ونرجو من الله أن يوفق الجميع وان ييسر لهم سبل الخير.

## ملخص:

في ظل التطورات الراهنة و المليئة بالفرص و التهديدات، زادت حاجة المؤسسة الحصول على المعلومة الاقتصادية الدقيقة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق لها التميز على المنافسين و من بين أهم الأساليب التي تساعد في التأكد من دقة المعلومات هو التدقيق . لذا نهدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة كيف يعمل التدقيق الداخلي بجميع مقوماتها في ترشيد عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، و مدى تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية و مدى مساهمتها في اتخاذ القرارات، و ذلك بالتطبيق على مؤسسة توزيع الأدوية ، حيث تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي ، تساعد على التحكم في إدارتها بالشكل الفعال فتسعى دائما إلى تبني أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها الإستراتيجية، فكان بذلك للمراجعة الداخلية دورا كبيرا في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها و أساليبها، الأمر الذي جعلها تحقق نتائج متلاحقة، إلا أن ذلك لا ينفي وجود نقائص يجب على المؤسسة العمل على تداركها، بحيث أنه لا تزال وظيفة التدقيق الداخلي مطبقة بصورة غير مكتملة من حيث الموارد المادية و البشرية و التقنية.

## Summary

in light of the current developments ,which are full of opportunities and threats the institutions need to obtain accurate economic information in a timely manner has increased in order to make appropriate decisions that achieve distinction over competitors among the most important that help ensure the accuracy of information is internal audit .

therefore , we aim through this study to know the internal audit works with all its components in rationalizing the decision making process in the institution and the extent of the application of internal audit in the Algerian institution and the extent of its contribution to decision making by applying to the drug distribution institution where it depends on the internal audit function and helps it control its management effectively , it has always had to adopt control system that qualify it to achieve its strategic objectives thus , internal audit had a major role in the decision \_making process of all kinds and methods which made it achieve successive results , but this does not negate the existence of shortcomings that the institution must work to remedy , as the internal audit function is still incompletely applied in terms of material human and technical

## قائمة بالجدول والأشكال والرسوم البيانية:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
08	أنواع التدقيق الداخلي	1
23	تصنيف القرارات حسب أهميتها	2
31	طبيعة دور المراجعة الداخلية	3
32	دورة حياة عملية المراجعة	4
41	الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات	5

# مقدمة

مقدمة : يشهد القرن الواحد والعشرين تشابك الاقتصاديات العالمية وتطورات هائلة في التقنية وتأثير كبير للمنافسة، وإدخال مالية جديدة وظهور جهات مختصة لوضع المعايير وإدخال التغيرات والتحسينات في نوعية المعلومات فمع زيادة التغيرات تزداد الحاجة إلى معلومات ملائمة يمكن الاعتماد عليها.

وقد أدى التقدم التكنولوجي إلى كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها فضلا عن تعقيد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها و حجم أعمالها. ونظرا لتأخر نتائج التدقيق الخارجي وضيق نطاق عمله في السجلات والبيانات المحاسبية كان التدقيق الداخلي أمرا حتميا للإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة ولاطمئنان مجالس الإدارة على سلامة العمل وحاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات و رسم السياسة المستقبلية.

وقد واجهت مهنة التدقيق الداخلي منذ نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي تغيرات هائلة، ناتجة عن الفضائح المالية في منظمات الأعمال الأمريكية وقد ترتب على هذه الظاهرة قيام معهد المدققين الداخليين بتشكيل لجنة عمل لوضع إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

وتزايد اهتمام الشركات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة و الفعالية المطلوبة . و هذا لان التدقيق الداخلي يعتبر أحد أهم الركائز التي تقوم عليها جملة الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة، حيث يعمل على توظيف أشخاص يتمتعون بالتأهيل العلمي والخبرات العلمية والاستقلالية التامة في طرح آرائهم و إعداد التقارير المختلفة لحلها وإبصارها بشكل مباشر للأطراف المعنية بما يهدف التأكد من مدى دقة وفاعلية الأنظمة و الإجراءات المطبقة داخل المؤسسة.

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

وبناء على ما سبق سنحاول تحليل هذا الموضوع انطلاقا من طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

● كيف يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ؟

وعلى هذا الأساس يمكن طرح الأسئلة الفرعية :

- ما هو المفهوم الشامل للتدقيق الداخلي وما هي أهدافه وأهميته في المؤسسة الاقتصادية ؟

- ما هي المفاهيم العامة لاتخاذ القرار؟

- هل تعتمد المؤسسة الاقتصادية على التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار ؟

- ما هو دور التدقيق الداخلي في عملية صنع و اتخاذ القرار؟

● الفرضيات :



— إن اعتماد التدقيق الداخلي بجميع مقوماته من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة وعلى جميع المستويات، كما أن نجاح عملية التدقيق الداخلي تتركز على إتباع مجموعة من المعايير المتعارف عليها .

— يتوقف إسهام التدقيق الداخلي في تفعيل جميع القرارات على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية التدقيق الداخلي .

— تحاول المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبني نماذج وطرق تسييرية رقابية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها، ويعتبر التدقيق الداخلي محل اهتمام بالنسبة لها، وهذا لما له من إسهام في تحقيق النتائج.

#### • الدراسات السابقة :

شعباي لظفي، المراجعة الداخلية، مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مع دراسة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004. هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، باعتبارها أداة فعالة في اتخاذ القرار .

بلحود زكريا، المراجعة الداخلية و دورها في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة. تتوقف درجة مساهمة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة لأهمية المراجعة الداخلية كأداة تسيير فعالة تمثل أحد أهم مصادر المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها و الوثوق بها في عملية اتخاذ القرار. فقد حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار وصعوبات التدقيق الداخلي في ذلك.

#### • منهجية الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على منهج الوصف التحليلي الذي استطعنا من خلاله وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع، وفي الجانب التطبيقي اعتمدنا على دراسة حالة التي تمكننا من التعمق أكثر في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية لهذه المؤسسة محل الدراسة.

#### • تصميم البحث :

سنعالج هذا الموضوع من خلال ثلاث فصول حيث :

— تناولنا في الفصل الأول و الذي هو نقطة بداية الدراسة الإطار النظري للتدقيق الداخلي و إبراز أهم المفاهيم الأساسية المختلفة و أهميته بالإضافة إلى أهدافه و أنواعه.

— أما في الفصل الثاني تطرقنا إلى التدقيق الداخلي و دوره في اتخاذ القرار.

— بالنسبة للجانب التطبيقي فجعلناه على شكل صورة لتلك التي رأيناها في الجانب النظري أي حاولنا تطبيق كل أبعاد الجانب النظري ميدانيا و أجرينا مقابلة فيها أسئلة تظم كل المفاهيم النظرية و بعدها قمنا بتحليل الإجابات الواردة .

#### • أهمية الدراسة :

— تزايد أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية نتيجة التطورات الحاصلة والتنوع في المؤسسات.

— حاجة المؤسسات الاقتصادية لتطبيق عملية التدقيق الداخلي لتأدية نشاطها بصورة صحيحة وتحقيق أهدافها على أكمل وجه .

• أهداف الدراسة :

- من الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة:
- معرفة أهمية التدقيق الداخلي في تسيير المؤسسة الاقتصادية.
- معرفة كيفية التعامل مع الأخطاء ثم اتخاذ القرار المناسب.
- إبراز أهمية التدقيق الداخلي والاستفادة منه.

• مبررات اختيار الموضوع :

- الاندراج ضمن تكويننا وتخصصنا.
- مدى أهمية الموضوع خاصة في ظل الظروف الحالية التي تشهدها مؤسساتنا.
- الرغبة الملحة و الشخصية للتعرف على هذا الموضوع لأنه يتعلق بتخصصنا وهو التدقيق الداخلي.
- العمل على التكوين العلمي الجيد لممارسة مهنة التدقيق بصورة دقيقة وسليمة في المستقبل.

• حدود الدراسة :

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في الصيدلية المركزية للمستشفيات pch
- الحدود الزمنية : خلال الثلاثي الأول من 2022

الفصل الأول :

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد :

تعتبر المراجعة الداخلية حلقة من الحلقات الرقابية في المؤسسة، إذ تعتمد عليها الإدارة في التخفيف من المسؤولية الملقاة على الإدارة، كما تعتبر المراجعة الداخلية بمثابة أعين للإدارة تراقب من خلالها كل كبيرة وصغيرة تحدث في المؤسسة و تعتبر المراجعة الداخلية قدبمة الممارسة إلا أنها تتلقى الاهتمام الواسع بعدما برزت الحاجة الملحة إليها فزادت من اهتمام الباحثين و المهنيين، فقاموا بتطويرها وإرساء مجموعة من القواعد اللازمة لممارستها داخل المؤسسة، وهذا لما تقدمه من خدمات تساعد الإدارة في التسيير الجيد والفعال للمؤسسة، كما أن هناك نوع من التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، إذ سيستفيد كل طرف من الآخر في أداء مهمته على أحسن وجه بما يخدم المصالح الداخلية و الخارجية للمؤسسة، ولقد جاء هذا الفصل ليم فيه دراسة المراجعة الداخلية من كل جوانبها حتى نتمكن من تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة و عملية صنع القرارات على وجه التحديد لذا سيتم التطرق في المبحث الأول إلى التعرف على التدقيق الداخلي و الوقوف على أهميته و الأهداف المرجوة منه و في المبحث الثاني سيتم التطرق إلى هيكله التنظيمي و مسؤوليته .

### المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

تعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن اعتماد الضوابط المحاسبية والإدارية التي تتمثل في الاحتفاظ بالموجودات و بتصميم السجلات المالية بصورة تمكن من الاعتماد عليها، وتنفيذ العمليات بكفاءة معقولة هذا، وتتمكن الإدارة عادة من تنفيذ مسؤولياتها بالاستعانة بإدارة التدقيق الداخلي

### المطلب الأول : مفهوم التدقيق و أهميته

أولا : مفهوم التدقيق

تعددت الجوانب التي تطرقت إلى تعريف التدقيق إلا أنها تصب في نفس الهدف و من بين أهم هذه التعاريف ما يلي :

### تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA التدقيق كمايلي :

" التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة و تبليغ الاطراف المعنية بنتائج التدقيق "(حسنية، 2015، صفحة 05)

### عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق على أنه:

" إجراءات منظمة للحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياسها المعين وإيصال النتائج إلى المستفيدين" (تميمي، 2006، صفحة 20)

### وتعريف آخر

"فالتدقيق هو عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير ، و مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مقدما ويجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة شخص في مستقبل محايد" (الشيبي، 2007، صفحة 15)

إذن التدقيق هو عملية تجميع و تقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما، ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص في مستقل ومحايد.

ثانيا : أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية ،وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ومن الأمثلة على هذه الطوائف المديرين، المستثمرين، والبنوك وغيرها ،إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء، وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، ومجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد على البيانات المحاسبة المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة، إن اعتماد أي مؤسسة للتدقيق له آثار ايجابية على طريقة التعامل مع قوائمها المالية، التي ينون عليها قراراتهم، حيث التدقيق هو الضامن لشرعيتها وصحة و سلامة ما يظهر على القوائم المالية النهائية، إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد، بفحص تلك البيانات فحفا انتقادي منظم ودقيق، وإبداء رأي في محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة بياناتها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة. (عبدالله، 2000، صفحة 15)

**المطلب الثاني : مفهوم و تطور التدقيق الداخلي**

**أولا :تعريف التدقيق الداخلي:**

لقد تم تقديم عدة مفاهيم للتدقيق الداخلي نذكر بعضها فيما يلي:

عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه" مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهنيين تعمل بمجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا إلى معايير التدقيق، وتقدير مصداقية و فعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم " (الواردات، 2006، صفحة 35)

**ثانيا : تطور التدقيق الداخلي**

تعود بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى عام 1941، حيث تم إنشاء معهد للمدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية ،وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته ، و قد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدما بهذه المهنة، حيث تم في عام 1974 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي (لطفى، 2008، صفحة 13)

وفي عام 1957 تم إدخال تعديلات عليها، حيث في عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي للأعمال والسجلات على أنها تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة، وتوسع مجال عمل المدقق الداخلي وكذلك أهدافه، حيث لم يقتصر على الأهداف الوقائية فقط بل تعدتها إلى الأهداف البناءة، وبذلك طلبت الإدارة من المدقق الداخلي التقييم و اقتراح الحلول للمشاكل الموجودة و توجيه العمال و إبداء الآراء و متابعة تنفيذ التوجيهات. (السواح، 2006، صفحة 26)

وتعتبر أهم إنجازات معهد التدقيق الداخلي هي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وفي عام 1997 انتهت اللجان

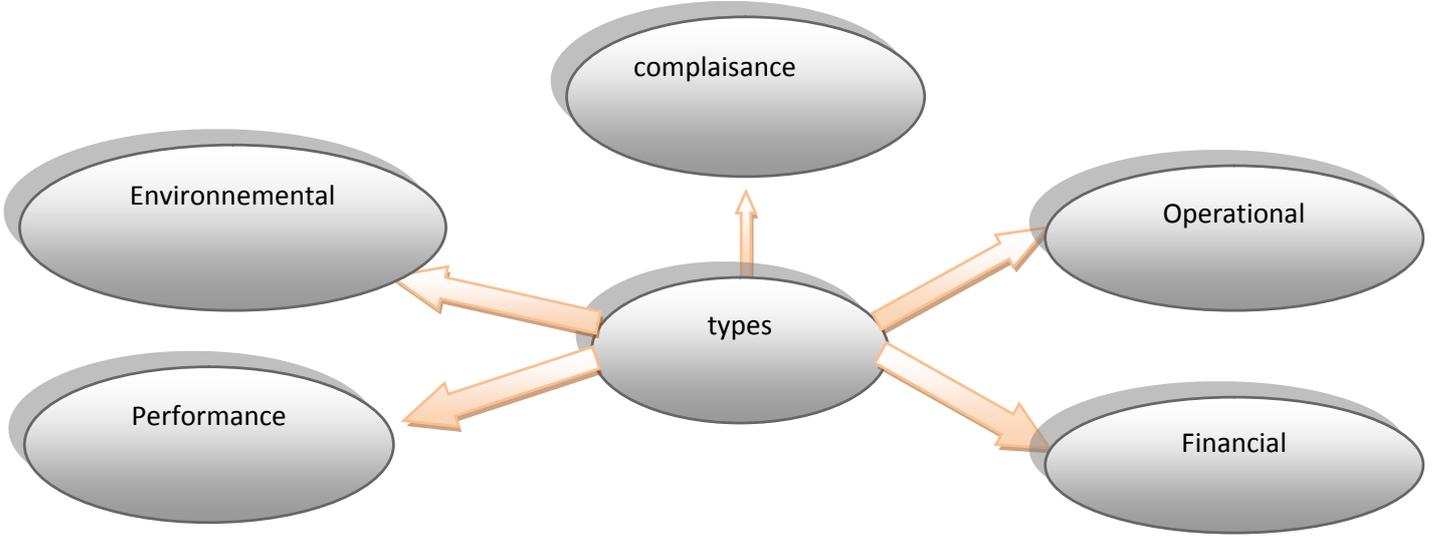
من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها و تم التصديق عليها ، و هذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها الممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له. وفي عام 1999 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق الصادرة عن صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي، وتم تعريف نشاط التدقيق الداخلي على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات و الخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة حتى تصل إلى الدرجة الكافية للإنتاجية. (الواردات، 2006، صفحة 03)

### المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي

تنقسم أنواع التدقيق الداخلي إلى خمسة أقسام تتمثل فيما يلي :

1. **التدقيق الداخلي التشغيلي** : يهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها و مساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك نهج عمل واقعي .فقد يشمل تدقيق العمليات تقييما كاملا للنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات عل سبيل المثال (تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات...الخ).
  2. **التدقيق المالي**: يهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول وفق درجة المخاطر يتم تحديد نوعية التدقيق أهو مسبق أم لاحق؟.
  3. **تدقيق نظم المعلومات**: إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية و التشغيلية في الوقت المناسب و أن تكون صحيحة وكاملة ومفيدة.
  4. **تدقيق الأداء**: إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة الاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين.
- التدقيق البيئي** : يهدف التدقيق البيئي إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة و الحفاظ على الأنظمة البيئية و حمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية و مواردها و حماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض (الواردات، 2006، الصفحات 56-60)

الشكل رقم (1) يوضح أنواع التدقيق الداخلي



(الواردات، 2006، صفحة 56).

**المطلب الرابع : أهدافه وأهميته**

**أولا : أهداف التدقيق الداخلي**

الهدف الرئيسي من التدقيق الداخلي هو الإسهام في تحقيق الأهداف المبتغاة للوحدة لذا فان المدققين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية :

1. فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
2. تحديد مدى التزام العاملين بسياسات وإجراءات المؤسسة.
3. حماية أصول المؤسسة.
4. منع الغش و الأخطاء و اكتشافها إذا ما وقعت.
5. القيام بتدقيق منظم ودوري للأنشطة المختلفة ، ورفع تقارير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.
6. تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
7. التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق الخارجي . (علي، 2002، صفحة 32)

و يمكن تقسيم هذه الأهداف كما يلي :

### **1-هدف الحماية:**

يشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الأمور التالية :أصول الشركة بمختلف أنواعها، النظم والإجراءات المالية والمحاسبية، السياسات والخطط المعتمدة في الشركة، السجلات والمستندات المعتمدة في المشروع، نظام الضبط الداخلي... الخ .

### **2-هدف التطوير:**

يتمثل هذا الهدف في وظيفة التدقيق التي تعد وظيفة علاجية وإرشادية تتناول فحص ومراجعة تحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية و وضع لها حلول ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير و تزويد هذه الإدارة بالبيانات و المعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشتمل على جميع أوجه نشاط المشروع. ويتضح من هذا كله أن وظائف التدقيق الداخلي أشبه ما تكون بالخدمات الوقائية لأنها تحمي أموال المؤسسة وتحمي الخطط الإدارية من الانحراف، وأيضا تدخل التحسينات والتعديلات اللازمة عليها.

### 3-هدف الشراكة :

من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي أن يبني بينه وبين العاملين في المؤسسة شراكة حقيقية يضمن من خلالها تدليل للعقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية عند هؤلاء العاملين .

### 4-هدف خلق القيمة المضافة:

ويعني قدرة التدقيق الداخلي على إضافة القيمة للمؤسسة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار في المؤسسة و أن فعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة تتوقف على أمرين:

الأول : ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين و الأطراف المستفيدة من خدماتهم.

الثاني : هو النظر لوظيفة التدقيق الداخلي في ضوء سلسلة القيمة و الأطراف المستفيدة من تلك القيمة.(عبدالله، 2000، الصفحات 181-183)

### ثانيا : أهمية التدقيق الداخلي

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة، حيث أصبح لها دورا هاما في المؤسسات و ذلك لما أثبتته من ضبط للمخالفات والانحرافات عن الأهداف التي تسعى الأدلة لتحقيقها.

ومن العوامل التي ساهمت في تطوير الاهتمام بالتدقيق الداخلي هي كالاتي:

- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع، مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا و كافة العاملين.

-ظهور الشركات المساهمة وحاجتها للمعلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.

-الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة، مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال وتحمل المسؤوليات وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.

-حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لابد من سلامة نظام التدقيق. (احمد، 2008، صفحة 04)

### المبحث الثاني : هيكلية و مسؤولية التدقيق الداخلي

إن المسؤول عن نجاح أو فشل التدقيق الداخلي في تحقيق أهدافه يتوقف على الدعم الذي يتلقاه من الإدارة العليا فيجب إن تكون كل الصلاحيات و المجالات متاحة له لكي يتمكن من القيام بدوره و مسؤولياته على أكمل وجه



**المطلب الأول : موقع قسم التدقيق الداخلي و هيكله التنظيمي**

**أولاً : موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة**

قسم التدقيق الداخلي يتبع لأعلى سلطة في الإدارة العليا ، يستمد قوته و سلطته منها ويمكن موقعه من النظر إلى المؤسسة بعمق و شمولية أكبر، و يحقق له استقلالية أكبر نتيجة ابتعاده عن الإدارات التنفيذية أو التشغيلية، و يحقق تبعيته للإدارة العليا الهدف من وجوده هو مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال المؤسسة.

ويجب أن يؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الموقع التنظيمي المناسب لقسم التدقيق الداخلي مايلي:

- أن يحدد موقعه عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا له.

- أن لا يقوم المدققين الداخليين بتأدية أي أعمال أو أنشطة تنفيذية وذلك لتجنب تعارض المصالح.

- أن يكون مسؤول أمام جهة تتمتع بقدر من السلطة الكافية.

- ضرورة أخذ هذه الاعتبارات عند تحديد الموقع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي، حيث تعتبر هذه الاعتبارات من المقومات الأساسية التي تزيد من فاعلية التدقيق الداخلي، والتأكيد على ضرورة دعم الإدارة العليا لهذا القسم وذلك من خلال عقد الدورات المهنية له و التي تزيد من دقة و فاعلية التدقيق الداخلي.

**ثانياً : الهيكل التنظيمي الداخلي لقسم التدقيق الداخلي**

يعتمد التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي على عدة عوامل من بينها حجم المؤسسة ونوعها وطبيعة نشاطها وأهداف التدقيق الداخلي وإضافة إلى عدد العاملين في قسم التدقيق الداخلي و مؤهلاتهم، كما يجب أن يكون قسم التدقيق منظم وتحت إدارة شخص واحد على درجة عالية من التأهيل الفني والمهني، ومن المستحسن تقسيم قسم التدقيق الداخلي إلى وحدات تدقيق مالي وتدقيق إداري، حيث تكون الحاجة إلى التخصص في بعض الأحيان أمراً ضرورياً . (اللطيف، 2015، صفحة 12)

**المطلب الثاني : مقومات وظيفة التدقيق الداخلي**

هناك العديد من المقومات التي يتركز عليها التدقيق الداخلي

**1. استقلالية و موضوعية المدقق الداخلي :**

يشير مفهوم الاستقلالية إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق الداخلي أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها و أن يكون بعيداً عن تأثير الجهة التي يتولى تدقيق عملياتها، وهذا يعني شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط أو انقياد لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.

-أما مفهوم الموضوعية فيتعلق بنوعية التقديرات والقرارات وأحكام وجودها انطلاقاً من الحالة الذهنية التي يمر بها المدقق الداخلي، بمعنى أن الموضوعية هي نتاج الاستقلالية، وأن غياب عنصر الاستقلالية بالنسبة للمدقق الداخلي يفقده القدرة على إضافة أية قيمة للمؤسسة، غير أن مفهوم الاستقلالية مفهوم مطلق وصعب التطبيق فالمدقق الداخلي مرتبط بالمؤسسة ارتباطاً تعاقدياً كموظف داخل المؤسسة.

هناك أربعة أنواع لاستقلالية المدقق الداخلي وهي كالتالي :

### 1-1 الاستقلالية المهنية:

ويمكن تحقيق هذا النوع من الاستقلالية عبر تشكيل لجنة مستقلة داخل المؤسسة يصدر عنها التفويض للمدقق الداخلي للقيام بالعمل، وكذلك قرار تعيينه وعزله وتحديد راتبه ومكافآته وتلقي تقريره من لجنة التدقيق، وهذا ما يمكن أن يطلق عليه "الاستقلال التنظيمي" والذي يتم تدعيمه من خلال الهيكل التنظيمي .

### 1-2 الاستقلالية في أداء عملية التدقيق:

ويقصد بما عدم تأثر المدقق الداخلي بآراء الغير عند تخطيط عملية التدقيق وعند القيام بالفحص، وهذا ما يعرف بالموضوعية التي يتم تدعيمها بقواعد و أخلاق مهنية عالية المستوى.

### 2- الاستقلالية الفنية:

ويقصد بما امتلاك المدقق الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنسوب له، و يتم تعزيزها من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب المناسب.

### 1-2 الاستقلالية المالية:

ويقصد بما اعتماد مخصصات دائرة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا ومناقشة تفاصيلها مع الإدارة العليا و هذا النوع من الاستقلالية يعتبر امتداد للاستقلالية المهنية.

### 3- قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي:

تؤكد معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، على ضرورة التزام المدقق الداخلي بقواعد وأسس مناسبة للسلوك المهني أثناء تأديته لعمله، بحيث لا يكون هناك أي شك في نزاهتهم و موضوعيتهم أثناء تأديتهم لعملية التدقيق و يمكن تلخيص قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي فيما يلي :

#### \*النزاهة:

ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.  
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو للمؤسسة التي يعملون فيها.

- يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا و أن يساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية و الأخلاق للمؤسسة التي يعملون فيها.

#### \*الموضوعية و السرية:

ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم العمليات.

- يجب على المدققين الداخليين أن لا يقبلوا أي شيء كالهدايا والخدمات وغيرها ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف من حكمهم المهني.

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

#### \*الكفاءة المهنية:

ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا مهامهم الخدمانية بالمعرفة والخبرة والمهارة الضرورية.

- يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي تبعاً لمعايير الممارسة الداخلية للتدقيق الداخلي.

- يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وجودة خدماتهم. (اللطيف، 2015، الصفحات 14-16)

#### المطلب الثالث: المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي

تنقسم المعايير الدولية للتدقيق الداخلي إلى قسمين:

#### 1-معايير الصفات (السمات):

تتمثل في سمات أو خصائص الجهات التي تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي، كما توضع متطلبات الجودة التي يجب أن تتوفر لجهاز التدقيق الداخلي وكذلك متطلبات الاستقلالية والموضوعية والمعرفة والمهارة والعناية اللازمة وغير ذلك من المتطلبات لأداء المهام الملقاة على عاتقهم الداخلي، و تقيم مدى كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر و عمليات التحكم في الرقابة. (الواردات، 2006،صفحة 87)

ونستخلص هذه المعايير فيما يلي :

#### الهدف و السلطة و المسؤولية:

يجب تحديد عرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي.

#### الاستقلالية والموضوعية:

يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب أيضاً أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين أثناء أداء أعمالهم.

#### الاستقلالية التنظيمية:

يجب أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعاً لمستوى تنظيمي في المؤسسة بشكل يكفل أداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي.

#### التفاعل المباشر مع الإدارة العليا:

يجب أن يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ويتفاعل مباشرة مع الإدارة العليا.

#### الموضوعية الفردية:

يجب أن يتصرف المدققين الداخليين بتوجهات غير منحازة وغير متحيزة، وأن يتجنبوا تضارب المصالح.

معوقات الاستقلالية أو الموضوعية:

إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية سواء في الواقع أو الظاهر يجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المعنية، مع العلم بأن طبيعة هذا الإفصاح تختلف باختلاف المعوقات. (جمعة، 2011، صفحة 50)

المهارة و العناية المهنية اللازمة:

يجب أن يؤدي مهام التدقيق بمهارة ومع توشي العناية المهنية اللازمة.

المهارة:

يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنسوبة إليهم ، ويجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يمتلك أو يكتسب المعلومات والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته. (الواردات، 2006، الصفحات 90-95)

العناية المهنية اللازمة :

يجب على المدقق الداخلي بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي يتحلى بمستوى معقول و أن يبذل العناية المهنية اللازمة بالابتعاد عن الخطأ.

التطوير المهني المستمر:

يجب على المدققين الداخليين أن يطوروا معرفتهم، مهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريقة التطوير المهني المستمر.

برنامج تأكيد و تحسين الجودة:

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يعمل على التطوير والمحافظة على البرنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

متطلبات برنامج تأكيد و تحسين الجودة:

يجب أن يشمل برنامج تأكيد وتحسين الجودة أعمال التقييم الداخلي والخارجي على السواء. (جمعة، 2011، صفحة 51)

أعمال التقييم الداخلي:

يجب أن تشمل أعمال التقييم الداخلي على مايلي :

- مراقبة مستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي.

- مراجعات دورية تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لهم المعرفة بأصول ممارسة التدقيق الداخلي.

أعمال التقييم الخارجي:

يجب إجراء أعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات، بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة.

- الحاجة لإجراء أعمال التقييم الخارجي على فترات أكثر تقارباً.

إعداد و إبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة:

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق إبلاغ الإدارة العليا بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

استخدام تعبير:

تم إجراؤه وفق المعايير الدولية المعنية لمزاولة التدقيق الداخلي:

- لا يجوز للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الإفادة بأن نشاط التدقيق الداخلي يتوافق مع المعايير الدولية المعنية لممارسة التدقيق الداخلي إلا إذا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد إفادته هذه. (الواردات، 2006، صفحة 96)

**الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير:**

عندما يكون هناك عدم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة أو معايير التأثير على النطاق الكلي، لنشاط التدقيق الداخلي أو أعماله، يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يفصح عن عدم التوافق إلى الإدارة العليا.

**2-معايير الأداء:**

هي التي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس التي يتم من خلالها تقييم أداء تلك الأنشطة وذلك من خلال وضع خطط خاصة بالمخاطر وإيصال تلك الخطط ومتطلبات تنفيذها إلى الإدارة العليا لمراجعة تلك الخطط واعتمادها، كما تؤكد هذه المعايير على أنه ينبغي أن يحدد التدقيق المناطق والأنشطة الخاصة التي يجب تدقيقها، وتلخص فيما يلي: (الواردات، 2006، صفحة 97)

**إدارة نشاط التدقيق الداخلي:**

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

**التخطيط:**

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطط مرتكزة على المخاطر، وذلك لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.

**التبليغ والموافقة:**

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد اللازمة لها.

**إدارة الموارد:**

يجب أن يتأكد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية، ويتم توزيعها بفعالية لتحقيق الخطة المعتمدة.

**السياسات والإجراءات:**

يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.

**التنسيق:**

ينبغي على الرئيس التنفيذي الداخلي أن يتبادل المعلومات وينسق النشاطات معالجتها الخارجية والداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط التدقيق وذلك لضمان التغطية اللازمة للعمال و تلاقي في ازدواجية الجهود.

**إبلاغ الإدارة العليا و مجلس الإدارة:**

يجب على الرئيس التنفيذي لتدقيق أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا منسلطة ومسؤولة وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا للخطة الموضوعة له. (الواردات، 2006، الصفحات 97-100)

**الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي :**

لكي تؤدي أي جهة من الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية نشاط التدقيق الداخلي عليها أن تحيط المؤسسة كلها، أي تطلع بمسؤولية للمحافظة على نشاط تدقيق داخلي فعال.

**طبيعة العمل:**

يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم.

**الحوكمة:**

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق

الأهداف التالية : (جمعة، 2011، صفحة 52)

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة.

- ضمان فاعلية إدارة الأداء على مستوى المؤسسة ككل.

- إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر و الرقابة إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة.

- تنسيق الأنشطة بين الإدارة العليا و المدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.

**إدارة المخاطر:**

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وأن يساهم في تحسينها .

**الرقابة:**

يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في المحافظة على إجراءات و ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها و كفاءتها و تعزيز التحسين المستمر فيها.

**تخطيط مهام التدقيق الداخلي:**

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق التي تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توقيتها و الموارد المخصصة لها.

**اعتبارات التخطيط:**

عند وضع خطة مهمة التدقيق، يجب أن يأخذ المدققون الداخليون النواحي كلها بالاعتبار .

**أهداف النشاط الذي تجري مراجعته و الوسائل التي يمكن عن طريقها مراقبة أدائه:**

-مدى كفاءة و فاعلية عمليات إدارة المخاطر و الرقابة في هذا النشاط. (الواردات، 2006، صفحة 103)

**-أهداف مهمة التدقيق:**

يجب تحديد الأهداف المنشودة لكل مهمة تدقيق.

- نطاق مهمة التدقيق:

يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً لتحقيق الأهداف المنشودة منها.

- تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق:

يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق ويتم توظيف الأفراد اللازمين لتنفيذ المهمة على أساس تقييم طبيعتها ومدى تعقيدها.

- برنامج عمل مهمة التدقيق:

يجب على المدققين الداخليين تطوير برنامج عمل لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

- تنفيذ مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتحديد و تقييم و توثيق المعلومات

الكافية اللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

- تحديد المعلومات:

يجب على المدققين الداخليين تحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة والتي يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ مهمة التدقيق.

- التحليل والتقييم:

يجب على المدققين الداخليين وضع استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة. (الواردات، 2006، صفحة 111)

- توثيق المعلومات:

يجب على المدققين الداخليين توثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.

- الإشراف على مهمة التدقيق:

يجب الإشراف على المهام بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها وتأكيد جودتها وتطوير طاقم العمل.

- تبليغ النتائج:

يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام.

مقاييس التبليغ:

يجب أن تشمل التبليغات المتعلقة بنتائج مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة.

- جودة التبليغات:

يجب أن تكون التبليغات دقيقة، موضوعية واضحة موجزة بناءة وكاملة وأن تصدر في الوقت المناسب.

- حالات الخطأ والسهو:

إذا احتوى أي تبليغ نهائي على الخطأ أو سهو جسيم، فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة إلى كل الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.

- استخدام تعبير:

تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي يمكن للمدققين الداخليين الاستفادة بأن مهمتهم قد تم إجراؤها بما يتفق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي فقط في حال كانت نتائج برنامج تحسين الجودة تساند تلك الاستفادة.

**- الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير:**

- عندما تؤثر حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير في مهمة محددة. (الواردات، 2006، صفحة 112)

- القاعدة أو مبدأ أخلاقيات المهنة أو المعايير التي لم يتم التقيد بها تقيدا تاما.

- تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق في حد ذاتها وعلى النتائج التي تم تبليغها بشأن المهمة.

**- نشر النتائج:**

يجب على الرئيس التنفيذي التدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية.

**- الآراء الكلية العامة:**

عندما يتم إصدار رأي عام، يجب أن يؤخذ في الاعتبار وقاعات الإدارة العليا وغيرها من الجهات المعنية الأخرى، كما يجب أن يكون مدعوما بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة موثوق بها.

**- مراقبة سير العمل:**

يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع وإرساء نظام لمتابعة الاتجاه الذي تأخذه النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.

**- حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر:**

عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة العليا قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية، يمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير مقبول للمؤسسة، يجب عليه أن يناقش تلك المسألة مع الإدارة العليا. (جمعة، 2011، صفحة 54)



## خلاصة الفصل :

تمكنا من خلال هذا الفصل من الخروج بخلاصة عامة، بأن التدقيق الداخلي يحتل مكانة هامة في المؤسسة، فهو وظيفة ضرورية للمؤسسة لتحقيق أهدافها لأنه يتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات وإجراءات وسائل الرقابة الداخلية، كما يهدف إلى اكتشاف الأخطاء والغش التلاعبات، فالتدقيق الداخلي يسعى دائما إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة، وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية (إدارات، أقسام، فروع) حتى يساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة، كما يقدم خدمات عديدة للمؤسسة، (خدمات وقائية، علاجية، وتقييمية... الخ) وذلك من أجل ضمان السير الحسن والجيد لسياسات المؤسسة وزيادة فعاليتها للوصول إلى درجة التحكيم، لذا يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي هو الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة، وذلك بوجود أسلوب علمي وعملي وجملة من التقنيات والمعايير المؤطرة لعملية التدقيق الداخلي الممكنة من التقييم السليم لمستويات الأداء داخل كل وظيفة أو نشاط. كما يكون للتدقيق الداخلي دور مهم في عملية صنع القرار وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

## الفصل الثاني:

التدقيق الداخلي و دوره في اتخاذ القرار

تمهيد:

تتجلى أهمية اتخاذ القرارات في إطار العملية الإدارية في كونها أصعب و أهم الحالات التي تواجه المدراء , إذ أن عدم الشروع باتخاذ القرارات أو عدم اتخاذها بالشكل المناسب من شأنه أن يخلق تكريسا لأداء المهام و الأنشطة المطلوبة لتحقيق الأهداف المرجو إنجازها , فضلا عن تعرض المنظومة للمشكلات و عدم إمكان مواصلتها لسبل الاستقرار و الاستمرار لاسيما في إطار المنافسة و الظروف التي أفرزتها العولمة . فلقد حظيت عملية صنع القرار بأهمية استثنائية في مختلف المجالات و الأنشطة الإدارية بكفاءة و فعالية. و على هذا الأساس سيتم التطرق في المبحث الأول إلى أساليب اتخاذ القرار, عناصره , نماذجه و العوامل المؤثرة فيه و في المبحث الثاني نتطرق إلى علاقة اتخاذ القرارات بوظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: أساسيات حول عملية اتخاذ القرار

إن أهم ممارسة إدارية بالمؤسسات هو اتخاذ القرار لكل المشاكل اليومية التي تواجهها الإدارة، لذلك يقضي المدير اغلب وقته في التفكير في حل المشاكل و اتخاذ القرارات المناسبة بشأنها لأجل تحقيق الأهداف المرجوة بتكاليف و انحرافات اقل و هذا لا يتم إلا بادراك المدير لأساليب اتخاذ القرارات و ما هي أهم الاعتبارات التي يجب أخذها في الحسبان عند اتخاذ القرار بالمؤسسة. و في هذا المبحث سيتم التعرض لما يلي:

المطلب الأول: مفهوم و أساليب عملية اتخاذ القرار

الفرع الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار و أنواع القرارات

أولاً: تعريف عملية صنع القرار

تمثل عملية صنع القرار و حل المشكلة الجزء الأكبر من اهتمامات المسؤولين في المؤسسات فهذا ما يتميز به المسؤول عن بقية الموظفين التنفيذيين من خلال صنع القرارات و التحضير لها باستمرار.

و قد اختلفت الآراء في تعريف صنع القرار و التي من أهمها ما يلي :

عرف صنع القرار بأنه عملية اختيار بين بدائل للتوصل إلى اختيار البديل المناسب بشأن موضوع أو مشكلة معينة.

و هناك من عرف صنع القرار بأنه ما هو إلا مواقف للتأمل و المفاضلة و المناظرة و المراجعة للنتائج التي تترتب على قرار ما دون آخر كما قد يكون لحل مشكلة ما أو من اجل استغلال فرصة معينة.

و في تعريف آخر لصنع القرار بأنه هو المفاضلة و الاختيار من بين عدد من البدائل المتوفرة كما انه يتطلب معرفة الشروط والظروف المحيطة خاصة مع اتصافها بالتأكد أو المخاطرة أو عدم التأكد.

كما يعرف أيضا صنع القرار بأنه إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما و ذلك بعد الفحص الدقيق للبدائل الممكنة التي يمكن إتباعها.(المصري، 2016، صفحة 35)

و عرف أيضا بأنه سلسلة الاستجابات الفردية أو الجماعية التي تنتهي باختيار البديل الأنسب في مواجهة موقف معين.

و أيضا عرف صنع القرار بأنه جميع الخطوات التي يطلبها ظهور القرار إلى حيز الوجود تتضمن خطوات التعرف على المشكلة و تحديدها و تحليل المشكلة و تقييمها ووضع معايير للقياس و جمع البيانات و اقتراح الحلول المناسبة و تقييم كل حل على حدة ثم اختيار أفضل الحلول.

كما يعرف أيضا القرار انه عبارة عن تحليل و تقييم لكافة المتغيرات و التي تخضع مجملها للتدقيق للوصول إلى حل أو نتيجة ووضع هذا الحل في مجال التطبيق العملي و حيز التنفيذ.(المصري، 2016، صفحة 36)

و يرى هنري البرس أن صنع القرار بمفهومه الضيق هو عمل اختيارات بين المسارات البديلة و بصورة أكثر اتساعا و شمولاً و أن اتخاذ القرار أيضا يتضمن الأفعال التي يجب أن تتم قبل التمكن من عمل الاختيار النهائي .(المصري، 2016، صفحة 36) و من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن عملية صنع القرار هي جوهر العملية الإدارية للمؤسسات الاقتصادية لان الأساس في صنع القرار هو اختيار موضوع بين البدائل المختلفة بعد دراسة و تفكير بحيث تعود إلى تحقيق النتائج المرجوة .

### ثانيا : أنواع القرارات

صنف علماء الإدارة القرارات إلى صنفين:

#### • تصنيف القرارات حسب القانون الإداري :

يقسم علماء القانون الإداري القرارات الإدارية طبقا لمعايير متعددة أهمها:

1) **تكوين القرار**: وتنقسم القرارات طبقا لهذا المعيار إلى نوعين قرارات بسيطة وقرارات مركبة.

أ-القرارات البسيطة : هي تلك التي لها كيان مستقل وأثر قانوني سريع وبساطة هذا النوع من القرارات نابعة من كونها قرارات قائمة بذاتها أو غير مركبة بعمل قانوني آخر.

ب-القرارات المركبة : هي التي تدخل في تركيبها أو تكوينها جوانب قانونية متعددة ومثل هذه القرارات لا تصدر مستقلة بل تصاحب أعمالا إدارية أخرى قد تكون سابقة أو معاصرة أو لاحقة على عمل إداري آخر.(بعوج، 2015، صفحة 59\_60)

2) **مدى القرار وعموميته**: وتصنف القرارات وفقا لهذا المعيار الذي يستند إلى الآثار القانونية التي تترتب على القرار إلى نوعين، قرارات تنظيمية وقرارات فردية.

أ-**القرارات التنظيمية** : هي تلك التي تتضمن قواعد عامة ملزمة تطبق على عدد غير محدود من الأفراد، والقرار التنظيمي يتخذه المدير بصفته عضوا في التنظيم و ليس بصفته الشخصية،ولذا تنعكس آثاره على المنظمة وعلى نشاطاتها.

ب-إن القرارات الفردية على عكس القرارات التنظيمية لا تضع قواعد قانونية بل تخاطب فردا محددًا أو حالة محددة حتى ولو كان من مخاطبهم أكثر من فرد. (بسيوي، 1993، صفحة 249) .

3) **آثار القرار على الأفراد**: ويمكن تصنيف القرارات وفق هذا المعيار إلى:

قرارات ملزمة وواجبة نافذة في حق الأفراد ويحتج بها عليهم ومعظم القرارات التي تصدرها الإدارة من هذا النوع وقرارات غير ملزمة للأفراد، أي لا يحتج بها عليهم ومثلها: التعليمات والأوامر والنشرات التي يصدرها الرؤساء .(بسيوي، 1993، صفحة 350)

4) **قوة القرار ومدى خضوعه لإعادة النظر**: وتصنف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى : قرارات أولية وقرارات قطعية .(بسيوي، 1993، صفحة 351)

أ-**القرارات الأولية** : هي تلك التي يجوز للأفراد والهيئات المعنية الطعن فيها أمام جهة مختصة خلال فترة زمنية من صدورها، ويتم ذلك بإجراءات نظامية معينة يتبعها صاحب العلاقة بموضوع القرارات التي تستهدف إلى سحب أو إلغاء القرار.

ب-**القرارات القطعية**: فهي القرارات النهائية التي لا يجوز الاعتراض عليها لكونها صادرة من جهة عليا ذات اختصاص، وهي تقبل الطعن القضائي وذلك في حالات استثنائية لكونها ذات طابع قومي أو أساسي خاص.

5) **شكل القرار وإجراءات اتخاذه** : وتصنف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى قرارات مكتوبة وقرارات شفوية وعلى

قرارات صريحة وقرارات ضمنية.

ب -القرارات الصريحة والقرارات الضمنية: فالقرار الصريح هو الذي يعبر عنه صراحة أما القرار الضمني فلا يتم التعبير عنه صراحة وإنما تفهم من سلوك المدير والقرارات الضمنية غالباً ما تتم على أساس الاختيار المدرك والمقصود وإن لم يعبر عنه صراحة.

● تصنيف القرار حسب علماء الإدارة: يصنف علماء الإدارة القرارات الإدارية طبقاً لمعايير متعددة وأكثر اتساعاً من معايير التصنيف لدى علماء القانون الإداري وسنعرض فيما يلي أهم معايير تصنيف القرارات الإدارية التي توصل إليها علماء الإدارة التي تتمثل في المعايير التالية:

● تصنيف القرارات وفقاً للوظائف الأساسية بالمنظمة: ويمكن تصنيف القرار وفقاً لهذا المعيار إلى الأنواع التالية :

أ-قرارات تتعلق بالعنصر البشري : تتمثل في علاقة المنظمة بالنقابات والاتحادات العمالية والمؤسسات ذات العلاقة بالعنصر البشري وغير ذلك.

ب -قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية ذاتها : تتمثل في القرارات الخاصة بالأهداف المراد تحقيقها والإجراءات الواجب إتباعها والسياسات وبرامج العمل، و المعايير الرقابية وتقارير المتابعة ... إلخ.

ج -قرارات تتعلق بالإنتاج: وتتضمن القرارات الخاصة باختيار موقع المصنع، وأنواع الآلات المستخدمة وكيفية الحصول عليها وطريقة الإنتاج، وطرده فيه أجور العمال... إلخ.

د .قرارات تتعلق بالتسويق: وتشمل القرارات الخاصة بنوعية السلعة التي سيتم بيعها و أوصافها والأسواق التي سيتم التعامل معها ووسائل الدعاية الواجب استخدامها... إلخ.

هـ -قرارات تتعلق بالتمويل : كالقرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة وطرق التمويل ومعدلات الأرباح المطلوب تحقيقها ... إلخ

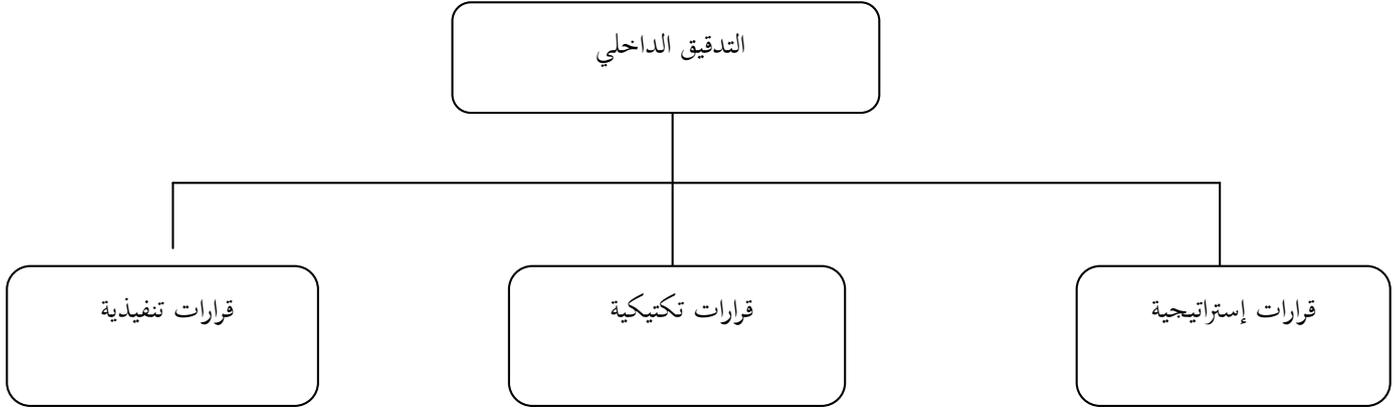
● تصنيف القرارات وفقاً لأهميتها : صنفت القرارات وفقاً لهذا المعيار إلى ثلاثة أنواع هي:

أ -القرارات الإستراتيجية ( الحيوية): وهي قرارات تتعلق بكيان التنظيم الإداري ومستقبله والبيئة المحيطة به، وهي تتميز بالثبات النسبي طويل الأجل وبضخامة الاستثمارات أو الاعتمادات اللازمة.

ب -القرارات التكتيكية : تهدف هذه القرارات إلى تقرير الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط أو بناء الهيكل التنظيمي أو تحديد مسار العلاقات بين العاملين، وهذه القرارات يتخذها في الغالب رؤساء الأقسام أو الإدارات.

ج -القرارات التنفيذية: هذه القرارات تتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط التجاري في المنظمة، وتتميز بأنها لا تحتاج إلى المزيد من الجهد والبحث من قبل متخذها، بل يتم اتخاذها في ضوء الخبرات والتجارب السابقة لمتخذها.

الشكل رقم 2 : تصنيف القرارات حسب أهميتها



(نورية، 2016\_2017، صفحة 66)

### الفرع الثاني: أساليب اتخاذ القرار

لقد صنف كتاب الإدارة أساليب اتخاذ قرارات التي يتبعونها المدراء في اتخاذ قراراتهم إلى أسلوبين هما الأسلوب التقليدي و الأسلوب العلمي

#### أولاً: الأساليب التقليدية في اتخاذ القرارات:

يقصد بها تلك التي تفتقر للتدقيق و التمحيص العلمي و لا تتبع المنهج العلمي في عملية اتخاذ القرارات و تعود جذور هذه الأساليب إلى الإدارات القديمة التي كانت تستخدم أسلوب التجربة و الخطأ و الخبرة و التجربة و المشاهدة و التقليد أو المحاكاة في حل مشاكلها.

أ- **الخبرة:** يمر المدير بعدد من التجارب أثناء أداءه لمهامه الإدارية يخرج منها بدروس مفيدة غالباً ما تكسبه مزيداً من الخبرة التي تساعد في الوصول إلى القرار المطلوب و لا تقتصر الخبرة المعنية في هذا الأسلوب على خبرة المدير متخذ القرار و لكن يمكنه التعلم و الاستفادة من خبرات المديرين السابقين الذين تقاعدوا عن العمل. (اسامة، 2015، صفحة 109)

ب- **إجراء التجارب:** بدأ تطبيق الأسلوب التجاري في مجالات البحث العلمي ثم انتقل تطبيقه إلى الإدارة للاستفادة منه في مجال اتخاذ القرارات و ذلك بان يتوالى متخذ القرار نفسه إجراء التجارب آخذاً على الاعتبار جميع العوامل الملموسة والغير ملموسة و الاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار. (كنعان، 2003، صفحة 109)

ت- **البدئية و الحكم الشفهي:** يعني هذا الأسلوب استخدام متخذ القرار حكمه الشخصي و اعتماده على سرعة البدئية في إدراك العناصر الأساسية الهامة للمواقف و المشكلات التي تعرض له، و في فحص و تحليل و تقييم البيانات و المعلومات المتاحة و الفهم العميق.

ث- **دراسة الأداء و الاقتراحات و تحليلها:** يعني هذا الأسلوب اتخاذ متخذ القرار البحوث و دراسة الآراء و الاقتراحات التي تقدم إليه حول المشكلة و تحليلها ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل .

ثانيا: الأساليب العلمية في اتخاذ القرارات:

لقد غلب على هذه الأساليب التحكيم العلمي خاصة أمام التطورات الهائلة التي شهدتها الإدارة الحديثة منذ مطلع الستينات بسبب تضخم حجم التنظيمات الإدارية و تعقد نشاطها ، و ارتفاع مستوى التعليم و الثقافة للمتعالين فيها ، كل هذه الأسباب و غيرها أدت إلى التحول للأساليب ذات الطابع العلمي لاتخاذ القرارات المختلفة. و يمكن ذكر بعض الأساليب الحديثة:(قحف، 1955، صفحة 151)

أ- **بحوث العمليات:** و تعني تطبيق الوسائل و الطرق و الفنون العلمية لحل المشاكل التي تواجه المديرين بشكل يضمن تحقق أفضل النتائج.

و يفترض في وضع هذا الأسلوب إتباع خطوات علمية محددة و أن يكون هناك أكثر من بديل لحل هذه المشكلة و أن يكون هناك أهداف يسعى الشخص أو الجهة لتحقيقها ومثل هذه الأساليب تعطي وصفا دقيقا للمشكلة محل القرار و العوامل المؤثرة. وكذلك تحدد البيانات اللازمة للتعرف على أفضل الحلول. و تحدد بدقة البدائل المقترحة كحلول للمشكلة. تمكن متخذ القرار من مقارنة البدائل المقترحة للحلول و اختيار أفضلها.

ب- **نظرية الاحتمالات:** تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل، و أصعبها هي مرحلة اختيار البديل الأفضل، لذا يتطلب متخذ القرار التأكد من احتمالات المستقبل و قياسها إن أمكن. و من هنا ظهرت بعض التحولات التي تستهدف تطبيق نظرية الاحتمالات في مجال عملية صنع القرارات عن طريق تسجيل عدد مرات حدوث حدث معين للاستفادة من هذا التسجيل في التوصل إلى توقعات سليمة للمستقبل و هناك ثلاث طرق يمكن استخدامها لقياس الاحتمالات في عملية صنع القرار هي النحو التالي: الاحتمال الشخصي، الاحتمال الموضوعي، الاحتمال التكراري . (بعوج، 2015، الصفحات 64-65)

ت- **أسلوب شجرة القرارات :**

يعتبر أسلوب شجرة القرارات كغيره من الأساليب العلمية يمكن متخذ القرار من رؤية البدائل المتاحة و الأخطار و النتائج المتوقعة لكل منها بوضوح إلا أن تطبيق هذا الأسلوب بفعاليته يتطلب استعانة متخذ القرار ، و خاصة في الحالات غير المؤكدة أو في المواقف المعقدة (قحف ع.، 2004، الصفحات 220-224)

ث- **نظرية المباريات الإدارية:** لقد أدركت الكثير من منظمات الأعمال أهمية الدور الذي يمكن أن تساهم به هذه النظرية في ترشيد عملية اتخاذ القرارات فقامت بأعداد برامج تدريبية للمدربين لتدريبهم على كيفية استخدام نظرية المباريات في اتخاذ قراراتهم و تقوم هذه البرامج على إعداد تمارين عملية تطبيقية على موقف معين من المواقف الإدارية و ذلك من خلال تقسيم المباراة إلى عدد من الجولات يقوم من خلالها المتبادلون بمراجعة البيانات المعطاة لهم و اتخاذ القرارات على ضوءها .

ج- **أسلوب التحليل الحدي:**

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب التي استعان بها علماء الإدارة من علوم أخرى لتطبيقها على عملية اتخاذ القرارات ، إذ انه يساعد على تطوير و تحسين قدرات متخذي القرار على التحليل و التفكير الابتكاري لحل المشاكل الإدارية التي تواجههم . (قحف ع.، 2004، صفحة 210)

### ح- أسلوب دراسة الحالات:

يقوم أسلوب دراسة الحالات على تعريف و تحديد المشكلة محل القرار و التفكير في أسبابها و جوانبها المختلفة و تصور الحلول البديلة استنادا إلى المعلومات المتاحة عن المشكلة. (اسامة، 2015، صفحة 116)

### المطلب الثاني: أركان وعناصر عملية صنع القرار

أولاً: لصنع القرار ركنان أساسيان هما كالتالي :

- أن يكون هناك أكثر من مسلك أو طريقة لمواجهة موقف معين.
- أن يختار صانع القرار بادراك بين البدائل .

ثانياً: و لصنع القرار عناصر محورية تشمل على:

- حالة طبيعية
- الأهداف و الغايات المطلوبة
- ترتيب البدائل
- صانع القرار ذاته
- البدائل المناسبة
- الاختيار النهائي ذاته

و لكن إذا اشترك أناس متخصصون في موضع معين لصنع القرار خاص يكون ذلك أفضل و أكثر فعالية. كما تستخدم عملية صنع القرار في كافة أنواع المنظمات تؤثر الأدوار التي يشغلها صانع القرار على طبيعة هذه القرارات. (المصري، 2016، صفحة 49)

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في اتخاذ و فعالية القرار

يمكن القول بان القرارات الفعالة هي تلك التي تقود إلى نجاح المنظمة و تحقيقها لأهدافها بالاعتماد على معلومات صحيحة و كاملة تؤدي إلى الإحاطة بجميع ظروف المشكلة موضوع القرار مع الأخذ بالاعتبار جميع البدائل الممكنة والاعتماد على الأساليب الكمية و العلمية في اتخاذ القرارات كما يمكن القول إن فعالية القرارات تتضمن الأبعاد التالية : (زير، 2002، صفحة 74)

\_\_ جودة القرار و التي بدورها تتجسد في الكثير من الأبعاد

\_\_ زمن اتخاذ القرار و تنفيذه بمعنى آخر حسن توقيت اتخاذها و تنفيذها

\_\_ سهولة تنفيذ القرارات

\_\_ مراعاة قبول القرار من طرف المرؤوسين



كما أن عملية اتخاذ القرار على مستوى الإدارة العليا هي عملية صعبة و معقدة كما ورد سابقا خاصة في منظمات الأعمال ذات الحجم الكبير، وعليه فمن الطبيعي جدا أن تؤثر فيه العديد من العوامل، و فيما يلي شرح لبعض العوامل المؤثرة:

### 1. القوانين و الأنظمة:

غالبا ما تجد الإدارات العليا نفسها مقيدة بمجموعة قوانين و أنظمة سواء على مستوى الحكومات أو على مستوى المحيط الذي تعمل فيه، مما يعيق العديد من استراتيجياتها و سياساتها و يجرمها من مجموعة بدائل قد تكون المثلى في حال غياب تلك القوانين.

### 2. شخصية المدير و خبرته:

إن شخصية المدير و عواطفه و قيمه و تاريخه في العمل و الأعمال التي سبق أن قام بها و مركزه الاجتماعي و المالي و حالته النفسية كلها عوامل تؤثر على فعالية القرار الذي يتخذه، كما أن المدير هو عضو في المجتمع يتأثر بما فيه من عادات و تقاليد و قيم تنعكس على سلوكه الوظيفي.

### 3. المساعدون و المستشارون المتخصصون:

يمكن تأثير مساعدي المدير ومستشاريه من خلال أسلوب تفكيرهم و طرق عرضهم و تناولهم موضوعات معينة، لذلك لا بد للقائد من أن يختار بدقة مساعديه، و المستحسن أن يكونوا ذوي ميول و اختصاصات متباينة حتى يخلق جوا مواتيا وأفكار مبدعة. (زير، 2002، صفحة 11)

### 4. المرؤوسين:

لقد تطورت النظرة للمرؤوسين كثيرا إذ انه لم يعد ينظر إليهم على أنهم أدوات عمل فقط، بل على أنهم أفراد لهم رغباتهم و دوافعهم و معرفتهم و مهاراتهم التي يمكن استثمارها و الاستفادة منها في مجال المساهمة بالأراء و الأفكار لإيجاد الحلول و التي يختار من بينها البديل الأفضل.

### 5. الضغوط الداخلية و الخارجية:

#### أ\_الضغوط الداخلية:

و من أهمها في المنظمة ضغوطات التنظيم الغير رسمي من خلال القادة و الأتباع مما لا يتيح المجال لأخذ الوقت الأكبر للتفكير و اخذ القرار ولا تكون الفرصة كافية للحصول على معلومات صحيحة عن البدائل و دراستها دراسة موضوعية.

#### ب\_الضغوط الخارجية:

متمثلة في ضغوط البيئة الخارجية مثل الحالة السياسية، الوضع الاقتصادي، الرأي العام.. الخ لذلك فالقرار الفعال في فترة أو منطقة معينة قد لا يكون كذلك في فترة أو منطقة أخرى.

### 6. كفاءة المدير:

إن ضعف كفاءة المدير تجعله غير قادر على اختيار البديل الأفضل و بالتالي إما تضييع فرصة على المؤسسة أو تحميلها تكاليف و خسائر إضافية، كما أن هذا الضعف قد يدفع به لاختيار بديل يرضي جميع الأطراف التي يمسه القرار لذلك فان المدير الذي لا يمتلك الكفاءة لن يكون مناسب لأداء عمله.

**7. إرادة المدير أو خوفه من اتخاذ القرار:**

إذ يعود خوف المدير من اتخاذ القرار إلى المحيط الاجتماعي الصعب و عدم الاستقرار في الأنظمة الإدارية ، و كثرة التنقلات ، و غموض الأدوار و الأهداف معا ، مما يدفع بالمدير للرجوع لرؤسائه حتى يشركهم في المسؤولية.

**8. قدم أو حداثة المدير في المنصب:**

إذ أن المدير الحديث في المنصب عادة ما يشعر بعدم الاطمئنان فيميل إلى تأجيل اتخاذ القرار عسى أن تتغير الظروف إلى الأحسن فتعفيه عيب اختيار احد البدائل ، إضافة إلى عدم وضوح اللوائح و التعليمات و كونها تختمل تفسيرات مختلفة.

**9. كمية و نوعية المعلومات المتوفرة لدى متخذ القرار:**

من بين العناصر المهمة في زيادة فعالية اتخاذ القرارات هو عنصر المعلومات من حيث الكمية أو النوعية ، فكلما توفرت المعلومات كلما اقترب المدير من حالة التأكد وبالتالي اقترب من اتخاذ القرار الرشيد وكلما كانت معلومات المنظمة سهلة شاملة و دقيقة و في توقيتها المناسب كلما اقترب من حالة التأكد التام و بالتالي زادت جودة القرارات المتخذة.(زير، 2002، صفحة 12)

**المبحث الثاني: علاقة اتخاذ القرارات بوظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية:**

يهدف هذا المبحث إلى إبراز أهمية التدقيق الداخلي في اخذ القرار المناسب الذي يحتاج إلى معلومات موثوقة و ذات مصداقية و جودة عالية ، حيث يكتسي التدقيق الداخلي دورا هاما باعتباره نشاط داخلي مستقل و تابع لأكبر سلطة في المؤسسة ، يهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية و تعزيزها و تطوير الإجراءات و تحسين الأداء من خلال فحص و تدقيق جميع العمليات المحاسبية و المالية وكافة العمليات والأنشطة الأخرى، و تقديم نتائج عمله في شكل تقرير إلى إدارة المؤسسة يحتوي على المعلومات التي تعتبر المادة الخام لصناعة القرارات.

**المطلب الأول: أهمية تقارير المدقق الداخلي في اتخاذ القرارات**

تعد عملية إعداد التقارير من أولى واجبات المدقق بصفته رقيباً على أعمال الإدارة، وذلك لكونها الوسيلة التي يعبر فيها المدقق الداخلي على رأيه ، حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ، ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية والإحصائية المعتمد عليها لاتخاذ القرارات ، ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، وإدارة المخاطر ، وعمليات التحكم المؤسسي وبالتالي ضمان تقييم وتحسين فعالية الرقابة .

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

يعرض التقرير ضمن أوراق كشف وتحليل المشكل وذلك وفق الصيغة التالية:

- اجتماع نهاية المهمة: يقوم المدقق الداخلي بالاجتماع مع الإدارة، لمناقشة النتائج المتوصل إليها من إعداد لورقة كشف وتحليل المشكل، ثم يتم المصادقة عليها من طرف الإدارة، لذلك سنتطرق في البداية إلى التعريف بهذه الورقة ومختلف محتوياتها

1- ورقة كشف وتحليل المشكل (FRAP)

هي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المدقق بمثلها كلما واجهته مشكلة أو خطأ ما، أو ملاحظة لخلل أو نقص، لتفسير الاسباب الحقيقية لهذه المشاكل وتحديد نتائجها، فهي تسمح بتوجيه استنتاجات المدقق ، بهدف التوصل إلى مجموعة من الحلول والتوصيات لتصحيح الخلل وتفاديه مستقبلا، كما أن هذه الورقة تمكنه من القيام بإعداد تقرير التدقيق الداخلي، وهي تتكون من خمسة أجزاء مثلة كالأتي :

- المشكلة: يقوم المدقق بعرض المشكلة.
- المعاينة: يدون فيها الأخطاء والمشاكل التي اكتشفها المدقق، بشرط أن كل ورقة تحتوي على مشكل واحد ، حيث تنص القاعدة على أنه كل معاينة تساوي ورقة كشف وتحليل المشكل، ككل قاعدة لها استثناءاتما نجد أنه توجد بعض المعايينات لها صلة ببعضها البعض ( نفس الطبيعة ونفس الأسباب ونفس النتائج)، وهذا في نفس ورقة كشف وتحليل المشكل.
- الأسباب : يتعين على المدقق أن يقوم بالبحث عن الأسباب التي أدت إلى ظهور المشكل ، وذلك باستعمال الطريقة البسيطة للخمس ميادين ، والممكن من خلالها إيجاد أسباب المشكل وهي: اليد العاملة، المكان، المادة، الآلات، الطرق، تعد هذه النقاط الخمسة المحطات الرئيسية لفهم المشكل وتحديد أسبابه
- النتائج: هي النتائج التي يمكن أن يتوصل إليها المدقق بسبب المشكل ، ويمكن أن تكون ( نتائج مالية، نتائج اقتصادية، نتائج تقنية.)
- التوصيات: تعد التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي بمثابة نصائح ، حتى يكون هناك إعادة طرح لهذه التوصيات يجب الاجابة على السؤال المشكل، و السؤالين التاليين: ما يجب عمله حتى لا نصل للمشكل مرة أخرى؟ ، وما هي عناصر الرقابة الداخلية التي تسمح بتطوير أو تغيير أو تقديم إضافة جديدة؟ ، يجب أن تصاغ كذلك بشكل يساعد على تحسين الإجراءات والنظم والتحكم في التسيير والمخاطر.
- التوقيع: يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق، أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كليهما معا حسبما هو مناسب.(المطارنة، 2006، صفحة 122)

1- إعداد التقرير النهائي:

- بعد الانتهاء من التدخل، وانطلاقا من أوراق إبراز وتحليل المشاكل، وأوراق العمل المصادق عليها، يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية، ويتم إرسال نسخة منه إلى الإدارة العليا ( مشرفين، مدير عام)، ونسخة أخرى لمجلس الإدارة ( لجنة التدقيق،) لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي تكشف خلال عملية التدقيق، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.

2- متابعة تنفيذ التوصيات:

- على المدقق الداخلي القيام بمتابعة التوصيات التي اقترحها، بناء على الملاحظات التي سجلها خلال قيامه بمهمته، وذلك بأن يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات داخل المؤسسة، بحيث تنتهي مهمته عند تنفيذ جميع التوصيات المصادق عليها من قبل الإدارة. (المطارنة، 2006، صفحة 123)

#### المطلب الثاني: أثر التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في عملية اتخاذ القرارات، بحيث تساعد على تأهيل المعلومات لتكون جيدة ذات مواصفات كاملة وكافية، ليتم استعمالها في عملية اتخاذ القرار للحصول على معلومات ذات جودة وفعالية، وتوضيح الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار، نقوم بإبراز دور التدقيق الداخلي في كل تدقيق من مراحل عملية اتخاذ القرار والمتمثل في ما يلي: تحديد المشكلة، إيجاد البدائل، تقييم وتقييم البدائل، اختيار البديل أو الحل الأفضل، تنفيذ القرار، المتابعة والتقييم.

أ- دور التدقيق الداخلي في تحديد المشكلة:

يعتبر أصل عملية اتخاذ القرار، هو وجود مشكلة تتطلب وجود حل، ولتحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة، يجب أن يتم الفحص المستمر للوضع الحالي والخارجي للمؤسسة، للكشف عن حالات عدم الاتفاق، أو التناقض، أو التوازن، بين ما هو كائن وما يجب أن يكون داخل المؤسسة.

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في تحديد المشكلة، لكن قبل التطرق لهذا الدور، يجب التذكير بأن التدقيق الداخلي يعمل على وقاية المؤسسة من المشاكل، والتنبؤ بها قبل وقوعها، حتى يتسنى للمؤسسة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتنفيذها، أما دور التدقيق الداخلي في عملية تحديد المشكلة، فيتمثل في تحديد درجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر، أو المشكلة على المؤسسة، مع توضيح أقسام أو مصالح المؤسسة المعنية بهذه المشكلة، ومن المتسبب الرئيسي بها.

#### ب- دور التدقيق الداخلي في إيجاد البدائل:

- إن وجود مشكلة داخل المؤسسة يقتضي تبيان الحلول والآراء حولها، لأن المشكلة التي ليس لها حل واحد لا تعد مشكلة، بل واقع مفروض لا بد من التسليم به، حيث تطرح مختلف البدائل للنقاش ويتم دراستها وتقييمها حتى يتم اختيار الحل الأفضل الأكثر ملائمة. تعد الحلول أو البدائل، مجموع الرسائل والإمكانيات المتاحة لمتخذ القرار، من أجل وضع حد للمشكلة محل الدراسة، حيث أن هذه الحلول أو البدائل لا تأتي من فراغ، وإنما هي نتيجة التحصيل أو التحليل للمعلومات المتأتية من مصادر رسمية أو غير رسمية، وهنا يأتي دور التدقيق الداخلي في توفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذ القرار، حتى تمكنهم من إيجاد جميع الحلول، أو البدائل للمشكلة محل النقاش.

#### ج- دور التدقيق الداخلي في تقييم البدائل:

إن تقييم البدائل يعد أهم المراحل التي يجب إعطاؤها أهمية كبيرة قبل اتخاذ أي قرار، ذلك لأن تقييم البدائل هو الذي سيحدد ما إذا كان الحل المتبع سينجح أم لا في المستقبل، بمعنى أنه سيتم تحديد أبعاد كل بديل - سلبياته وإيجابياته - في حل ذلك المشكل، كي يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل خسارة ممكنة ..

يبرز دور التدقيق الداخلي في هذه الخطوة، في أنه يعمل على تقديم واقتراح البدائل التي يراها مناسبة وهذا بعد دراسة المشكلة،

حيث تعتبر هذه البدائل المقترحة أحد أهم مخرجات نظام التدقيق الداخلي في المؤسسة وتكون عادة في شكل تقارير

#### د. دور التدقيق الداخلي اختيار البديل الأفضل:

إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف، هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الحلول للمشكلة القائمة، هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة أو متاحة، مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير، وتعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا، لأن الاختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف، والوصول إلى المحصلة النهائية للجهود المبذولة في المرحلة السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم، هنا أيضا يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في عملية اختيار البديل الأمثل، وهذا من خلال محاولات الإقناع المستمرة على اختيار البديل المقترح والمدون في تقارير التدقيق الداخلي، حيث أن متخذ القرار عادة ما يستشير قسم معين حول البديل الذي يكون أكثر فعالية ومردودية، حتى بالنسبة للبدائل التي تم اقتراحها من جهات أخرى غير التدقيق الداخلي.

#### هـ. دور التدقيق الداخلي في تنفيذ القرار:

بعد تحديد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها يصل إلى مرحلة التنفيذ، وهو وصول القرار إلى من سيقوم بتنفيذه، وقد تكون هذه المرحلة أكثر المراحل استهلاكاً للوقت، وهذا يعود إلى آثار ونتائج التنفيذ على المؤسسة، حيث إذا لم يتم تنفيذ القرار على الوجه المطلوب، سوف يؤدي إلى إضاعة الجهود المبذولة في الخطوات السابقة، كما قد يؤدي إلى نتائج غير متوقعة تؤثر سلبا على نشاط المؤسسة ككل، لذا يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار، ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم التدقيق الداخلي، وهذا بحكم طبيعة نشاطها وتعاملها مع جميع المستويات الإدارية داخل المؤسسة.

#### و- دور التدقيق الداخلي في متابعة تنفيذ القرار:

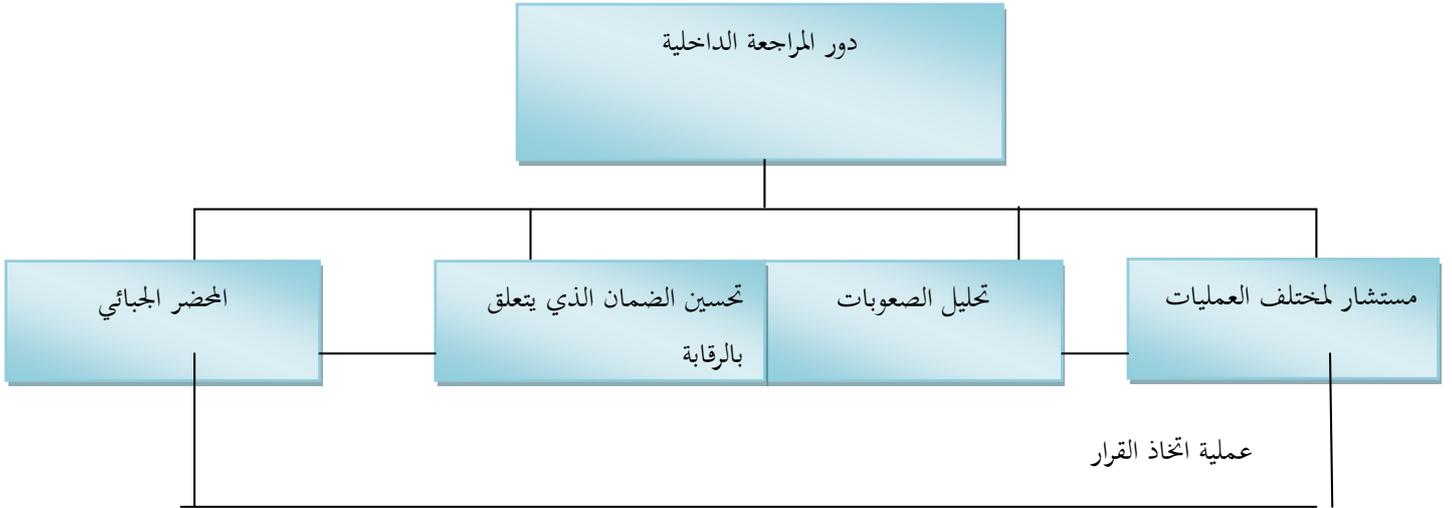
إن المؤسسات الناجحة تلتزم بالقيام بقياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها، ومقارنتها مع النتائج التي كانت من المرجو تحقيقها، فإذا ما وجد انحراف فيجب إجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن، وذلك بإعادة النظر إلى جميع مراحل عملية اتخاذ القرار، والتأكد من التطبيق والسير الجيد لكل مرحلة من مراحله.

#### ز- دور التدقيق الداخلي في تنفيذ القرار:

في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا بطبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها، لترفع بعد ذلك نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبمحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع مراحل عملية اتخاذ القرار، من شأنه أن يجعل قسم التدقيق الداخلي ساهرا على التطبيق الجيد للقرارات المتخذة، ومصدرا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذ القرار في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا بطبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها، لترفع بعد ذلك نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبمحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع مراحل عملية اتخاذ القرار، من شأنه أن يجعل قسم التدقيق الداخلي ساهرا على التطبيق الجيد للقرارات المتخذة، ومصدرا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذ هذا القرار. (عبوي، 2007، صفحة 157)

و يتلخص هذا الدور داخل المؤسسة في الشكل الموالي :

الشكل رقم 3 : طبيعة دور المراجعة الداخلية



(Larry, 2005، صفحة 55)

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن جميع المجالات التي يمكن أن يكون للمراجعة الداخلية دورا فيها يتخللها عملية اتخاذ القرارات وهنا كمساهمة للمراجعة الداخلية في عملية صنع القرار السليم.

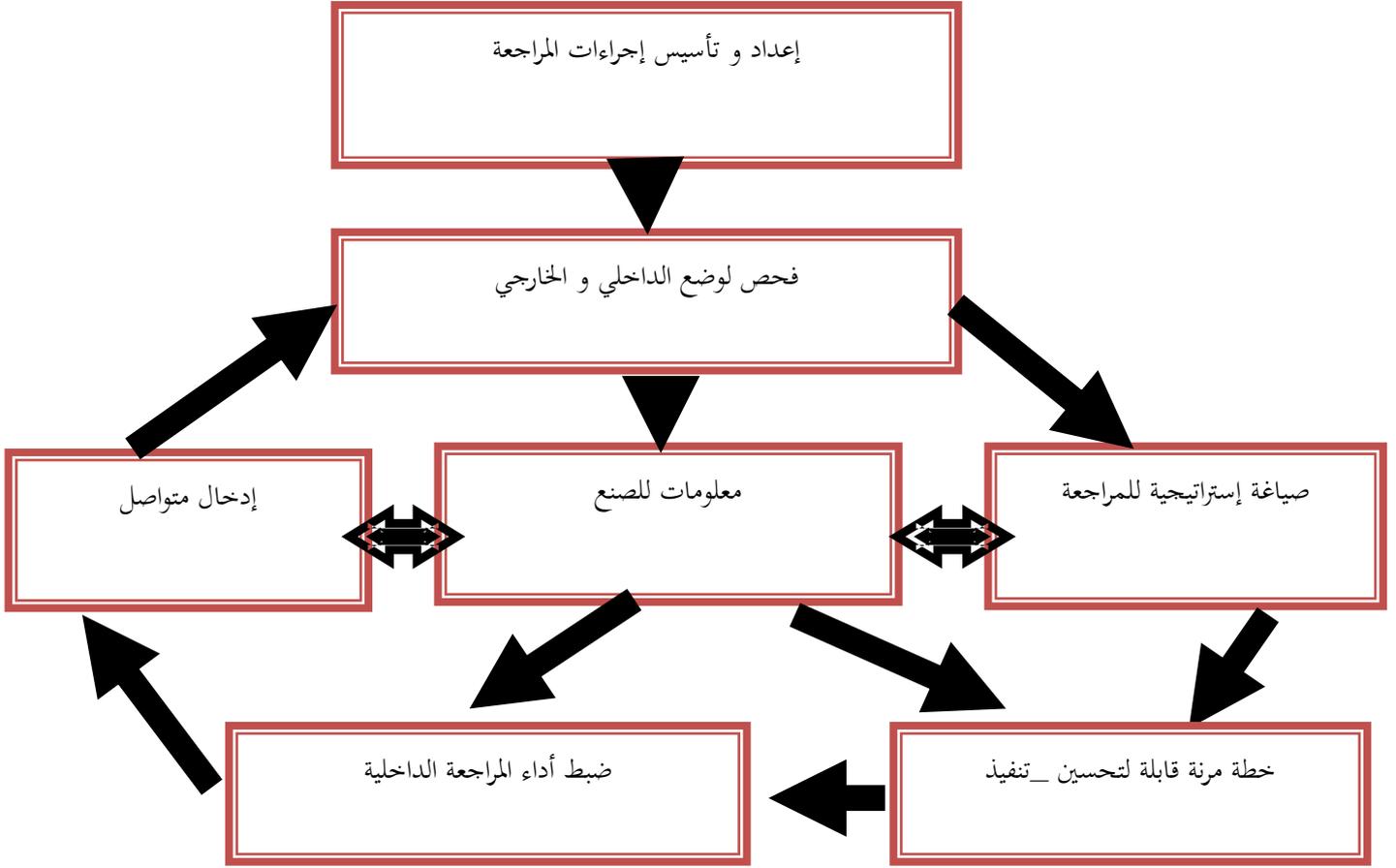
لا يمكن الحكم تماما على سلامة وجودة القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية، هذا يعني انه بعد وضوح نتائج القرار يتم طرح التساؤل التالي : لو عدنا إلى الوراء لوجدنا أن القرار الذي اتخذ كان الأفضل في ضوء المتغيرات التي كانت قائمة، إذا فإن هذا القرار يكون جيدا، ولو قيل أن أخذ قرارا آخر كانت النتيجة ستكون أفضل عندئذ يكون القرار إما سيئا أو على الأقل لم يكن أفضل القرارات. إن النظرة الخلفية و إن كانت هي الطريقة الأكثر شيوعا، إلا أن معناها الحكم على القرار و تقييمه بعد فترة زمنية من صدوره و في ظروف تختلف عن الظروف التي تم فيها صدور القرار علاوة على اتجاه الإنسان نحو الدفاع عن أفعاله و إلقاء مسؤولية الفشل على الآخرين .

إن الطريقة الأخرى للحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم ليس على القرار نفسه، بل على الكيفية التي صدر بها القرار و طبقا لهذه الطريقة فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية، كخطوات منطوقة ينبغي إتباعها للوصول إلى قرارات جيدة.

تلعب المراجعة الداخلية أدوار مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية، ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية.

بالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرار فان المراجعة الداخلية لها دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية ما هو مبين في الشكل الموالي: (اسامة، 2015، صفحة 135)

الشكل رقم 4 : دورة حياة عملية المراجعة



(اسامة، 2015، صفحة 135)

#### المطلب الثالث : صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

للتدقيق الداخلي دور هام في صنع و اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية و في جميع المستويات الإدارية المختلفة إلا انه يمكن أن يكون محدودا أو منعدما بالرغم من الإجراءات السليمة و العادية للتدقيق الداخلي ، و بهذا نقف على الأسباب التي يتقلص عندها دور التدقيق الداخلي و محدودية اتخاذ القرارات و كذا على أمور تخص التدقيق الداخلي نفسه .

#### ● المركزية الشديدة و عدم التفويض :

هناك نمط أوتوقراطي للسلوك الإداري و هذا النمط يندرج في شدته بين نقطتين يمثل احدهما السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم و تمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق كما انه يتوسط هاتين النقطتين سلوك يكاد يكون وسيطا في شدته بين النمطين السابقين و هذا السلوك هو السلوك الأوتوقراطي الصالح أو الخبير ، و على هذا الأساس يجب أن نميز بين نوعين من القيادة المتحكمة ، فهناك قيادة تعتمد كليا على أسلوب قيادي رقابي يتعامل في تصرفاته بالتقارير الرقابية

وهناك نوع آخر من القيادة الذي لا يعترف إلا بوجهة نظره، ففي هذا النوع من القيادات يكون دور التدقيق الداخلي محدود إلى ابعد التصورات فلا تلقى الاقتراحات التي ترفع في التقارير النهائية أي صدى لدى قيادات المؤسسة. (كنعان، 2003، صفحة 211)

### 1) المراجعة الداخلية في ظل نمط إداري أوتوقراطي متطرف :

في ظل النمط الأوتوقراطي المتطرف غير المقتنع بالمراجعة الداخلية كأداة رقابية في المؤسسة لسبب أو لآخر ، قد بينت الدراسات العلمية إن القيادات في الأجهزة ذات النمط الأوتوقراطي يترتب عليها عدم رغبة هذه القيادات في تفويض الاختصاصات و الصلاحيات للقيادات في الصف الثاني من السلم الإداري، وتبرز مظاهر هذه المركزية في كثرة الإمضاءات والموافقات الشروحات التي تشترط لمصلحة الأعمال ونظاميتها، ثم ضرورة عرض كل صغيرة و كبيرة على المدير متخذ القرار، كما يظهر الأسلوب الأوتوقراطي المتشدد أو المتطرف في اتخاذ القرارات بأنها تأتي من الأعلى إلى الأسفل وهي غير قابلة للمناقشة.

### المراجعة الداخلية في ظل نمط إداري أوتوقراطي صالح :

النمط الأوتوقراطي الصالح أو الخبير أين يتصف المدير فيه بأنه يثق بنفسه وطريقة أدائه للعمل ويرتكز اهتماماته في تحقيق مستوى أداء مرتفع في الأجل القصير والطويل وتبدوا مهاراته الرئيسية في حمل موظفيه على تنفيذ ما يريد هو أن ينفذه مع عدم خلق أشياء لدى مرؤوسيه. أما في اتخاذ القرارات لا يؤمن المدير بهذا النمط الكثير بالمشاركة في اتخاذه للقرارات، ولذا فهو يحاول أن يبين لهم الفوائد التي تترتب على هذه القرارات، و يوضح لها مزايا إصداره أي هو يحاول إقناعهم بقبول القرار. (كنعان، 2003، صفحة 213)

### 2) المراجعة الداخلية في ظل نمط إداري أوتوقراطي متعامل :

أما في ظل النمط الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق فإن المدير رغم سلوكه الأوتوقراطي إلا انه يتميز بلباقته في التعامل مع مرؤوسيه واعتماده على اتصالاته الشخصية معهم لإنجاز العمل، ومرونته في معالجة وحل المشاكل التي تواجهه، وفي اتخاذه للقرارات يعتقد المدير الأوتوقراطي اللبق أن مشاركة مرؤوسيه له في اتخاذ قراراته وسيلة غير عملية وغير مجدية، ولذلك فهو يحاول في كل مرة خلق الإحساس لدى مرؤوسيه بأنهم يشاركونه دون أن يشركهم فعلا، وبهذا يكون الهدف النهائي في مثل هذه المؤتمرات هو حصول المدير على موافقة مرؤوسيه على القرار الذي ينوي اتخاذه.

### 3) المراجعة الداخلية في ظل نمط ديمقراطي :

إن من الدراسات الهامة التي كشفت عن درجات السلوك الديمقراطي للمدير تلك التي قام بها "تاناوم" وزملائه وماكجريجور والذين توصلوا فيها إلى بعض النماذج التي يتبين درجات المشاركة في ظل النمط الديمقراطي وسنكتفي بسرد النماذج التي يقل فيها دور المراجعة الداخلية في عملية صنع القرارات وهي:

**النموذج الأول :** هو نموذج المدير الذي يضع حدودا معينة ويطلب مرؤوسيه المشاركة في اتخاذ القرارات في تلك الحدود فقط، فهنا يكون هذا الأمر بمثابة الضبط والمقلل لما يمكن أن تسهم به المراجعة الداخلية في اتخاذا لقرارات.

**النموذج الثاني :** يقوم به المدير وذلك بتقديم مشروع قرار، ورقة عمل قابلا للتعديل أو حتى الإلغاء إذا مازالت ظروف إصداره، ويتيح لمرؤوسيه في فرصة المشاركة في صنع القرار من خلال الاستماع لأرائهم وردود فعلهم نحو هذا القرار.



يتضح من خلال ما سبق لنمطي الأوتوقراطي الخبير و المتعامل التفاوت بينهم من حيث درجة المشاركة التي يتيحها كل نمط منهم في اتخاذ القرارات. (كنعان، 2003، صفحة 221)

• ضغوط المديرين :

لقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين وخاصة في الدول النامية على اختلاف مستوياتهم في المؤسسة الإدارية المختلفة أيا كان نوعها ونشاطها وحجمها يتعرضون لضغوط عديدة، وان هذه الضغوط أصبحت سمة مميزة للعصر الذي نعيش فيه، كما أصبحت البيئة سواء الداخلية أو الخارجية هي مصدر هذه الضغوط. (كنعان، 2003، صفحة 307)

ويمكن تقسيم هذه الضغوط التي يتعرض لها المدير والتي تؤثر في قراراته والتي تحد بذلك من الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار إلى نوعين:

\_ ضغوط داخلية.

\_ ضغوط خارجية.

1) الضغوط الداخلية: تتمثل في ضغوط الرؤساء وضغوط التنظيمات غير الرسمية ومراكز القوى التي تخلقها وقصور نظام المعلومات والبيانات ونقص الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

أ- ضغوط الرؤساء : فالمدير الذي لا يعرف حدود سلطته أو الذي لا يخول السلطة الكافية من رؤسائه لإنجاز واجباته و يخشى لومهم، غالبا ما يفشل في اتخاذه القرارات القاطعة.

ب- ضغوط التنظيمات غير الرسمية : توجد في المؤسسة تجمعات غير رسمية تشكل مراكز قوى فعلية مميزة عن مراكز القوى الرسمية تشكل ضغوطا على المدير متخذ القرار، وتؤثر في توجيه قراراته أو تحد من فعاليتها. يضاف إلى ما سبق أن هذه التجمعات قد تشكل عامل ضغط على المدير من خلال استغلال مشاركة أعضائها في اللجان التي تكلف بحل بعض المشاكل التي تواجهه.

وكل هذه الاعتبارات تؤدي إلى اتخاذ قرارات وسط رغم اتساع نطاق السلطة للمدير متخذ القرار.

ج- ضغوط ضيق الوقت : كذلك يعتبر من الضغوط الداخلية ضيق الوقت لدى المدير و اضطراره إلى اتخاذ القرارات تحت ضغط ظروف معينة حيث لا تكون الفرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية عن البدائل ودراستها و كذلك مدى تعدد الحلول البديلة إذ كلما تعددت الحلول كلما تطلب ذلك جهدا ووقتا لدراستها. (اسامة، 2015، صفحة 116)

1) الضغوط الخارجية: تتمثل في ضغوط الرأي العام و الضغوط الاقتصادية النابعة من العلاقات الاجتماعية للمدير خارج نطاق العمل وضغوط الأجهزة الرقابية، وكلها عوامل تؤثر في توجيه قرارات المدير أو تحد من فعاليتها.

أ- ضغوط الرأي العام : تتمثل هذه الضغوط في الرأي العام التي يفرضها على المدير كونه عضوا في المجتمع وعليه أن يتعامل معه، ولذلك فالقرار الذي يكون فعالا في وقت أو في منطقة معينة قد لا يكون فعالا في وقت أو في منطقة أخرى، وقد تعارض مثلا بعض فئات الرأي العام قرارات قد تعود عليها بالأضرار و لو كانت هذه الأضرار بسيطة أو غير مباشرة.

ب- الضغوط الاقتصادية : تتمثل هذه الضغوط في حالات التضخم والانكماش وفوائد الأموال، والتذبذب في أسعار العملات، والعرض والطلب والتي تؤثر تأثيرا مباشرا على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها كما تنعكس آثارها على القرارات فتحد من فعاليتها.

أ- الضغوط النابعة من علاقات المدير الشخصية والاجتماعية والإقليمية خارج نطاق العمل: أوضحت التطبيقات العلمية أن العلاقات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل تلعب دورا بارزا في توجيه قراراته وخاصة في الدول النامية، إذ أن المدير في هذه الدول يرتبط بمجموعات متشعبة من الصلات والعلاقات الأسرية، عادة ما

تكون هذه الضغوط من زملاء المدير في المؤسسة الأخرى أو من أشخاص يستمدون الحق في الضغط من مراكزهم الرسمية أو من هيئات لها طابع خاص كالتقانات العمالية أو المهنية أو هيئات دينية، و كلها ضغوط تهدف إلى تحقيق مصالح خاصة لهم تكون على حساب صواب القرار وفعاليته .

د -الضغوط النابعة من أجهزة الرقابة المركزية : يضطر المدير متخذ القرار إلى إمداد هذه الأجهزة بما يستغرق بعض وقته وطاقته فينعكس ذلك على المديرين من خلال ما تنشره هذه الأجهزة من انتقادات أو تقييم لقرارات المديرين وإبراز وجهات النظر والآراء لبعض فئات الرأي العام حولها، كما أنها تعرقل الدور الذي من الممكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار.(كنعان، 2003، صفحة 306)

### خلاصة الفصل:

تبين من خلال هذه الدراسة النظرية أن الاعتماد على المراجعة الداخلية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة وعلى جميع المستويات، كما تزيد توجيهات الخبرات الخارجية للمراجع الخارجي من فاعلية المراجعة الداخلية في الإسهام في عملية اتخاذ القرارات، وهذا ما تم إثباته من خلال أن القرارات المتخذة تمر بمجموعة من المراحل بدا بتحديد المشكلة محل القرار إلى غاية تنفيذ ومتابعة الحل الأفضل، فهنا يكمن الدور الفعال للمراجعة الداخلية التي تتوفر فيها مجموعة من المقومات الأساسية والمؤهلة عبر جميع هذه المراحل، إذ أن التواجد المستمر للمراجعين الداخليين في المؤسسة يؤهلهم بان يكونوا ملمين بجميع ما في المؤسسة وتزيد كذلك مساهمة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرارات.

## الفصل الثالث:

دراسة حالة في مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات PCH

تمهيد :

أصبحت المؤسسات الجزائرية بمستوياتها الإدارية المختلفة تتخذ من المدققين الداخليين مستشارين تلجأ إليهم عند الإقبال على اتخاذ قرارات معينة خاصة الإستراتيجية منها. بعدما تطرقنا إلى كل من التدقيق الداخلي واتخاذ القرار في الجانب النظري ارتأينا إسقاط المفاهيم النظرية على مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات بولاية بسكرة و هي مؤسسة عمومية تقوم بتوزيع الأدوية و يرجع هذا إلى وجود عدة خصائص تتميز بها سنحاول إبرازها في الفصل الثالث و هو يتضمن مبحثين بحيث اشتمل على تقديم عام للمؤسسة وأثر التدقيق الداخلي على القرارات في المؤسسة.

المبحث الأول : نظرة عامة حول مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة وتعريف بالصيدلية المركزية للمستشفيات

أولا : لمحة عن المؤسسة

وضعت الجزائر بعد الاستقلال سياسات مختلفة لتحسين الخدمات للمواطن في جميع القطاعات من بينها قطاع الصحة، وذلك من خلال إنشاء العديد من الهياكل الصحية والمستشفيات والقطاعات..... إلخ، وكذلك السهر على توفير الأدوية للمواطن بشكل متواصل ودائم . في سنة 1994 تم إنشاء الصيدلية المركزية للمستشفيات وهي مؤسسة ذات طابع صناعي تجاري

EPIC، الصيدلية المركزية للمستشفيات يختصر اسمها PCH:

– الصيدلية PHARMACINE (P)

– المركزية CENTRALE (C)

– المستشفيات HOPITAUX (H)

– كان من قبل إنشاء الصيدلية المركزية للمستشفيات ما يعرف ب:

ENCOPHARM أي الشركة الوطنية لبيع وتوزيع الأدوية ، وكان مقرها في ولاية قسنطينة كما كان لها

فرعان آخرا في الغرب :

ENOPHARAM وفي الوسط : ENAPHARM .

وبعد هذه المؤسسات عرفت مؤسسات أخرى مثل :

◆ DIGROME وهي الشركة الوطنية لتوزيع الأدوية بالجملة .

◆ ENDIMED وهي الشركة الوطنية لتوزيع الأدوية بالتجزئة.

وكانت هذه المؤسسات تمويل الصيدليات الخاصة وبعض الصيدليات الحكومية ، إلى أن أنشأت الصيدلية المركزية للمستشفيات والتي ساهمت بشكل كبير في تمويل المستشفيات والقطاعات الصحية عبر كامل الوطن .

ولتسهيل عمل ال PCH تم إنشاء وحدات جهوية تابعة لها عبر مختلف جهات الوطن كما يلي :

♣ الوحدة الجهوية للجنوب ومقرها بسكرة

♣ الوحدة الجهوية للشرق ومقرها عنابة

♣ الوحدة الجهوية للغرب ومقرها وهران

♣ المركز الوطني للتخزين والتوزيع CNSD ومقرها الجزائر العاصمة

وفي إطار دراستنا هذه احترنا الوحدة الجهوية للجنوب ومقرها بسكرة . (المؤسسة المركزية للمستشفيات pch، 2022)

ثانيا : تعريف الصيدلية المركزية للمستشفيات

تم إنشاء الصيدلية المركزية للمستشفيات ،وحدة بسكرة بقرار من المدير العام للمؤسسة بتاريخ 22مارس 2004، وفي 01

أفريل 2004 كان التاريخ الفعلي لتكوينها ، وبعد وضع الأسس الأولية لها بدأت مباشرة نشاطها التجاري البيع في 01

جوان 2004 ،حيث تبلغ :

▪ المساحة الإجمالية : 10,010م<sup>2</sup>

▪ المساحة المبنية : 2,300م<sup>2</sup>

▪ مساحة التخزين : 1996,50م<sup>2</sup>

▪ مساحة الإدارة : 303,50م<sup>2</sup>

▪ مساحة غرف التبريد : 1,800م<sup>3</sup>

▪ مساحة التخزين بحاملات السلع 720 1200طن

إن المؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات تعود ملكيتها للدولة .

بحيث توظف 87 عاملا، ويتمل زبائنها في :

✓ المستشفى الجامعي chu

✓ المؤسسة العمومية للصحة الإستشفائية Eph وعددها 36

✓ المؤسسة العمومية للصحة الجوارية EPSP54

✓ المؤسسة الإستشفائية المتخصصة EHS وعددها 11

✓ العيادات الطبية الخاصة 32

وتغطي هذه الوحدة عدة ولايات هي : بسكرة ، باتنة ، الجلفة ، ورقلة ، الوادي ، الأغواط ، حنشلة ، غرداية ، سطيف  
تتعامل مع أكثر من 691 ممول منهم أكثر من 478 أجنبي و213 محلي . (المؤسسة المركزية للمستشفيات pch،  
2022)

### المطلب الثاني : مهام مؤسسة PCH والهيكل التنظيمي للمؤسسة

أولا : مهام المؤسسة الصيدلانية المركزية للمستشفيات

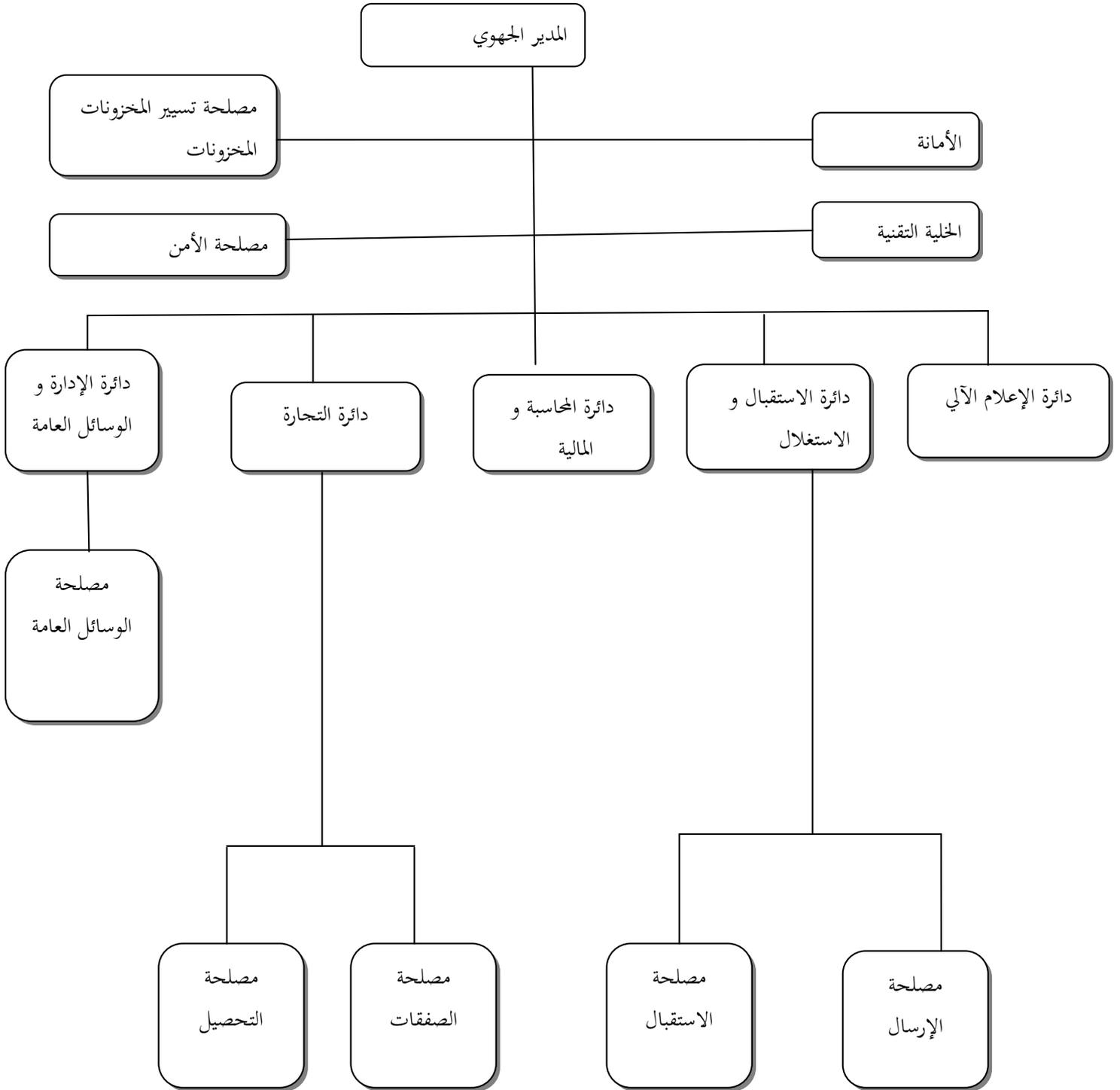
تمثل مهام الصيدلانية المركزية للمستشفيات فيما يلي :

- \* وضع مخطط شامل لاقتناء الأدوية وذلك من خلال ممولين محليين أو أجانب .
- \* تموين المستشفيات والقطاعات الصحية والمؤسسات الإستشفائية والجامعية والأدوية.
- \* ضمان عمليات التموين والتوزيع الكافي للقطاعات الصحية والمؤسسات الإستشفائية والمستشفيات.
- \* ضمان الجودة والتنوعية في الأدوية المحلية أي المنتجة في الجزائر أو المستوردة من الخارج .
- \* ضمان وتسيير المخزون الإستراتيجي من الأدوية الخاص بالبلاد وذلك من خلال وضع مخططات استعجاله ومحملة عند كل حالة طارئة .
- \* ضمان توفير الأدوية الصيدلانية الداخلية في البرامج الوطنية والموضوعية من طرف وزارة الصحة مثل الأدوية الخاصة بجميع أنواع الأمراض مثل الأمراض المزمنة كالسرطان بأنواعه والسل..... إلخ.(المؤسسة المركزية للمستشفيات pch،

(2022)

ثانيا : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم 5 : الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات



(المؤسسة المركزية للمستشفيات pch، 2022)



- الهيكل السابق يبين المخطط الخاص بالمؤسسة ،وبصدد البحث الذي قمنا به نود إطلاعكم على الدوائر أجمعها ،والمصالح التي تحتوي عليها بالإضافة إلى بعض الفروع ،وهي كالآتي :

- ◆ **المدير الجهوي :** وهو المسؤول بصفة مباشرة على كل المصالح.
- ◆ **أمانة المديرية :** تتمثل مهامها في مساعدة المدير الجهوي في تأدية مهامه من خلال التنظيم والعلاقات الخارجية والداخلية.
- ◆ **دائرة الإعلام الآلي:** تشرف على وضع نظام معلوماتي خاص بتسيير المخزون وضمان الأداء الحسن تقنيا ، وذلك بتقليص وقت المعالجات .
- ◆ **مصلحة الأمن:** ضمان السير الحسن للمؤسسة من خلال احترام النظام الداخلي.
- ◆ **الخلية التقنية:** وتتمثل مهامها في مراقبة حالات الأدوية وتتبع مراحل تحليل الأدوية ، بالتالي النتائج المحصل عليها بعد عملية تحليل ، وأيضا تتبع شروط تخزين الأدوية من درجة الحرارة الرطوبة ... إلخ
- ◆ **دائرة الإدارة والوسائل العامة:** وهي تهتم بتسيير المستخدمين إداريا ودفع الأجور وتحديد العطل ... إلخ

بالإضافة إلى دراسة ملفات المستخدمين في كل حالات العمل ، ويتفرع منها :

- ✓ **مصلحة الوسائل العامة**
- ◆ **دائرة المحاسبة المالية :** من مهامها :
  - \* تحصيل إيرادات البيع ودفع النفقات .
  - \* مراقبة تسيير الأرصدة المالية والحرص على التسجيل المحاسبي .
  - \* تتبع ملفات الزبائن القطاعات الصحية والمستشفيات ..... إلخ وبالتالي متابعة عمليات تسديد الفواتير .
  - \* متابعة عمليات الاستقبال والتحقق منها .
  - \* جمع المعطيات المتعلقة بإصدار الميزانية .
  - \* تتبع الوثائق والإجراءات الجبائية وإدارة الضرائب والضمان الاجتماعي

◆ **مصلحة التحصيل والصفقات:** وهي مصلحة حديثة النشأة خاص بدارسة الصفقات وتحصيل الديون، وذلك لأن

بعض المستشفيات تقترح وضع صفقة بينها وبين الصيدلية المركزية تقتضي بتوفير الأدوية خلال سنة كاملة ووضع

بنود وعلاقات بين الطرفين

◆ **دائرة التجارة:** ويتفرع منها:

✓ **مصلحة البيع** ومن خلالها يتم دراسة طلبات الزبائن وتحريير الفواتير .

◆ **دائرة الاستغلال :** يتمثل دور هذه المصلحة في الربط بين مصلحة البيع ومسؤول المخازن وذلك من خلال تحضير

الأدوية انطلاقا من الطلبات المدروسة والمحرة من طرف مصلحة البيع ، وبالتالي تقدم الأدوية للزبائن التأكد من

الكميات والأدوية المطلوبة ، وتنقسم إلى:

✓ **مصلحة الإرسال**

✓ **مصلحة الاستقبال**

✓ **مصلحة التخزين**

◆ **مصلحة تسيير المخزونات :** ويتمثل دورها في مراقبة المخزون وتسييره ، وذلك من خلال معرفة الكميات المتواجدة

ومعرفة تاريخ صلاحية الأدوية وتتبعه وأيضا تسيير الطلبات الخاصة بالزبائن.(المؤسسة المركزية للمستشفيات pch،

2022)

### المبحث الثاني: الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي في المؤسسة:

إن التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي ألزم على الصيدلانية المركزية للمستشفيات أن تواكب هذا النمو الذي انبثقت عنه عدة وظائف أخرى يصعب عليها التحكم فيها جميعا , كما تعددت الأطراف المتعاملة, مما دفعها إلى إيجاد وسيلة تضبط وتقيم وتحمي ممتلكاتها من الضياع وكذا تضمن لها الاستمرار لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقا وبالتالى تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه وتوجيهه ومراجعته ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق وسوف نتناول هذا الفصل من خلال المطالب التالية:

1- الرقابة الداخلية في المؤسسة

2- التدقيق الداخلي في المؤسسة

#### المطلب الأول : الرقابة الداخلية

إن تعدد الملحقات في المؤسسة وكبر حجمها أدى إلى رفع نشاطها وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة إذ بانسجامها وتضافر جهودها تستطيع المؤسسة تسطير إستراتيجياتها, ومتابعة تنفيذها, بما يحقق هدفها, بيد أن تنفيذ ما أتى بيانه يكون بالاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وسوف نتناول هذا المبحث في ثلاث فروع:

1- ماهية الرقابة الداخلية

2- نظام الرقابة الداخلية وإجراءات التقييم في المؤسسة

3- مقومات وطرق فحص النظام(المؤسسة المركزية للمستشفيات pch، 2022)

#### الفرع الأول: ماهية الرقابة الداخلية

تمثل الرقابة الداخلية أداة للتخطيط والمتابعة والمراجعة في المؤسسة لذلك يجب أن نحسن اختيارها وسوف نتناول في هذا المطلب الفروع التالية:

1- تعريف الرقابة الداخلية

2- نظام الرقابة الداخلية

3- خصائص الرقابة الداخلية

4- أهداف الرقابة الداخلية

اولا: تعريف الرقابة الداخلية

تتضمن الرقابة الداخلية عدة تعاريف منها:

1- نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل

المشروع للمحافظة على الأصول, اختيار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية

وتشجيع السير لسياسات الإدارية في طريقها المرسوم .

عرفتها الجامعة الأمريكية للمحاسبين بأنها الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع.

تتضمن الرقابة الداخلية عدة تعاريف منها:

1- نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل

المشروع للمحافظة على الأصول, اختيار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية

وتشجيع السير لسياسات الإدارية في طريقها المرسوم

2- عرفتها الجامعة الأمريكية للمحاسبين بأنها الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من أجل

3- الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر

تعريف منظمة المحاسبين والمحاسبين المعتمدين Oecca أنها مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من

أجل تحقيق الهدف المتعلق, بضمان الحماية الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية

2- وتحسين النجاعة, ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر

السابقة

ثانيا: نظام الرقابة الداخلية

يتضمن هذا العنصر عدة وسائل منها : الخطة التنظيمية، الطرق والإجراءات، المقاييس المختلفة

1- الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ, محاولة توجيهها

بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة. إذ تبني هذه الخطة على ضوء تحديد هذه الأهداف, وعلى الاستقلال التنظيمي يتطلب

الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديرين يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات ولقد حددت عناصر أساسية للخطة التنظيمية وهي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط.
- تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

### 2- الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، فبإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة إذ تتمثل هذه الطرق في طريقة الاستغلال، الإنتاج والتسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرين المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق. كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق هدفها المرسوم.

### 3- المقاييس المختلفة:

تستعمل هذه المقاييس في المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة

وفي الأخير نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية يشمل على صنفين من الرقابة:

أ - الرقابة الإدارية: وهي تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية. إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري. سواء كانت برامج تدريب

العاملين, طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة تقارير الأداء على الجودة وإلى غير كذلك من أشكال الرقابة.

ب- **الرقابة المحاسبية:** هي كافة الإجراءات الهادفة إلى تحقيق اختيار دقة البيانات المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة. (المؤسسة المركزية للمستشفيات pch, 2022)

### ثالثا: خصائص الرقابة الداخلية:

إن هذه الخصائص هي الأساسية التي تساعد المراجع على تقييم الرقابة الداخلية بحيث يستطيع أن يحكم على سلامتها وبالتالي يتخذ قراره بتوسيع أو تضيق نطاق اختياراته وغياب أي من هذه الخصائص تضع المراجع في موضع شك من ناحية التنظيم الداخلي للمشروع وبالتالي يحتاج إلى البحث على أدلة إثبات إضافية والخصائص الأساسية نحدد في النقاط التالية:

- 1- خطة تنظيمية تكمل حسن سير العمل وانتظامه وذلك بتقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات الوظيفية.
- 2- أن يتم مباشرة تحديد الاختصاصات والمسؤوليات في وضوح تام للقضاء على تداخل الاختصاص وتضاربه.
- 3- وجود إجراءات تسجيلية مناسبة تتيح رقابة محاسبية فعالة الأصول والالتزامات وعلى الدخل والمصروفات.
- 4- وجود هيئة من العاملين على مستوى عال من الكفاءة.

وكل هذه الخصائص تؤدي إلى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

أسباب الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية:

إن ظهور إدارة علمية حديثة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة في المؤسسات الاقتصادية أدى إلى زيادة الاهتمام بالنظام الرقابي من بين هذه الأسباب نجد ما يلي:

- كبر حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى صعوبة الإطلاع على المؤسسة بالطرق الرقابية الحديثة.
- تحول عملية المراجعة من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة اختيارية على أساس العينات, الأمر الذي أدى إلى وجود نظام رقابي فعال, يحدد المراجع على ضوءه العينة التي يتولى فحصها.
- حاجة المؤسسة إلى تحقيق أقصى كفاءة ممكنة عن طريق نظام رقابي يضمن إنجاز خطط موضوعة مسبقا وفق المتاحات لديها.

- حاجة الأطراف الخارجية للمعلومات الدقيقة عن المؤسسة خاصة الدولة, وهذا لاتخاذ القرارات المناسبة بشأن الضرائب, وأهداف التخطيط على المستوى الوطني.
- الازدياد الهائل في كمية البيانات والمعلومات المحاسبية بشكل أوجب توافر ضوابط تضمن جودة هذه البيانات.

### رابعاً: أهداف الرقابة الداخلية

هناك عدة أهداف لنظام الرقابة الداخلية منها:

- 1- التحكم في المؤسسة: يعتبر التحكم في أهداف المؤسسة التي تسعى لتحقيقها من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين, ويحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات وعليه فإن تصميم وتطبيق نظام رقابي هو من مسؤولية الإدارة والمسيرين.
- 2- حماية أصول المشروع: ويقصد بها حماية المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية ونجد في هذا المجال حامين الأولى مادية ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض له من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهيأة خصيصاً لذلك أما الحماية الثانية فهي محاسبية ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام المواد وإدخالها إلى المخزن وعملية الاستثمار وغيرها من الحالات.
- 3- ضمان الدقة وجودة المعلومات ويعتبر أهم الأهداف على الإطلاق, بحيث يوفر سواء للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المؤسسة, وبالتالي اتخاذ قرارات تكون صائبة في معظمها, وبالتالي فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلباً على المؤسسة وعلى المتعاملين معها كذلك وهذا يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المؤسسة.

ضمان تطبيق المعلومات:

- وهذا بغرض التأكد من جميع التعليمات المكتوبة وغير المكتوبة قد تم تنفيذها كما يجب, وعليه فقبل إصدار هذه التعليمات يجب التأكد من أن التعليمات ذات هدف واضح ومناسبة وبسيطة وموجهة للمسؤولين وأشخاص محددين, بعد ذلك يتم التأكد من أن التنفيذ قد تم بكل صرامة.

- تحسين ورفع الأداء: وهذا ما نلاحظه من خلال التعاريف السابقة من حيث نجد أنها ركزت على عنصر رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة التي هي قدرة المؤسسة في الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة، أما عنصر الفعالية فهو أقل تركيز والذي يقصد به تحقيق المؤسسة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة والتنوع، هذه الأهداف يمكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلوماتي ذا جودة عالية من الكم والكيف.

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة . (المؤسسة المركزية للمستشفيات pch، 2022)

### الفرع الثاني: نظام الرقابة الداخلية وإجراءات التقييم

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة لتحقيق الأهداف المرجوة منه لذا وجب تنفيذ إجراءات من شأنها تدعيم مقومتها الرئيسية، وجاءت أيضا لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية السليمة، ولذلك سوف نتناول في هذا المطلب ثلاثة إجراءات:

1- إجراءات تنظيمية وإدارية

2- إجراءات محاسبية

3- إجراءات عامة

أولاً: إجراءات تنظيمية وإدارية

وتشمل ما يلي:

- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام
- توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لا ينفرد شخص بعملية من البداية إلى النهاية.
- توزيع الواجبات بين الموظفين ليساعد على تحديد تبعية الخطأ.
- توزيع الواجبات بين الإدارة والموظفين بحيث يتم فصل الوظائف التالية:
- وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة.
- وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول.
- وظيفة القيد والمحاسبة
- تنظيم موظفي الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة.



- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل.
- منح تعليمات بأن يوقع كل موظف على المستندات لما قام به من عمل كإثبات.
- استخراج المستندات الأصل وعدة نسخ منطبق الأصل وتوزيعها على الأقسام المعنية.
- محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لآخر.
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة.

### ثانياً: إجراءات محاسبية

تتمثل هذه الإجراءات في:

- 1- إصدار تعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لتقليل من الغش والاحتيال.
- 2- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين.
- 3- استعمال الآلات الحاسوبية لسرعة ودقة المعلومات.
- 4- استخدام وسائل التوازن الحاسبي الدوري مثل المراجعة وحسابات المراقبة.
- 5- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة والكشوف والسجلات الواردة من الداخل.
- 6- القيام بمجرد مفاجئ دورياً للتقديرة والبضاعة ومطابقة ذلك للأرصدة الدفترية.
- 7- عدم السماح لموظف مراقبة عمله.

### ثالثاً: إجراءات عامة

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب الإداري والتنظيمي والإجراءات المتعلقة بالجانب المحاسبي نتناول في الفرع الأخير الإجراءات العامة المكتملة لسابقتها.

التأمين على ممتلكات المؤسسة من كل الأخطار

1- إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة لأنه يعمل على:

- تحديد عدد العمليات
- السرعة في معالجة البيانات
- تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة

- إمكانية الرجوع أو معالجة المعطيات بسرعة

وهناك إجراءات أخرى تتمثل في:

2- وضع نظام لمراقبة البريد الوارد والصادر

3- استخدام وسيلة الرقابة الحديثة.

4- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل توقيع الشيكات . (المؤسسة المركزية للمستشفيات pch، 2022)

### الفرع الثالث: مقومات وطرق فحص النظام

إن تقييم ومراقبة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية المراجعة الحديثة والتي تعتمد على المراجعة الاختيارية بدلا

من المراجعة التفصيلية، ونلاحظ هذا من خلال المعيار الثاني لمعايير العمل الميداني الذي يحتم على المراجع تقييم نظام الرقابة

الداخلية وعلى هذا الأساس سوف نتناول في هذا المطلب الأخير الفروع التالية:

1- العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية.

2- مقومات نظام الرقابة الداخلية.

3- طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

اولا: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

تشتمل على ما يلي:

1- الأصناف العديدة للمؤسسات:عرفت المؤسسة أصنافا عدة وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة نشاطها(تجارية،

فلاحية،صناعية، خدماتية) أو من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة، عمومية، شخصية، معنوية) أو من ناحية

حجمها (صغيرة، متوسطة، كبيرة) إن هذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات والقطاعات التي يزداد فيه عمل

الهيئة المسيرة لها.

2- تعدد العمليات:المؤسسة تقوم بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج وتبيع. وداخل كل وظيفة

من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من مؤسسة إلى أخرى. وفي إطار هذه الوظائف يجب على

الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو موضوع في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية

الإجمالية للمؤسسة.

3- توزيع السلطات والمسؤوليات: إن التوزيع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه

الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في المكان والوقت المناسبين، على أن تكون هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة والتي هي بدورها مقيمة من طرف مجلس الإدارة وذلك على أساس ما سطر في الخطة التنظيمية.

4- الحاجة الدائمة للمعلومات: إن الحاجة المستمرة للمعلومات ناتج على الاستعمال لها، كون أن هذه الخبرة قاعدة

تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة خاصة ما يتعلق منها بنسقتها الذي يخص حاجيات المؤسسة التي تريد أن تطمئن على صحة المعلومات المقدمة لها بغية اتخاذ القرارات باستعمال وسائل نظام الرقابة الداخلية التي تتيح معلومات تلقى القبول من طرف مستعملها.

5- حماية أصول المؤسسة: تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية ومحاسبية

فالأولى تتجلى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية.

والثانية تتجلى في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس عنصر من عناصر الأصول ( الاستثمارات، المخزونات، الحقوق) تسجيلا آتيا يتقيد بالنصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية. بحيث يعتبر هذا العنصر من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال نظام سليم لنظام الرقابة الداخلية بحيث يسمو إلى منع الأخطاء والغش أو تقليل ارتكابها. (المؤسسة المركزية للمستشفيات pch، 2022)

ثانيا: مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة وتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها من جهة أخرى. فمقومات نظام الرقابة الداخلية كأعمدة داخل المبنى تعكس قوة وفعالية هذا المبنى والعكس صحيح وسوف نتطرق إلى مقومات هذا النظام التي المثلة في:

1- الخطة التنظيمية: يبين الهيكل التنظيمي توزيع السلطات والمسؤوليات على الوظائف بالمستويات الإدارية المختلفة

كما تبين وسائل الاتصال الرسمي بينهم ومستويات الإشراف عليهم ومن خلال الهيكل التنظيمي يتم تحديد

المسؤوليات والواجبات الخاصة بكل وظيفة منها بحيث تتناسب مع مقدرة الفرد الواحد، ويتوقف الهيكل التنظيمي

من حيث التصميم على نوع المشروع وحجمه ولا بد أن تراعى فيه البساطة والمرونة القادمة أي تطورات مستقبلية.

### 2- نظام محاسبي سليم:

1- مبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم المعالجة المحاسبية للعمليات المنشأة.

2- مجموعة مستندية، وتشمل المستندات الأصلية التي تحتوي على بيانات المنشأة وغيرها.

3- مجموعة دفترية تتضمن دفاتر اليومية والأستاذ.

4- الدليل المحاسبي: يتضمن قائمة بأسماء الحسابات الإجمالية الفرعية.

5- القوائم المالية والتقارير الأخرى وتشمل قائمة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي والتقارير.

6- يقسم العمل المحاسبي بين الموظفين وذلك لكي يدقق كل موظف عمل الموظف الذي سبقه تجنباً للأخطاء والتزوير.

3- اختيار الموظفين الأكفاء: إن عامل الكفاءة يلعب دوراً مهماً في إنجاز وتحقيق مبتغيات المؤسسة. لذلك يعتبر العامل

أحد المقومات الأساسية الذي يركز عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال ويراعي في الاختيار ما يلي:

1- شهادات في ميدان العمل

2- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته

3- الالتزام بالسياسات المرسومة

4- احترام نظام التدريب

ثالثاً: طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق يستخدمها المراقب لتقييم الرقابة تتمثل في:

1- الاستبيان: هو عبارة عن قائمة من الأسئلة والاستفسارات توجه إلى موظفي المشروع للإجابة عليها وإعادتها

للمدقق للتأكد منها عن طريق الاختبارات العينية للحكم على قوة النظام ولهذا الطريقة مزايا وعيوب فالأولى

تتضمن ما يلي:

أ. سهولة التطبيق

ب- مرونة الأسئلة

ج - توفير الوقت

أما العيوب متمثلة:

أ- عدم مراعاة ظروف كل مشروع لأن النماذج مطبوعة بصيغة موحد

ب- لا يتغافل في التفاصيل الدقيقة وجود الاستبيان يقود إلى الاتكالية بالاكْتفاء به وعدم وجود أي استفسارات أخرى.

2- الملخص التذكيري: هو أن يقوم المراقب بوضع وأسس نظام رقابة داخلية سليم ولا يغفل عن أي نقطة ومن عيوبه أنه

لا يقود إلى تدوين كتابه وهذا الملخص متروك لكل مدقق على حدة.

3- التقرير الوظيفي: هو أن يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع وتحديد نقاط الضعف في المشروع ومحاسبتها،

ويعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطول للنظام وصعوبة التأكد في تغطية جميع جوانب نظام الرقابة الداخلية.

4- دراسة الخرائط التنظيمية: وهو أن يقوم المدقق بدراسة الخرائط التنظيمية ومن خلال دراسته يقيم نظام الرقابة الداخلية

ويعاب على هذه الطريقة صعوبة رسم واستخلاص درجة متانة هذا النظام.

5- فحص النظام المحاسبي: وهو أن يقوم المدقق بفحص السجلات وأسماء.....وعهدتهم وكذلك المستندات والدورة

المستندية ثم يحكم على متانة هذا النظام.

إن الهدف في كل هذه الوسائل هو الحكم على درجة كفاية ومتانة نظام الرقابة الداخلية.

6- خرائط التدفق: هي عرض بياني لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، إن هذه الإجراءات تمكن المدقق من تقويم

إجراءات نظام الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وبفترة وجيزة نسبياً.

وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي وعن طريقة الأسئلة بأنها توضح خط سير العمليات بين أجهزة النظام بطريقة

بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها يدوياً أو آلياً أو الكترونياً، وأجهزة الإدخال والإخراج

في حالة الأنظمة الآلية والالكترونية، وتستخدم في إعداد خرائط التدفق رموز تختلف عن الرموز المستخدمة لإعداد خرائط

الإجراءات. (المؤسسة المركزية للمستشفيات pch، 2022)

### المطلب الثاني: التدقيق الداخلي في المؤسسة

نجد مهمة التدقيق الداخلي في المؤسسة الأم في الجزائر العاصمة حيث تقوم بإرسال لجان التدقيق سنويا إلى ملاحظتها للقيام بمهمة التدقيق و إعداد التقارير اللازمة.

لذا سنتناول في هذا المطلب موضوع التدقيق الداخلي في المؤسسة. بحيث نتطرق إلى مختلف خصائصه من خلال الفرعين التاليين:

- معايير تطبيق التدقيق الداخلي في المؤسسة
- منهجية التدقيق الداخلي (المؤسسة المركزية للمستشفيات pch، 2022)

### الفرع الاول: معايير تطبيق التدقيق الداخلي في المؤسسة

إن التدقيق مهنة حرة تحكمها قوانين ومعايير، والمدقق شخص محترف متخصص مهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى لما لتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها القانونية والضريبية المطروحة على وجه الخصوص، وعليه ينبغي مراعاة معايير بعضها على الأقل أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصرا وما ينجر على ذلك من عواقب وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى ثلاثة عناصر:

- 1- معايير التدقيق الداخلي
- 2- نطاق تطبيق التدقيق الداخلي
- 3- مهام و مسؤوليات المدقق الداخلي في المؤسسة

### اولا: معايير التدقيق الداخلي

تعتبر معايير التدقيق الداخلي المبادئ العامة والأسس التي تحكم أي عملية تدقيق، وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق باستخدام الإجراءات للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها، وهذا للتأكيد على أنه لا توجد اختلافات بين المعايير باختلاف التدقيق المعمول به في المؤسسة وهذه المعايير هي كالتالي:

- 1- المعايير العامة
- 2- معايير الفحص الميداني
- 3- معايير التقرير

1- **المعايير العامة:** وهي المعايير المتعلقة بالشخص المراجع من حيث تكوينه الشخصي والعلمي وعليه فيتعين على المراجع أن يكون على درجة معتبرة من الكفاءة والمؤهلات العلمية والعملية التي تسمح له بأداء عمله بشكل صحيح، وتسمح له بالتحكم في عمله وأدائه لمهمته على أحسن وجه، كما يجب أن يتمتع بالاستقلالية التي يمكنه من الأداء الجيد دون أي ضغوطات من أي طرف كان. أما الميزة الثالثة التي يجب توفرها لدى المراجع هي بدل العناية المهنية الملائمة المناسبة وتعني حرص المراجع على أداء المهمة بطريقة صحيحة من خلال الاستعداد لها والالتزام بأداء معين وفق ما تنص عليه القوانين والعقد المبرم مع المؤسسة.

2- **معايير الفحص الميداني:** وهي تشمل المعايير والإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة لتحقيق الأهداف المرجوة، وهي تشمل إعداد برنامج المراجعة والتخطيط السليم للعملية والإشراف على عمل المساعدين بحيث تكون هذه الخطة تتمتع بالمرونة وتتضمن مجمل الخطوات الواجب القيام بها ونوعية الإجراءات التي سببها وكذلك مجال عملية الفحص، وفيما يتعلق بالنقطة الثالثة فهي تتضمن معايير جمع الأدلة الملائمة والكافية من خلال عملية الفحص وهذا لتكون أدلة لإثبات للنتائج التي توصل إليها وبالتالي اتخاذ الرأي السليم بشأن المستندات والقوائم المالية التي كانت محل الفحص.

3- **معايير التقرير:** وهي المعايير الواجب إتباعها من طرف المراجع خلال إعداد التقرير الشامل للمهمة التي كلف بها وهي تتضمن الإشارة إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية بشكل عام وكذلك مدى الثبات في تطبيقها عبر مختلف الدورات السابقة. وهذا لاتخاذ عناصر مقارنة بين الدورات، أما النقطة الثانية فهي الإشارة إلى ملائمة الإفصاح في القوائم المالية بالنظر إلى صحة التسجيلات في هذه القوائم وأنها تعبر حقيقة عن المركز المالي للمؤسسة وفيما يخص المعيار الثالث فهو يتعلق بمعيار إبداء الرأي بحيث يتطلب من المراجع إعطاء رأيه بشأن عملية المراجعة التي قام بها ويتضمن مختلف التوصيات والنصائح التي يمكن أن يقدمها لإدارة المؤسسة ويمكن أن يتضمن تقرير المراجع أحد الآراء التالية:

- إبداء رأي بدون تحفظ: ويكون عندما تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص تعبر بصدق عن العمليات التي تمت وعن نتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

- إبداء الرأي بتحفظ: ويكون عندما تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص تعبر بصدق وحقيقة عن نشاط المؤسسة إلا أن هناك بعض التحفظات بشأنها أو بعض بنودها، لكنها لا تؤثر بدرجة كبيرة على شرعية ومصداقية البيانات المقدمة.

- إبداء رأي سلمي: وهو عندما يرى المراجع بأن المستندات لا تعكس بصدق عن وضعية المؤسسة وأن هناك تجاوزات خطيرة في السجلات تؤثر بشكل مباشر على المؤسسة حالياً أو في المستقبل.
- عدم إبداء الرأي: ويكون هذا عندما لا يستطيع المراجع أن يبدي رأيه حول العمليات التي قام بها لأسباب معينة نتيجة ضغوط أو عدم توفر الإثباتات أو غيرها من الظروف.

### ثانياً: نطاق تطبيق التدقيق الداخلي

يتضمن نطاق التدقيق الداخلي فحص وتقييم كفاءة وفعالية الأداء و ذلك بالنظر إلى :

- مراجعة النظام المحاسبي و نطاق الرقابة الداخلية بالإضافة إلى الإشراف على الأعمال ووضع التوصيات اللازمة بشأن المراجعين الداخليين
- مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الالتزام بالسياسات المخططة و الإجراءات و القوانين و اللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقرير.
- فحص الكفاءة الاقتصادية و الإدارية و فعالية العمليات بالإضافة إلى الضوابط الغير إدارية في المؤسسة.
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول، و التحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكناً.
- فحص المعلومات المالية والإدارية وقد يتضمن ذلك مراجعة الوسائل المتعلقة بتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات والاستفسارات عن بنود محددة بالإضافة إلى الفحص التفصيلي للعمليات والأرصدة والإجراءات.
- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تماشى مع الأهداف الموضوعة وما إذا كانت العمليات والبرامج تنفذ كما هو مخطط.

ثالثاً: مهام و مسؤوليات المدقق الداخلي في المؤسسة

### 1. المهام المتعلقة بدراسة التقارير:

- دراسة و مراجعة الملاحظات الواردة في التقارير المرفوعة للجنة من ادارة التدقيق الداخلي و التوصيات المتعلقة بها
- دراسة التقارير المرفوعة للجنة من المدققين الخارجيين
- دراسة مقترحات المدققين الداخليين و الخارجيين



### 2. المهام المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي:

- مراجعة ميثاق التدقيق الداخلي المرفوع من قبل رئيس التدقيق و اعتماده
- دراسة إستراتيجية نشاط التدقيق الداخلي و اعتماده
- توفير الدعم اللازم لإدارة التدقيق الداخلي التي تؤدي إلى ضمان تعاون الجهات الخاضعة للتدقيق مع المدققين الداخليين أثناء قيامهم بتنفيذ مهام التدقيق
- توفير الاستقلالية المناسبة لإدارة التدقيق الداخلي

(المؤسسة المركزية للمستشفيات pch، 2022)

### الفرع الثاني: منهجية التدقيق الداخلي في المؤسسة

إن أهمية وظيفة التدقيق في الهيكل التنظيمي للصيدلانية المركزية للمستشفيات يتطلب منها إتباع خطوات عمل واضحة واعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها وكذلك أثر العملية على نشاط المؤسسة وبالتالي فللتدقيق خطوات عمل يجب إتباعها في إطار تنفيذ المهمة وإنجاحها، وهذه الخطوات كالتالي:

1- التخطيط الأولي لعملية التدقيق الداخلي

2- القيام بالمراجعة

3- تقرير المراجعة

### أولاً: التخطيط الأولي لعملية التدقيق الداخلي

وهي المرحلة التمهيديّة في التدقيق، حيث يقوم المدقق بالإطلاع على المنشأة بغرض كسب معرفة ومعلومات عن المؤسسة وهذا من أجل تكوين الملف الدائم للمؤسسة وتتم هذه المرحلة عبر ثلاث خطوات هي:

1- الدراسة الأولية للمؤسسة: وهي تقتضي أن يقوم المدقق بدراسة أولية لنشاط المؤسسة حيث تحصل على مختلف

البيانات والمعلومات عنها مثل "اسم وعنوان وتاريخ نشأة المؤسسة، شكلها القانوني، تنظيمها الإداري، نظام المراقبة

الداخلية المطبق فيها، طرق الإنتاج وقنوات التوزيع وكذا الإجراءات المحاسبية المتبعة..." وغيرها من المعلومات التي يرى

ضرورة الحصول عليها كما يقوم بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة وهذا لكي يحدد الإجراءات

التفصيلية التي تدرج في برنامج المراجعة.

إعداد برنامج المراجعة: ويتم إعداد هذا البرنامج بتحديد الأهداف التي يريد الوصول إليها، كما يظهر البرنامج نطاق العمل المطلوب من المراجع وكذلك الإجراءات التي سوف يتخذها أثناء أداءه للمهمة المكلف بها.

" برنامج المراجعة هو عبارة عن قائمة تحتوي على إجراءات المراجعة الواجب إتباعها للتحقق من البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض الوصول إلى الأهداف الموضوعية مسبقاً، وهذه الإجراءات هي الخطوات التفصيلية لعملية المراجعة"

2- توزيع الاختصاصات: ويقصد به تحديد موظفي مكتب المراجعة واختيار الكفاءات المناسبة، كما يجب على المراجع

التوفيق بين المهارات المطلوبة وكفاءة الأفراد العاملين معه، هذا باعتبار المسؤول الأول والوحيد أمام إدارة المؤسسة ومختلف الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

### ثانياً: القيام بالتدقيق

في هذه الخطوة يقوم المدقق بعمله بصفة فعلية وتطبيق مختلف الإجراءات المتعلقة بها وكما تم تحديدها في البرنامج، وقد تختلف هذه الإجراءات تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية الصعوبات التي يمكن أن يصادفها. إلا أن هناك عناصر مرتبطة بأداء التدقيق هي:

التحقيق:

ويعني التأكد من مدى صحة ودقة العمليات وقدرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويجب في التحقيق التفريق بين الحقائق والآراء. بحيث يعتمد التحقيق أساساً على العمليات والحسابات وهو العنصر المشترك بين المراجعة الداخلية والخارجية.

التحليل:

ويقضي الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الوقاية الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية ومختلف السجلات والمستندات داخل نطاق الفحص

الالتزام: ويقصد به مدى التوافق بين السياسات الإدارية من جهة أخرى الانضباط في التنظيم.

التقييم:

وهو التقييم الشخصي للمراجع عن مدى كفاءة وفعالية مختلف السياسات المعمول بها في المؤسسة، بغية ترشيد الإجراءات وتطوير الأداء وتقديم الاقتراحات كذلك.

التقرير:

بحيث يبرز فيه المراجع الذي كان محل الفحص ومدى أهميته والطريقة التي تمت بها المعالجة مع النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة، ويفضل عرض هذا التقرير على المسؤول عن النشاط محل الفحص وهذا لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير بعض الأمور.

### ثالثا: تقرير المدقق

في هذه الخطوة يقوم المدقق بحصوله لمجمل ما قام به من فحوصات لمختلف البنود مشيرا إلى مدى التزام المؤسسة في تطبيق المحاسبة المتعارف عليها وكذلك مدى الاستمرار في تطبيقها من خلال السنوات السابقة كما يشير إلى نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ونقاط القوة والضعف الموجودة فيه والسبل التي تؤدي إلى تحسينها مدعما كل هذه النتائج بإثباتات وبراهين مقنعة، وفي ختام تقريره يبدي التوصيات الأزمة إلى تصحيح وتحسين الأداء إبداء كذلك لرأيه بصفة موضوعية حول حسابات المؤسسة سواء بالإيجاب أو السلب. (المؤسسة المركزية للمستشفيات pch، 2022)

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا للتدقيق الداخلي وتجسيده في الواقع في مؤسسة " الصيدلية المركزية للمستشفيات " وتوصلنا لبعض النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

- يعتبر التدقيق الداخلي كأداة تسيير فعالة تمثل أحد أهم مصادر الثقة من حيث المعلومات لذلك يستند عليها في عملية اتخاذ القرار و يتوقف ذلك على مدى قناعة المستويات الإدارية بأهميتها.

- يجب تبني نظام معلومات متكامل يزيد من سيولة المعلومات بين مختلف مصالح المؤسسة.

- من أجل زيادة أهمية التدقيق الداخلي يجب تغيير نظرة الموظفين نحوها وتحسين ظروف عملها.

- أثناء قيام المدقق الداخلي بمهمة التدقيق يجب أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية التي هي محل التدقيق لمعرفة المخاطر التي سوف تواجه هذه المصلحة.

- عند انتهاء عملية التدقيق يقوم المدقق بكتابة تقرير نهائي الذي يعتبر خلاصة جهده يشمل جميع الملاحظات والتوصيات .

خاتمة عامة

خاتمة عامة :

من خلال هذا البحث حاولنا التعرف إلى مختلف المفاهيم و أساسيات التدقيق و المراجعة الداخلية وكذا المراحل التي يمر بها التدقيق الداخلي من خلال اكتساب المعرفة حول المؤسسة موضوع الدراسة ، بحيث كانت أهداف التدقيق في البداية محدودة باكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات و العمل على الحد من حدوثها حيث استخدمت كوسيلة لإجراء تدقيق كامل ومستمر للعمليات الحسابية ، ولكن مع تطور إمكانيات المدققين و إسهامهم في تقديم خدمات إدارية إلى جانب خدماتهم المالية تطور مفهوم التدقيق واتسع نطاقه لدرجة أصبح معناه في الوقت الحاضر يشمل على تدقيق وفحص وتقييم كافة الأنشطة و العمليات كخدمة لتحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها أثناء اختيارنا لهذا الموضوع وذلك بهدف تأكيدها أو نفيها مع إعطاء بعض الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

1) و المتمثلة في توقف نجاح عملية التدقيق الداخلي على إتباع المدقق مجموعة من المعايير المتعارف عليها. فبعد دراستنا للفصل الأول و الثاني و تحليل الدراسة الميدانية قمنا بإثبات هذه الفرضية ، حيث على المدقق أتباع معايير التدقيق الدولية لتحقيق أعلى وأحسن كفاءة وذلك باعتبارها الموجه الرئيسي لعملية التدقيق. — ووجود تجمعات مهنية تضم المدققين الداخليين و ترعى مصالحهم أسهم في إبراز أهمية دورهم بشكل جيد ، أضاف إلى ذلك المهارة و التكوين المستمر ومحاولة المدقق للحصول على احدث المعلومات و النظرية المتعلقة بالتدقيق من خلال حضور ندوات و ملتقيات.

2) أما فيم يخص الفرضية الثانية و التي تتمثل في مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل جميع القرارات المتخذة على مدى قناعة مستويات إدارية مختلفة بأهمية التدقيق الداخلي ، وهذا ما تم الإثبات فيه أن قناعة المستويات الإدارية المختلفة بالتدقيق الداخلي كوظيفة فعالة داخل المؤسسة سوف تقودهم بالضرورة إلى الاستعانة بهذه الوظيفة لمواجهة المشاكل، و هذا بتوفير المعلومات المؤهلة و المناسبة لكل مرحلة من مراحل عملية صنع القرار، أن هذا الاهتمام و هذه القناعة سوف تزيد من فعالية التدقيق الداخلي كأداة تستخدم في العمليات التسييرية لتذليل الصعوبات و بلوغ الأهداف بفاعلية وكفاءة ، إلا في حال أنه توجد مجموعة من العوامل المؤثرة في عملية صنع القرارات كمختلف الضغوط على متخذ القرارات ، سوف تحد وتعزل من مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل القرارات ، و هذا رغم توفر جميع المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي للمؤسسة.

3) أما فيما يتعلق بالفرضية الثالثة و التي تنص على أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تتبنى نماذج و طرق تسييرية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها، و يعتبر التدقيق الداخلي محل اهتمام بالنسبة لها، وهذا لما له من إسهام في تحقيق النتائج. وهذا ما تم إثبات صحته من خلال الدراسة الميدانية في مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات الأم .

### نتائج الدراسة:

أما النتائج المتوصل إليها ف جاءت كما يلي:

- يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة هامة في المؤسسة حيث يهدف إلى حماية ممتلكاتها من السرقة و التلاعبات ومن الأخطاء المحتملة، وكذا تحفيز العمال على الأداء الجيد على المستوى الداخلي وبالتالي إظهار التغييرات السلبية في المؤسسة.

- إن إتباع معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها يؤدي بهذه الوظيفة إلى لعب الدور المنوط بها، مما يعطي مصداقية للنتائج المتوصل إليها.

- تتم ممارسة عملية التدقيق الداخلي وفق خطوات متكاملة ومترابطة طبقا للمعايير المتعارف عليها وتنتهي هذه العملية بالإدلاء بالرأي حول صدق وسلامة القوائم المالية إلى المستفيدين من هذا التقرير.

- تسعين إدارة المؤسسة بالتدقيق الداخلي لتخفف ما عليها من ثقل المسؤولية الملقاة عليها، والتي تخص تطبيق السياسات و الإجراءات المختلفة وتحقيق الأهداف والمحافظة على مواردها، ومساعدتها على تحديد نقاط القوة و الضعف وسد الثغرات القائمة من غش و احتلاس و أخطاء من شأنها أن تعرقل الوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة.

- معظم الإدارات الحالية تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة لديها، وأن التدقيق الداخلي بمفهومه الحديث أصبح يمارس أنشطة في مختلف أجزاء التنظيم، حيث يراجع كافة العمليات الإدارية و المالية و التشغيلية، الأمر الذي يؤدي بوظيفة التدقيق الداخلي أن يكون على قدر واسع من التنظيم و التحديد للمهام و الرقابة على مستوى مديرية التدقيق، لذا على المؤسسة أن تهتم بذلك وتعمل على إبراز أهم طرق الاتصال بين العاملين داخل تنظيم المؤسسة.

- يساعد التدقيق الداخلي في إيجاد الثغرات و اقتراح الحلول الممكنة كما تساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فاعلية وكفاءة هذه القرارات ، هذا الأمر الذي جعل التدقيق الداخلي أداة مساعدة للمؤسسة على تدعيم وتفعيل قراراتها إذ توفرت المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي.

### التوصيات و الاقتراحات:

وفي الأخير وبعد الانتهاء من عرض النتائج كان لا بد أن نخرج بمجموعة من الاقتراحات:

- زيادة الوعي و الاهتمام بالتدقيق الداخلي و اعتبار المدقق موظف لمساعدة الآخرين عن طريق متابعة و مراجعة العمل للوصول إلى الحد الأعلى من الأداء لهذا يجب توعية الإحساس بروح المسؤولية و الرفع من كفاءة العمل و ليس لمعاقبتهم على أدائهم في الماضي.

- ضرورة الاهتمام بالتوصيات و الاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين مع إعطاء شهادات.

- إن توفير الجو الرقابي الفعال (غير معرقل للنشاط) يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية و الكفاءة .

# فهرس المحتويات



### الفهرس :

الصفحة :

العنوان:

الشكر و التقدير

قائمة بالجداول و الأشكال و الرسوم البيانية

مقدمة عامة

ب-ج

### الفصل الاول : الاطار النظري للتدقيق الداخلي

5	تمهيد
5	المبحث الأول : ماهية التدقيق الداخلي
5	المطلب الأول : مفهوم التدقيق و أهميته
6	المطلب الثاني : مفهوم و تطور التدقيق الداخلي
7	المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي
8	المطلب الرابع : أهدافه و أهميته
9	المبحث الثاني : هيكله و مسؤولية التدقيق الداخلي
10	المطلب الأول : موقع قسم التدقيق الداخلي و هيكله التنظيمي
10	المطلب الثاني : مقومات و وظيفة التدقيق الداخلي
12	المطلب الثالث : المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي
18	خلاصة الفصل

### الفصل الثاني : التدقيق الداخلي و دوره في اتخاذ القرار

20	تمهيد
20	المبحث الأول : أساسيات حول عملية اتخاذ القرار
20	المطلب الأول : أدوات و أساليب اتخاذ القرار
25	المطلب الثاني : عناصر اتخاذ القرار
25	المطلب الثالث : نماذج اتخاذ القرارات و العوامل المؤثرة فيها
27	المبحث الثاني : علاقة اتخاذ القرارات بوظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية
27	المطلب الأول : أهمية تقارير المدقق الداخلي في اتخاذ القرارات
29	المطلب الثاني : أثر التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات
32	المطلب الثالث : صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات
36	خلاصة الفصل

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات \_بسكرة\_

38	تمهيد
38	المبحث الأول : نظرة عامة حول مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات
38	المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة وتعريف بالصيدلية المركزية للمستشفيات
40	المطلب الثاني :: مهام مؤسسة PCH والهيكمل التنظيمي للمؤسسة
44	المبحث الثاني : الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي
44	المطلب الأول : الرقابة الداخلية في المؤسسة
55	المطلب الثاني : التدقيق الداخلي و علاقته بالمؤسسة
61	خلاصة الفصل
63	خاتمة عامة

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع :

الكتب :

- 1) أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، عمان، دار الصفار، 2011
- 2) أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الإسكندرية الدار الجامعية، 2008
- 3) حاتم محمد الشيسني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، الطبعة الأولى، مصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007.
- 4) حسام ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق الجزء الأول، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، دار الجباية للنشر و التوزيع، 2010
- 5) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العملية، عمان، دار وائل للنشر، طبعة أولى، 2000
- 6) خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية،، طبعة أولى، الأردن، 2006
- 7) سعداني إبراهيم احمد، دور حوكمة الشركة و المراجعة الداخلية في تطوير الاقتصاد الوطني، بدون طبعة، جدة المعهد الإسلامي للبحوث و التدريب، 2008
- 8) طارق عبد الرؤوف، ايهاب عيسى المصري، صناعة و اتخاذ القرار، مصر، مؤسسة طيبة للنشر و التوزيع، 2016،
- 9) عبد السلام أبو قحف، أساسيات، بدون طبعة، الاسكندرية، الدار الجامعية، 1955
- 10) عبد الغفار الحنفي، عبد السلام أبو قحف، أساسيات تنظيم و إدارة الأعمال كلية التجارة، بدون طبعة، جامعة الإسكندرية، 2004
- 11) عبد الغني بسيوني عبد الله، أصول علم الإدارة، الإسكندرية، الدار الجامعية، بدون طبعة، 1993
- 12) غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، عمان الأردن، دار الميسرة للنشر و التوزيع، 2006
- 13) محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، بدون طبعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002
- 14) نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، بدون طبعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006
- 15) نواف كنعان، اتخاذ القرارات، الطبعة الأولى، الأردن، دار الثقافة، 2003
- 16) هادي تميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، طبعة ثالثة، عمان، دار وائل للنشر و التوزيع، 2006

المذكرات :

- 1) زيد منير عبوي، الادارة و اتجاهاتها المعاصرة، عمان ن الاردن، ماجستير دراسات عليا، الطبعة الاولى، 2007،

- (2) شرقي أحلام حسنية ، دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة .  
ماستير في العلوم التجارية، التدقيق المحاسبي ، الجزائر، جامعة مستغانم ، 2015
- (3) عثمان عبد اللطيف ، دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة و الأداء ، مذكرة ماستير ، التدقيق  
المحاسبي والمراقبة التسيير ، الجزائر ، جامعة مستغانم ، 2100
- (4) عدالة أسامة ، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار ، مذكرة الماستير ، تدقيق محاسبي ومراقبة  
التسيير ، الجزائر، جامعة مستغانم ، ، 2100
- (5) عز الدين زير ، اثر المعلومات على اتخاذ القرارات ، اليمن ، جامعة اليرموك ، رسالة ماجستير غير منشورة  
، 2002 ،
- (6) فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماستير، علوم مالية و محاسبة،  
تخصص فحص محاسبي، الجزائر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015
- (7) هنوس نورية ، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، مستغانم ، كلية العلوم  
الاقتصادية زو التجارية و علوم التسيير ، قسم مالية و محاسبة ، تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير ، 2017
- مصادر من طرف المؤسسة :

1) مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات

2) مصلحة التدقيق

3) مصلحة المستخدمين

المراجع باللغة الاجنبية :

1) Source : Donar. H Ermonson and larry E.Rittenberg Audit and  
orgazitionnal Governace, the insitude of internal auditors research  
fondation p :55. www.thella.org.14/06/200

ملاحق



## II. OBJECTIFS DE LA MISSION:

Les objectifs visés par ladite mission sont ceux tracés dans le plan d'audit interne 2015 qui portent sur la vérification des points énumérés ci-après :

1. Evaluation des procédures commerciales mises en vigueur par la filiale,
2. Validation de la politique commerciale par l'organe de gestion (composition des commissions, travaux des commissions, ouvertures de registres et consignations des procès-verbaux),
3. Evaluation du degré d'utilisation de l'outil informatique dans la gestion de la structure et de sauvegarde,
4. Respect de la tarification du décret N°07/402 du 25/12/2007,
5. Respect de la tarification de la SGP CEGRO (issue de meunerie et produits finis),
6. Respect de la tarification de la commission de veille commerciale, (validation des propositions et application),
7. Vérification des dossiers clients,
8. Vérification des registres ouverts pour le sanctionnement des travaux des commissions,
9. Evaluation des réalisations du plan 2015 (y compris plan de cession),
10. Vérification des autres opérations (vente promotionnelle, dons .....),
11. Vérification des supports utilisés des opérations de ventes,
12. Vérification des supports de rapprochement avec les autres structures de la filiale,
13. Transmission des journées de vente au service finances et comptabilité,
14. Vérification des règlements effectués pendant les jours de repos légaux et fériés),
15. Vérification de la procédure de facturation des frais de transport (validation et mise en œuvre),
16. Vérification des procès-verbaux d'inventaire physique mensuels du circuit de distribution,
17. Traitement des écarts sur versement,
18. Autres dispositions légales et réglementaires insérées courant de l'exercice 2015.



PC7

**IV- RECOMMANDATIONS :**

**↓ SERVICE COMMERCIAL**

- Ouvrir le registre d'accueil clients pour l'enregistrement de nouveaux clients conformément à la procédure actualisée.
- Renseigner la fiche suiveuse clients afin de faciliter le rapprochement entre les différents services.
- Veiller à la réalisation des objectifs tracés dans le plan budgétaire 2015 notamment la vente de semoules.

**↓ SERVICE TRANSPORT**

- Ouvrir deux registres séparés, l'un pour le suivi des puces à carburant et l'autre pour le suivi des bons à carburant cotés et paraphés par le directeur commercial et faire transcrire toutes les informations de l'exercice 2015.

Le Responsable de la structure d'Audit

Le Directeur Commercial

Le chef service distribution

Le chef service commercial

( Lu et validé le 12 / 08/2015 )

MINISTERE DE LA SANTE, DE LA POPULATION  
ET DE LA REFORME HOSPITALIERE  
PHARMACIE CENTRALE DES HOPITAUX  
Annexe de BISKRA

PC7

وزارة الصحة والسكان  
وإصلاح المستشفيات  
الصيدلية المركزية للمستشفيات  
ملحقة بسكرة

**RECOMMANDATIONS :**

**A- Service Approvisionnement :**

1. Actualiser la procédure des approvisionnements en se référant au manuel des procédures des achats du groupe ERIAD-SETIF « version Q2 », validé par le CA de la filiale lors de sa séance n°04/2014 DU 01/06/2014, notamment les seuils des marchés.
2. Elaborer la procédure relative à l'agrèage de matières premières.

**B- Service Gestion des Stocks :**

- Pour le traitement retours sacherie et rebut, la direction générale doit constituer une commission en vue de prononcer sur le type de traitement adopté et de définir le taux de rebut tolérable.

**C- Commissions des marchés :**

- Les deux commissions désignées dans le cadre de passation des marchés à savoir la commission d'ouverture des plis et celle d'évaluation des offres doivent ouvrir des registres pour la consignation de leurs procès-verbaux de réunions.

**Le Responsable de la Structure d'Audit**

**Le Directeur d'Exploitation**

.....

.....

**Le Chef Service Approvisionnement**

**Le Chef Service Gestion des Stocks**

.....

.....

(Lu et validé le 29/07/2015)



## **I- INTRODUCTION :**

La présente mission entre dans le cadre de l'exécution de ce qui suit :

- ⊕ Plan d'audit interne de la filiale relatif à l'exercice 2015, validé par son conseil d'administration lors de sa séance n°01/2015 du 15/01/2015, résolution n°08.
- ⊕ La lettre de mission n° 596/ DG / 879/BOG / 2015 du 22 juin 2015 de Monsieur le Président Directeur Général portant mission d'audit interne au niveau de la direction exploitation.

## **II. OBJECTIFS DE LA MISSION:**

- Respect du manuel d'achat et autres procédures de gestion des approvisionnements et de stocks,
- Evaluation du degré d'utilisation de l'outil informatique dans la gestion de la structure et de sauvegarde,
- Vérification et évaluation des contrats d'approvisionnements de matières premières et convention d'achats,
- Vérification des procès-verbaux de délibérations des commissions, de marché d'ouverture des plis, d'évaluation et la tenue des registres de consignations des procès-verbaux,
- Vérification de la constitution des équipes d'inventaires mensuels des matières premières, emballages et produits finis (instruction prise d'inventaire annuelle 2014 du Groupe),
- Vérification des taux de réalisation des déchets blés,
- Traitement des déchets blés, (à incorporer, à vendre et à détacher),
- Vérification des taux de réalisation des rebuts d'emballages,
- Traitement des rebuts d'emballages,
- Vérification des réalisations du plan et budget 2015, (achats et consommations),
- Vérification du plan de cession (achats auprès des autres filiales du Groupe ou autres),
- Fonctionnement de l'agrège (sur site d'enlèvement et lors de réception au niveau du Moulin),
- Vérification de l'organisation de la structure approvisionnement et gestion des stocks,
- Vérification des copies des dossiers d'achats et de paiement sauvegardées au niveau de la structure,
- Vérification des supports des opérations de rapprochement avec les autres structures,
- Autres dispositions légales et réglementaires insérées courant de l'exercice 2015.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد (ة): محمد أمال ..... الصفة: أنتشي طالب ماجستير  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 2018049460 والصادرة بتاريخ: 2017/02/06  
المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنونها:

دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار  
في المؤسسة الاقتصادية

أصح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة  
الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2022/06/19

توقيع المعني:



# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

## تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

المسيد (ة): اسم معزة رانيا ..... الصفة: أديت طالب ماجستير  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 1882.867 والصادرة بتاريخ: 2022/05/16

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماجستير عنونها:

دور التحقيقات المالية في إنجاز القرار في  
المؤسسة الاقتصادية

أصح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2022/06/19

توقيع المعني:



بمسكرة في: 12/11/2022

جامعة محمد يحيى - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

## إذت باطبع

أنا المضي أسفله الأستاذ: هو د. محمد يحيى

الرتبة: أستاذ الرفق الملائم

قسم الارتباط: قسم العلوم الاقتصادية

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر/الليسانس- للطلاب (ة): بوعزيزة، أمينة و محمد أحمد

الشعبة:

التخصص: محاسبة و تدقيق

بعنوان: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار الحكومتي الاقتصادي

، رتبة: أستاذة محاضرة في المحاسبة المتقدمة

ارخص بطبع المذكرة المذكورة.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

بسكره في : 30 - 03 - 2022

إلى السيد : مدير الصيدلية المركزية  
للمستشفيات بسكره



جامعة محمد خيضر - بسكره  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
عمادة الكلية  
الرقم : 390 / لك.ق.ت.ت / 2022

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلالبان :

1 - محمدي أمل

2 - بومعزة رانيا

المسجلان بالسنة : ثانية ماستر تخصص : محاسبة وتدقيق

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية "

تحت إشراف : د/ جودي محمد رمزي

في الأخير تقبلوا منا أسعى عبارات التقدير والاحترام

ع/ عميد الكلية

لبي  
بالطلبية  
غربي وهيب



تأشيرة المؤسسة المستقبلة

مدير المؤسسة  
تينة عبد الحليم

جامعة بسكره

ص.ب 145 ق.ر- بسكره