



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير



الموضوع

دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار

دراسة الحالة لمؤسسة الجزائرية لنسيج والتجهيز SONITEX - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرفة:

صورية كحول

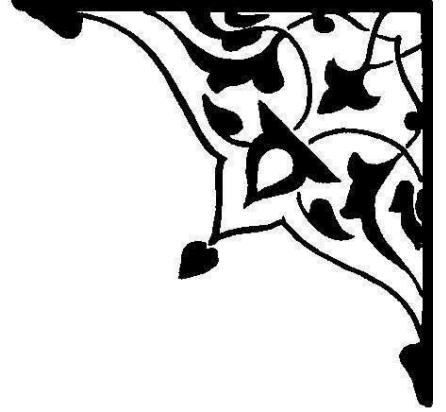
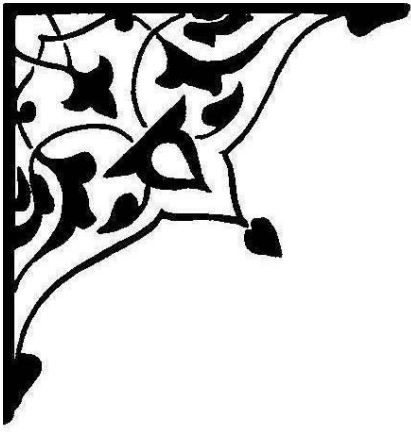
إعداد الطالبة:

فاطمة بعوج

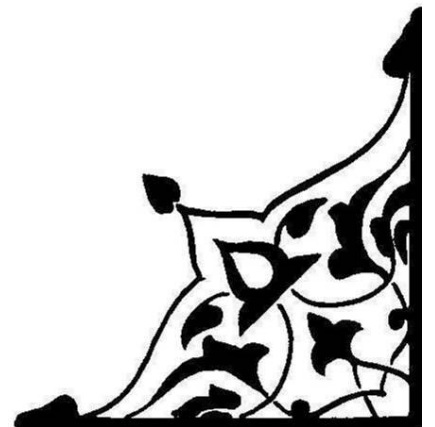
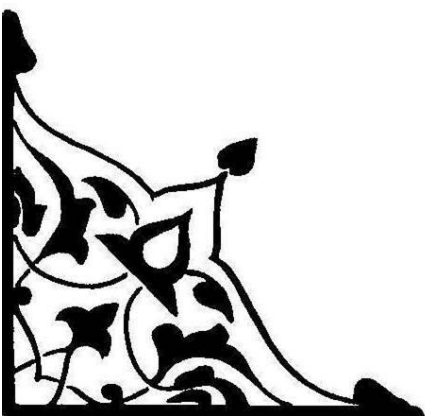
رقم التسجيل:	2015/.....
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2014-2015

قسم علوم التسيير



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



آية قرآنية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ^١ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ^٢
مَلِكِ يَوْمِ الدِّينِ^٣ إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ^٤
اهْدِنَا الصِّرَاطَ الْمُسْتَقِيمَ^٥ صِرَاطَ الَّذِينَ أَنْعَمْتَ
عَلَيْهِمْ^٦ غَيْرِ الْمَغْضُوبِ عَلَيْهِمْ وَلَا الضَّالِّينَ^٧

سورة الفاتحة

شكر وتقدير

نحمد الله سبحانه وتعالى حمدًا يليق بجلاله وجهه وعظيم سلطانه على نعمته وتوفيقه لي على إتمام هذه المذكرة.

واعترافًا بالفضل وتقديرًا للجهد المبذول بالشكر والامتنان إلى أستاذتي

ومشرفتي صاحبة الصدر الرحب والخلق الكريم الأستاذة: كحول صوريّة

التي لم تجل عليا بملاحظاتهما القيمة وتوجيهاتهما السديدة.

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام لأعضاء لجنة المناقشة

الذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة.

كما أتقدم بحزبيل الشكر والامتنان إلى الأستاذة أحلام منيب، السيد عبد المجيد منيب، السيد عصام منيب،

الأستاذة السعدية لحر، السيد العربي قطاف تمام، السيد مزبان، مؤظفي مؤسسة النسيج والتجهيز وإلى جميع

أساتذتي الكرام الذين تعلمت منهم ولو حرفًا واحدًا طوال مشواري الدراسي.

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد ولو بكلمة أو بابتسامة على إتمام هذه الدراسة.

الإهداء

أُنحني إجلالاً لوالدي من أرى فيها ضياء الصراط وعمود الحياة، إلى من آزرني وساندني طول المسار، إلى من أراها بحر الحنان وشاطئ الرحمة وفلك النصيحة والأمان.

إلى من حملتني وهند على وهن وسهرت لسهري وفرحت لفرحي واحتضنت الأحران من أجل سعادتي وعلمتني أن الإيمان نجاح والصبر مفتاح العطاء والمحبة ...

إلى حبيبتي أُمِّي.

إلى من أرى فيه ينبوع السماء وجود الكرماء ونصح الحكماء وعطف الرحماء، إلى واجه الصعاب وتعب من أجلي، ووفرت لي الراحة ولم يتجمل عليّ بنعمة في سبيل العلم، وعلّمتني وتعلمت منه أن الحياة تجارب وشجني على المثابرة والاجتهاد.

إلى أبي الفاضل

إلى من قاسموني الحياة بحولها ومرها إخوتي يا سمين، محمد الأمين، بلقاسم، رقية، مريم، ربيساء.

وإلى كل عائلتي (بعوج/ترفاس) وبالأخص خالي حسان وزوجته، خالي فؤاد وزوجته، وخالاتي أمال، عيشة وزوجها، نجاة، فاطمة وزوجها، وبيبي، سعيدة وزوجها محمد طيش، زمينة، رشيدة، خديجة، أم الخير، والى زوجة جدي، وأخي سفيان طيش وزوجته، غنية ترفاس وابنتا رحمة سليمان، عمي الجموعي ترفاس وزوجته، عمي خالد ترفاس، عمتي آسيا وزهرة، وأعمام عيسى ومحمد الطيب ومصطفى، وإلى فوزية ترفاس، مريم لشهب، فضيلة طيش، خديجة القهري وأولادها، تولة بعوج، نورة الخضر، وكتاكيت دارين ومحمد خير الدين، بلينا، خليل، وليد، مجيد، والى فاطمة عنقر وبناتها، والى صديقة العائلة أحلام منيب

والى صديقاتي زودة فاتن (حياة)، سلمى سعاد (منى) وعائلتنا الكل باسمه، صفية شالمة، أمال مرزاق، مريم لغريب، حليلة حرقات، سلمى إمدوكالي، أمال سلمى، جميلة بن ربال، عزيزة دويده، سهام عزري، عيشة تكي، مريم طواهرية، مريم طيني، أحلام، سميرة غضيفي، أسماء شتير، إيمان بصلي، فريدة، سماح سعيدون، جيجي، سهام/ل، باجر/م، ليناس عفيفة، أسماء/ج، زهرة/م، حنان، سميرة/ع، سماح، ريمة/ك، لطيفة ازطيطو، وصال/ج، منى القزني، أمينة/ل، أسماء/ل، أمينة/ك، صفية/إ، الهام/ش، باجر/ش، زهرة/ش، صبرية ونجيبية لحر، سعاد، أمينة، منال، كريمة/ع والى كل صديقاتي والى كل من مقدم علاوة، وابن العم هواري القهري وموسى بعوج، عبد النور زودة، وأخين رضا وعقبة حمامة، كل من ساعدني في هذا العمل من قريب أو من بعيد.

إلى هؤلاء جميعاً أهدى هذا العمل

بعوج فاطمة

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I	البسمة
II	آية القرآنية
III	شكر وتقدير
IV	الإهداء
V	فهرس المحتويات
VIII	فهرس الأشكال والجداول والملاحق
أ-ج	مقدمة
45-2	الفصل الأول: مدخل عام للتدقيق الداخلي
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق
3	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه
8	المطلب الثاني: أساسيات التدقيق وأنواعه
15	المطلب الثالث: معايير التدقيق
20	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
20	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأسباب تطوره
27	المطلب الثاني: أركان وأهداف التدقيق الداخلي
29	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
30	المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي
31	المطلب الأول: معايير وصلاحيات التدقيق الداخلي
35	المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي
39	المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي

إن التدقيق الداخلي يعد من الوظائف الأساسية في المؤسسة التي تعتمد عليها الإدارة العليا ومختلف المصالح والأقسام كمصدر للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقية والجودة. ومن هنا يمكن القول أن الدراسة تهدف إلى معرفة دور التدقيق الداخلي الذي يقوم به تفعيل اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، بإعتبار أن اتخاذ القرار عملية تقوم بها الإدارة العليا (متخذ القرار) وذلك بشكل دائم لأنه يعتبر أساس أعمال المؤسسة، فهو نقطة البداية لأي نشاط في المؤسسة، ويتضح دور التدقيق الداخلي في إضفاء المصداقية للمعلومات والبيانات التي تقوم على أساسها عملية اتخاذ القرار. حيث يحتل التدقيق الداخلي أهمية كبيرة على المستوى الداخلي إذا يتم من خلاله تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في اتخاذ قراراتها. خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساعد في خلق الثقة بين مصالح المؤسسة والإدارة العليا باعتبار أن التدقيق الداخلي هو المرجع الأساسي للمعلومات والبيانات الدقيقة لاتخاذ القرارات السليمة والمناسبة وذلك من خلال التوجيه والإرشاد الذي يقدمه المدقق الداخلي لمتخذ القرار.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي، إتخاذ القرار، مؤسسة اقتصادية.

Résumé :

L'audit interne des fonctions de base de l'entreprise dont ils dépendent la direction générale et les différents départements et divisions comme une source d'information et des données qui se caractérisées par la crédibilité et la qualité. et le but de cette étude est savoir le rôle de l'audit interne effectué par l'activation de la prise de décision dans l'entreprise économique algérienne, comme la prise de décision processus -Faire effectuée par la haute direction (décideur) et de façon permanente, car il est basé sur le travail de la Fondation, il est le point de départ pour toute activité dans l'entreprise de début, et effacer le rôle de l'audit interne pour donner de la crédibilité à l'information et les données sur lesquelles processus de prise de décision de base. Où audit interne occupe une grande importance à l'échelle nationale si à travers lequel différentes méthodes de contrôle pratiquées par la Fondation dans son évaluation des décisions.

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

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

فدرس المحتویات

44	خلاصة الفصل الأول
85-46	الفصل الثاني: التدقيق الداخلي واتخاذ القرار
46	تمهيد
47	المبحث الأول: ماهية عملية إتخاذ القرار
47	المطلب الأول: مفهوم إتخاذ القرار
49	المطلب الثاني: أهمية عملية اتخاذ القرار ومراحل سيرها
55	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار
59	المبحث الثاني: أساسيات اتخاذ القرار
59	المطلب الأول: أنواع القرارات المتخذة
64	المطلب الثاني: أساليب إتخاذ القرار
69	المطلب الثالث: نماذج إتخاذ القرار
71	المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار
71	المطلب الأول: طبيعة دور التدقيق الداخلي
74	المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار
83	المطلب الثالث: الخدمات والمعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي
85	خلاصة الفصل الثاني
106-87	الفصل الثالث: التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل عملية إتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة SONITEX -بسكرة-
87	تمهيد
88	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الجزائرية للنسيج والتجهيز -بسكرة-
88	المطلب الأول: تعريف مؤسسة النسيج والتجهيز SONITEX -بسكرة-
89	المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن المؤسسة محل الدراسة
90	المطلب الثالث: السلطة الوصية على المؤسسة

91	المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي
92	المطلب الأول: شرح الهيكل التنظيمي
97	المطلب الثاني: علاقة المصالح ببعضها البعض
98	المبحث الثالث: أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار في مؤسسة النسيج والتجهيز SONITEX
98	المطلب الأول: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة
102	المطلب الثاني: واقع اتخاذ القرار في المؤسسة محل الدراسة
103	المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة لمتخذ القرار في المؤسسة محل الدراسة
106	خلاصة الفصل الثالث
108	الخاتمة
112	قائمة المراجع
118	قائمة الملاحق

قائمة الجداول والأشكال والملامح

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
5	التطور التاريخي للتدقيق	01

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
71	طبيعة دور التدقيق الداخلي	01
73	دورة حياة التدقيق الداخلي	02
75	نموذج تحليل كثافة (درجة تركيز) التدقيق الداخلي	03
78	التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة	04
80	طبيعة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات حسب المستويات الإدارية	05
82	التدقيق الداخلي واتخاذ القرار	06
91	الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز SONITEX	07

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
118	رسالة الأمر بالمهمة (الأمر بالمهمة)	01
119	نموذج استبيان الذي يقدم للمصلحة الشراء (محل التدقيق الداخلي)	02
123	وثيقة تعرف المصلحة الشراء (محل التدقيق الداخلي)	03
124	التقرير النهائي	04
125	وثيقة تعرف المديرية محل التدقيق الداخلي	05

مقدرته

مقدمة

نظراً للتطور التكنولوجي والاقتصادي الذي شهده العالم أدى إلى تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافياً وتعدد نشاطها ووظائفها وأهدافها، هذا ما فرض عليها ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها، واتخاذ القرارات (أي كان نوعها) والتي تمكن المؤسسة من استغلال مختلف الوسائل المادية والبشرية المتاحة بها.

ومن أجل أن تتحكم المؤسسة في نشاطها استلزم عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على اتخاذ القرار ومن بين أهم هذه الوسائل التدقيق الداخلي حيث ظهر هذا الأخير مع التطورات والتغيرات التي شهدتها الاقتصاد العالمي وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية ورؤوس أموالها وذلك ما أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير وظهرت مخاوف أصحاب الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة وذلك ما تطلب لجوء أصحاب الأموال إلى ما يسمى بالمدقق ليطمئن الملاك عن نتيجة أموال المستثمرة، ومن هذه الأخيرة أصبحت المؤسسة في حاجة ملحة إلى وظيفة التدقيق الداخلي التي تساعد في تزويد مختلف الأطراف المعنية بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات على أسس معينة.

ومن خلال ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كالآتي:

✓ ما هو دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة؟

وللإجابة على هذه الإشكالية فقد قمنا بوضع بعض التساؤلات الفرعية التالية:

✓ ما هو مفهوم التدقيق الداخلي؟ وماهي أهدافه؟

✓ ما المقصود باتخاذ القرار؟ وماهي مراحله؟

✓ ماهي الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرار؟

✓ ماهي علاقة التدقيق الداخلي باتخاذ القرار؟

فرضيات البحث:

لدراسة الموضوع وتحليل الإشكالية ومعالجتها، اعتمدنا في بحثنا على الفرضيات التالية:

✓ للتدقيق الداخلي دور فعال في اتخاذ القرارات بالمؤسسة.

✓ يعتمد متخذ القرار على نتائج التدقيق الداخلي.

✓ توجد علاقة إيجابية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار .

أهمية البحث:

إن التدقيق الداخلي هو وسيلة تعتمد عليها المؤسسة للحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء، وبالإعتبار ان هذه القوائم المالية تعبر الوضعية المالية للمؤسسة فان المسيرين يعتمدوا عليها في عملية اتخاذ القرارات لتسيير المؤسسة وعلى الاقتراحات التي يقدمها المدقق الداخلي في المؤسسة المعنية.

أهداف البحث:

- ✓ إبراز مفهوم التدقيق الداخلي.
- ✓ إبراز مفهوم اتخاذ القرار.
- ✓ إبراز مدى أهمية ودور التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة.
- ✓ مدى تأثير رأي المدقق الداخلي على القرارات متخذة من طرف المسيرين.
- ✓ محاولة إظهار كيفية اتخاذ القرار بالاعتماد على تقارير المدقق الداخلي واقتراحاته.

أسباب اختيار الموضوع:

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

منهج الدراسة:

المنهج الوصفي التحليلي والذي يمكننا من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع بالإضافة إلى منهج دراسة الحالة وذلك من أجل التعمق في مختلف جوانب الموضوع من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل التربص.

هيكل الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية واختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم موضوع البحث إلى 3 فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون ب: "الإطار النظري للتدقيق الداخلي" إلى عموميات حول التدقيق في البحث الأول، أما المبحث الثاني لماهية التدقيق الداخلي، وفي المبحث الثالث لأساسيات التدقيق الداخلي.

أما الفصل الثاني المعنون بـ "التدقيق الداخلي واتخاذ القرار" إلى ماهية عملية اتخاذ القرار في المبحث الأول، وأساسيات اتخاذ القرار في المبحث الثاني، وأهمية التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار.

أما الفصل الثالث المعنون بـ: "مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار" إلى التعريف بالمؤسسة الجزائرية للنسيج والتجهيز SONITEX، وفي المبحث الثاني للهيكل التنظيمي، أما المبحث الثالث لأهمية التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار في مؤسسة النسيج والتجهيز SONITEX.

وفي الأخير الخاتمة حيث تمت الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات وكذا استخلاص النتائج واقتراح مجموعة من التوصيات.

الفصل الأول مدخل عام للتربية الـدراخـلي

تمهيد:

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

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

- المبحث الأول: ماهية التدقيق
- المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
- المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي

المبحث الأول: ماهية التدقيق

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

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق" «auditing» مشتقة كلمة يونانية «audire» والتي معناها يدل على استماع أو يستمع¹. وإن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق².

لقد صاحب تطور التدقيق والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي على حد سواء، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المؤسسات الاقتصادية، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك هو المسير في نفس الوقت. غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسائر التطور، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن التسيير تدريجياً³.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الأردن، 2007، ص ص17، 18.

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

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص 08.

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسا بإيطاليا عام 1581م. حيث تأسست كلية Roboratif لتكوين الخبراء المحاسبين، إذ يجب على مزاول مهنة التدقيق أن يكون عضوا في هذه الكلية، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وقد كانت بريطانيا من الدول التي كان لها فضل السبق في هذا التنظيم، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة 1854م بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير 1773م. وبعد ذلك صدر قانون الشركات سنة 1862م والذي ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات، فهذا القانون ساعد مهنة التدقيق على التقدم بعض الخطوات الى الأمام حيث ساعد على انتشارها الاهتمام بها أكثر. ففي فرنسا ظهر في 1881م، أما الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1882م (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916م)، وألمانيا سنة 1896م، وكندا 1902م، وأستراليا 1904م، وفنلندا سنة 1911م، أما في الشرق العربي فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال، حيث بدأت مزاول مهنة فيها دون تنظيم، وظلت حرما مباحا حتى سنة 1909م عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاول مهنة التدقيق، ولقد أنشئت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية سنة 1953م وكان الهدف الرئيسي لها محاولة تنظيم المهنة في مصر، ثم تحولت الجمعية الى نقابة سنة 1955م، وقد أصدرت هذه الأخيرة دستورا سنة 1958م ينظم أعمال وسلوك وآداب المهنة، وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها. كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في فلسطين والعراق والأردن سنة 1919م، وقد ظل قانون الهندي مطبقا في فلسطين حتى سنة 1948م أما العراق حتى سنة 1958م حيث استبدل بقانون الشركات العراقي وأصبحت مهنة التدقيق خاضعة لقانون ينظم الدخول في هذه المهنة. أما الأردن حتى صدور قانون الشركات المؤقت سنة 1962م والذي أصبح دائما حيث صدر بإسم قانون رقم (12) وذلك سنة 1964م. أما في الكويت فقد ظل قانون الشركات الهندي لسنة 1913م مطبقا فيها حتى سنة 1960م عندما صدر قانون الشركات الكويتي والذي تضمن المزيد من أصول التدقيق المتطور أكثر من القانون الهندي، وفي سنة 1962م صدر قانون آخر نظم ممارسة مهنة التدقيق هناك. وأصبحت جميع الدول العربية تتمتع حاليا بتشريعات منظمة للمهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية، والإمارات العربية المتحدة، وسلطنة عمان، واليمن وتونس والسudan وليبيا والجزائر والمغرب،... الخ¹.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 18-21.

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منه من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذا الأخير من الجانب النظري بغية جعله يتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص¹. وللتوضيح أكثر موضوع التدقيق نعرض في جدول التالي لتطور التاريخي للتدقيق عبر العصور:

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للتدقيق

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

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

الجامعية، بن عكنون - الجزائر، 2003، ص 07، 08.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر، 2003، ص 07.

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

ثانياً: مفهوم التدقيق

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA التدقيق على أنه عبارة عن "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات- بشكل موضوعي- تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين"¹.
التدقيق بمعناه المهني يعني "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية"².

وعرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه "معى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، إستناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم"³.
ولم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعاً للأهداف المتوخاة منها:⁴

- تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة؛
 - تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.
- من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن التدقيق يركز على النقاط التالية:⁵
- الفحص: أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص18.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء، الأردن، 2000، ص07.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص10.

⁴ نفس المرجع، ص10.

⁵ حميداتو صالح، "دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص25.

- التحقيق: وهو الحكم على صلاحية الكشوفات المالية الختامية للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة، ومدى تشكيلها للمركز المالي الحقيقي لها؛
- التقرير: أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء داخلية أو خارجية.

ويمكن إستنتاج تعريف للتدقيق بالإستناد إلى التعاريف السابقة على أنه:

التدقيق هو طريقة أو عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات، يقوم بها شخص مهني مستقل مؤهل علمياً وعملياً، سواء كان من داخل أو خارج المؤسسة، بفحص السجلات والمستندات المحاسبية والكشوفات المالية للتأكد من صحة وسلامة العمليات المنجزة للأحداث الاقتصادية، وإعطاء رأي فني محايد حول صلاحية الكشوفات المالية الختامية، وبلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير، وتبليغ النتائج الى الاطراف المعنية خلال فترة زمنية معينة.

ثالثاً: أهمية التدقيق

ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي الكشوفات المالية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظراً لإستخدام هذه الكشوفات في بناء القرارات الاقتصادية. ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة. وعموماً فأهمية عملية تدقيق الحسابات وأثارها على سلوك مستخدمي الكشوفات المالية في إتخاذهم لقراراتهم تتضح من الآتي¹:

1. تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر إتخاذ القرارات؛
2. يستلزم إتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة؛
3. تُكون باعثاً ودافعاً لإتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

¹ فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص51.

من ناحية أخرى فكون المدقق عضو في التنظيم وهو مكتب التدقيق، فإنه يمثل دوراً آخر في الإتصال ويرمي هذا النوع من الإتصال (ويسمى الإتصال الموجه إلى الداخل) إلى تحقيق الأهداف التالية:¹

1. خلق الوعي لدى المدققين بأهداف مكتب التدقيق؛
2. تعليم المدققين التطورات الهامة، والتي تؤثر على مكاتب التدقيق؛
3. زيادة فعالية المدققين القائمين بالاتصال في المجتمع؛
4. إشباع رغبات المدققين في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق

المطلب الثاني: أساسيات التدقيق وأنواعه

لا شك أن كل مهنة منظمة لها أساسيات قامت عليها، وعلى ضوءها تحددت الخطوات والإجراءات اللاحقة لهذه المهنة، ومن ذلك مهنة التدقيق، فقد إرتكزت على أساسين إثنين هما فروض التدقيق ومفاهيم التدقيق، واللذان على ضوءهما تحددت معايير وأهداف وإجراءات التدقيق.²

أولاً: فروض التدقيق

تعرف الفروض على أنها "معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى"³. يقوم التدقيق على جملة من الفروض ويتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات التدقيق المختلفة وفيما يلي سنورد أهم الفروض التجريبية لها:⁴

1. **قابلية البيانات للفحص:** يتمحور التدقيق على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها. ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى. تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

- ملائمة المعلومات؛
- قابلية الفحص؛
- عدم التحيز في التسجيل؛

¹ فاتح غلاب، مرجع سابق، ص 51.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3، 2010، ص 12.

³ وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص 43.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 12-15.

- قابلية القياس الكمي.
- 2. **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة:** يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة، بمعلومات تم تدقيقها من طرف المدقق بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمدقق بمدته بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.
- 3. **خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتوطئة:** يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولية عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقييده بمعايير المراجعة المتفق عليها.
- 4. **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من تقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات وإن لم نقل حذفها نهائياً، كما نجعل التدقيق اقتصادي وعلمي بتبني التدقيق الاختياري بدلاً من التفصيلي.
- 5. **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:** يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها إذا يعتبر الالتزام بها مؤشراً حقيقياً للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.
- 6. **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.
- 7. **مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:** يقوم هذا المدقق في هذا السند بعمله كمدقق للحسابات وذلك وفق لما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمدقق على ألا تخل هذه الاتفاقية بمعايير وعلى رأسها استقلالية المدقق في عمله نشير كذلك في إطار التدقيق الداخلي على أن يلتزم المدقق بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

ثانياً: مفاهيم التدقيق

تعني المفاهيم التعميم العقلي والذهني أو الأفكار الأساسية أو أساس التفكير، وتتمثل مفاهيم التدقيق في التعميمات العريضة (Broad Généralizations) والمستنتجة من الفروض السابق إيضاحها، كما أن هذه

المفاهيم تمثل بدورها الأساسي تحديد المبادئ والإجراءات، وعلى أية حال فإن هناك خمس مفاهيم أساسية على الأقل يمكن تحديدها في مجال التدقيق وهي¹:

• السلوك الأخلاقي؛

• الإستقلال؛

• العناية المهنية الواجبة؛

• أدلة الإثبات؛

• العرض الصادق والعاقل.

ثالثاً: أهداف التدقيق

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى مجموعتين:

أ- الأهداف التقليدية ويدرج تحتها²:

1. التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها؛
2. إبداء رأي فني استناداً الى ادلة وبراهين عن عدالة الكشوفات المالية؛
3. إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش؛
4. التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
5. مساعدة الإدارة على وضع السياسات وإتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
6. مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛
7. مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الإقتصاد الوطني.

ب- الأهداف الحديثة³:

1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
2. تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة؛
3. تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد.

¹ وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 44.

² حسين القاضي، حسين دحروج، مرجع سابق، ص 15.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 26.

- حتى يؤدي التدقيق دوره كله يجب أن يحقق أهداف أخرى والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي:¹
1. **عرض القوائم (الإفصاح):** يعني أن المدقق بتحقيق من العناصر القوائم المالية المقدمة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فيتخذ إجراءات عملية التحقق من صحة جميع البيانات وبما أن الإفصاح يجب أن يشتمل كل ما جاء من القوائم المالية، وما ألحق بها، فإن هدف عرض القوائم يجب أن يستوفي جميع العناصر الجوهرية فيها.
 2. **شرعية وصحة المعلومات المالية:** يقوم المدقق بالتحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس فعلياً التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة ومن ثم كان يجب أن تكون تلك العمليات والبيانات المدعمة بالنظام الجيد للرقابة الداخلية وعلى المدقق أن يقيم ذلك النظام حتى يسهل عليه معرفة طبيعة وتوقيت ومدى الإختيارات الأساسية الواجبة أدائها حتى يتمكن من إبداء رأيه بشكل موضوعي وعادل وصادق وفعال. ومن جهة أخرى يتعين على المدقق التأكيد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعملية.
 3. **الملكية:** يجب التحقق من ملكية (الحقوق والالتزامات) العديد من الأصول وعلى الرغم من أن الحياة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلاً، وعلى الإجراء المتبع غالباً للتحقق من هذه الملكية يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية.
 4. **التقويم:** عادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية أو السوق أو أيهما أقل وذلك طبقاً للمبادئ محاسبية متفق عليها كما تفرض بعض النشرات الحديثة الإفصاح عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية للمخزون والمباني والمعدات بالمؤسسات الكبيرة وقد يتم مراجعة التكاليف التاريخية والتحقق منها بفحص الأدلة والإثبات المستمد كما يجب التحقق من قيم السوق الأوراق المالية المتداولة بالرجوع إلى الأسعار اليومية المعلن عنها في الصحف المالية أو عن قيم السوق لبعض الأصول الأخرى كالمخزون الراكد فإنها تقدر عن طريق التقديرات المحايدة.

¹ رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، دار الفاروق، مصر، 1987، ص 319، 320.

5. **الوجود:** يقوم المدقق بالتأكد من الوجود الفعلي للأصول والحقوق، ومن جهة أخرى فيما يتعلق بحسابات الخصوم، التأكد من أن الإلتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وبالطابع فإن إجراءات التحقق من الوجود أنها تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية التكلفة الحصول على الدليل.
6. **استقلال الفترة المالية:** ويتركز هذا الهدف على التحقق من أن الإيرادات والتكاليف خصصت بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية ومن هنا يتعين على المدقق نظر في كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية والتي يجب أن تكون مسجلة. كما يجب أن يتحقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تندرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع التدقيق، وهذا الهدف يتطلب أيضا إعادة حساب قيم معينة فضلا عن تحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة، وبالطبع فإن الهدف يجب أن يتحقق ويطبق على كل عناصر القوائم المالية لكنه غالبا ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الأخرى.

رابعا: أنواع التدقيق وتقسيماته

قبل التطرق إلى أنواع التدقيق، نقسم التدقيق إلى قسمين، هناك ما هو متداخل من حيث مادة التدقيق في حد ذاته، وهناك ما هو مستقل تماما.

1) الأنواع التدقيق:

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

أ- من حيث زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق:

1. **التدقيق الخارجي:** يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم المؤسسة، بشأن الأحداث والتصرفات الاقتصادية، لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي الكشوفات المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة¹.

¹ فاتح غلاب، مرجع سابق، ص 61.

2. التدقيق الداخلي: هو نشاط تأكدي استشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة، التوجيه (التحكم)، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ وبتكلفة معقولة¹.

ب- من حيث زاوية الالتزام القانوني:

1. التدقيق الإلزامي: تتم وفقاً لإلزام قانوني أي تفرضه التشريعات القانونية فهو إجباري مقرون بعقوبات وجزاءات قانونية للمخالف لمواده، وذلك ضماناً وحماية لحقوق الهيئات والجهات المهتمة بالكشوفات المالية للمؤسسة².

2. التدقيق الاختياري: وهي التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وإنما تطلبه المؤسسة الاقتصادية وخاصة المؤسسات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص³.

ج- من حيث زاوية نطاق التدقيق:

1. التدقيق الكامل: في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية⁴. ويتعين على المدقق في هذا النوع من التدقيق، تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة الكشوفات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها إختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها إختباراته⁵.

2. التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة، أو هو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه القيود على نطاق فحص المدقق بأي صورة من الصور وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات⁶.

¹ بوبكر عميروش، 'بور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص13.

² رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة، الأردن، 2011، ص34.

³ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص17.

⁴ كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص188.

⁵ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص11.

⁶ حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص17.

د- من حيث زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات¹:

1. **التدقيق التفصيلي:** ويشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بانتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في المؤسسات الصغيرة؛
2. **التدقيق الاختباري:** ويشمل اختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على مجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخصي أو الإحصائي، ويتم هذا النوع في المؤسسات الكبيرة نظراً لتعدد وتعقد العمليات مما تتطلب وقت وجهد كبير وتكلفة أكبر.

ه- من حيث زاوية توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبارات²:

1. **التدقيق النهائي:** يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت، وقيود التسوية قد أجريت والكشوفات المالية قد أعدت؛
2. **التدقيق المستمر:** يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق ومدوبيه بزيارة المؤسسة في فترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات بالإضافة لتدقيق نهائي للكشوفات المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

(2) أنواع أخرى لتدقيق:

يقصد بالأنواع الأخرى للتدقيق تلك التي تكون مستقلة أي تختلف فيها مادة التدقيق من نوع الى آخر وأهمها ما يلي³:

- أ- **التدقيق المالي:** هو قيام المدقق بفحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها؛
- ب- **تدقيق العمليات (التدقيق التشغيلي):** هو التدقيق الذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة قصد مساعدة مراكز القرارات في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية؛

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

¹ قلاب ذبيح إلياس، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجائبة"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 47.

² رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 31.

³ حميداتو صالح، مرجع سابق، ص 26، 27.

د- **تدقيق الاستراتيجي:** يدرس هذا النوع من التدقيق الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض ورغبة في التطور أو البقاء على الأقل؛

هـ- **تدقيق الجودة:** هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالإعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم إنجازها بصفة فعالة وفقاً لمعايير معينة من الجودة؛

و- **التدقيق البيئي:** عملية فحص تهدف الى التأكد من الإلتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الإعتماد عليها. وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة¹.

ز- **التدقيق الاجتماعي:** هو عملية فحص الأداء الاجتماعي وذلك بإجراء تشخيص منظم لجمع الأدلة والقرائن والوصول إلى تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة ممثلاً في البرامج والأنشطة الاجتماعية بهدف التأكد من مدى إلتزام المنظمة بمسئوليتها الاجتماعية ومدى فعالية آدائها لهذه المسؤولية في ضوء مجموعة من المعايير المعتمدة والمقبولة والملائمة ثم التقرير عن ذلك كله للأطراف المعنية لمساعدتها في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها².

س- **التدقيق الجبائي:** هي قيام التدقيق الجبائي بتشخيص مدى إحترام الإلتزامات الجبائية من طرف المؤسسة، ويكمن اعتبارها الفحص الإلتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة تحليل التكاليف الجبائية وتقييم المخاطر الجبائي لها. فالمدقق الجبائي يقوم بالفحص والمراقبة تكميلاً لوظيفة التسيير الجبائي³.

المطلب الثالث: معايير التدقيق

تُعتبر معايير التدقيق كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منه⁴. ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل على وضع معايير الأداء صدرت في عام

¹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص530.

² مراد سكاك، **تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات-دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 11، 2011، ص211.

³ صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على أداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص09.

⁴ محمد تهايمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص37.

1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" وقد تضمن هذا الكتيب معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي¹:

أ- **معايير عامة General Standards**: وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هذا المنطلق اطلق عليها البعض المعايير الشخصية **Personal Standards**؛

ب- **معايير العمل الميداني Standards of Field Work**: وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق؛

ت- **معايير إعداد التقارير Standards of Reporting**: وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير.

أولاً: المعايير العامة

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق، وبالتالي فإنه يمكن القول أنه للحصول على تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً له أهميته، إضافةً إلى ذلك أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالإستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها².

وتنقسم المعايير العامة الى:

1) معيار التدريب والكفاءة: ³

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص الكشوفات المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة وتتوفر له مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، وحتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لآراء المدقق يجب أن يتوافر لديه

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 49.

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 06.

³ محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 39، 40.

شروط التأهيل العلمي والعملية والاستقلال عند إبداء الرأي، ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والعملية.

فعلى حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الإعتدال كمراجع حسابات الآتي:

أ- من ناحية التأهيل العلمي: أن يكون حاصلًا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة؛

ب- من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية: أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسبي لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص، في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على التدقيق بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المدقق من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات التأهيل العلمي، العملي والكفاءة المهنية.

2) معيار الإستقلالية والحياد:

وذلك حتى يكون الرأي الذي يبديه المدقق ذو قيمة لينال ثقة المستخدمين لهذه الكشوفات والتقارير حيث لا قيمة للرأي الذي يصدر من شخص لا يتمتع بالإستقلالية والموضوعية، لذلك يجب أن يكون الذي يقوم بعملية التدقيق مستقلاً فكرياً وذهنياً، وإنما يجب أن يبدو أيضاً في نظر المستخدمين للكشوفات المالية التي يصدر بشأنها رأيه الفني أنه مستقل وغير متحيز، فإستقلالية المدقق هي التي تعطي لرأيه قيمة وبالتالي تخلق الطلب على خدمات المهنة¹.

3) معيار العناية المهنية:

إن مفهوم بذل العناية المهنية يفرض مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقارير، فالمدقق يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كافٍ ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير التدقيق².

¹ عزوز ميلود، "بور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007، ص25.

² وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص49.

ثانياً: معايير العمل الميداني

تعتبر من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها دولياً، والتي بدورها تنقسم إلى:

(1) معايير وضع الخطة والإشراف على المساعدين:

إن أي عمل يجب القيام به يكون مخططاً مسبقاً ولهذا فإن التخطيط السليم لعملية التدقيق يعتبر العمود الفقري لها، كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في عين الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت الذي يجب إستغراقه لتحقيق تلك الأهداف، إذ يقوم المدقق في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاحة لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة وتحديد الأهداف الأساسية المنتظرة من البرامج المسطرة لعملية التدقيق وبدقة نظام الفحص من خلال إشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص والتمحيص وتوقيته، يستخدم البرنامج المخطط كأداة لقياس الأداء لعملية التدقيق من خلال مقارنة الأداء المنجز بالأداء المخطط والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد الإنحرافات ومحاولة معالجتها، ويعتبر البرنامج المخطط مسبقاً الدليل الموحد لعملية التدقيق من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به وتحديد الفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت البدء والنهائية من عملية التدقيق وتحديد المهام المسندة إليه ولمساعدته¹.

(2) معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يُعد نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية التدقيق المتبناة ولحجم المفردات المراد إختيارها إعتماًداً على درجة أثر على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فإحترام مقوماته وإلتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الإلتزام بإحدى الطرق التالية²:

أ- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة؛

ب- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية؛

ج- طريقة الملخص الكتابي.

¹ عزوز ميلود، مرجع سابق، ص ص32، 33.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 45.

3) معيار كفاية أدلة الإثبات:

يجب الحصول على قدر وافي من أدلة الإثبات وقرائن التدقيق عن طريق الفحص المستندي والملاحظات والاستفسارات والمصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في الكشوفات المالية تحت الفحص فأدلة الإثبات ومدى توافرها وكذلك مدى حجيتها في عملية الإثبات هي الأساس الذي يبني عليه المراجع رأيه في مدى صحة وسلامة البيانات المحاسبية ومدى تعبير الكشوفات المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة¹.

ثالثاً: معيار إبداء الرأي (إعداد التقارير)

وهي المعايير التي تتعلق بتحديد كيفية إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق وتتضمن المعايير التالية:

1) معيار الإشارة لمقياس صدق وعدالة عرض الكشوفات المالية:

يتطلب هذا المعيار من مدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت الكشوفات المالية قد تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (المتعارف عليها)، ومهنياً ينظر مدقق الحسابات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً كمعيار لقياس صدق وعدالة عرض الكشوفات المالية، بمعنى أن يلتزم الإدارة بهذه المبادئ في إعداد وعرض الكشوفات المالية يضمن مصداقيتها، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير متعمدة، أي أخطاء، أو تحريفات متعمدة، أي غش².

2) معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية الكشوفات المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه الكشوفات المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى التداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف لفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة. والهدف من هذا المعيار هو³:

1. قابلية الكشوفات المالية للمقارنة؛

¹ خالد المعتر بالله، "مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص13.

² حكيمة مناغي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص68.

³ بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص ص21، 22.

2. توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على الكشوفات المالية وقابليتها للمقارنة ففي هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره

(3) معيار الإفصاح التام:

كما أن المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير يتطلب ضرورة إفصاح المدقق بتقرير التدقيق عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات قد أغفلت أو حذفت من صلب الكشوفات أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الإفصاح المناسب للكشوفات المالية مفترض، ما لم يشير تقرير التدقيق إلى خلاف هذا، ومن ثم فعندما يرى قارئ الكشوفات المالية تقرير التدقيق غير متحفظ، فإن هذا معناه أن المدقق قد وصل إلى القناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض الكشوفات المالية¹.

(4) معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة:

يجب أن يشتمل التقرير على رأي المدقق في الكشوفات المالية كوحدة واحدة². ويتطلب ذلك أن يبدي مدقق الحسابات رأيه فيها للمؤسسة ككل، وألا يبدي رأيه عن بعض منها أو عنصر معين من هذه الكشوفات، أما في حالة عدم إبداء الرأي حولها يجب أن يوضح أسباب ذلك في تقريره³.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في وقتنا الحالي باعتباره وسيلة للحذر، وذلك من أجل محاربة كل من الغش والإهمال، الأخطاء المهنية والمخالفات، فمن الممكن الارتكاز عليه في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذا سنقوم بالتطرق في هذا المبحث إلى كل من: مفهوم التدقيق الداخلي وأسباب تطوره، خصائص وأركان التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأسباب تطوره

أولاً: مفهوم التدقيق

هناك عدة تعاريف منها:

¹ وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 55.

² محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص 43.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 194.

حسب ما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين "IFACI": التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى. إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة.¹

حسب ما عرفه معهد المدققين الداخليين "IIA": التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي الذي يعطي تأكيدات للإدارة للمؤسسة على درجة سيطرتها على العمليات التي تقوم بها، وإعطاء النصيحة لتحسينها ويساعد على خلق قيمة مضافة، كما أنه يساعد على تنظيم وتحقيق أهدافها من خلال التقييم، وذلك بالإتباع نهج منظم ومنهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة، وحوكمة الشركات وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها.²

أما في الجزائر فيمكن القول إن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه:

" لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن".³

ثانيا: خصائص التدقيق الداخلي

¹ بوتي، محمد. مرجع سابق. ص 15.

² فاطمة الزهراء طاهري، محاضرات تسيير مخاطر، مقدمة لسنة ثمانية ماستر، تخصص فحص محاسبي، غير منشوره، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص 2.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

يمكن استخلاص مجموعة من خصائص من التعاريف التي تناولناها سابقاً وهي:¹

1- **التدقيق الداخلي وظيفته شاملة:** تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف حيث تنصب على كل وظائف المؤسسات بهدف خدمة الإدارة.

2- **التدقيق الداخلي وظيفته دورية:** حيث تخضع لها مختلف الوحدات والمصالح لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.

3- **الاستقلالية:** رغم أن التدقيق الداخلي وظيفته من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المدقق أن يكون مستقلاً حتى يتسم عمله بالموضوعية.

بالإضافة إلى تلك الخصائص نذكر خصائص أخرى لها والمتمثلة في:

- التدقيق الداخلي دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية؛
- التدقيق الداخلي وظيفته تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة؛
- التدقيق الداخلي تسعى لترشيد القرارات الإدارية من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيف المناسب.

ثالثاً: أهمية وأسباب تطور التدقيق الداخلي

ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي بصورة أكثر جدية خلال الأزمة الاقتصادية العالمية 1929-1933 وبعد الحرب العالمية نتيجة لإفلاس العديد من الشركات وتحمل إدارات هذه الشركات المسؤولية عن ذلك، فضلاً عن حاجة إدارات هذه الشركات لمتابعة مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لديها، الأمر الذي دفعها إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي لتكون العين الساهرة لها في فحص وتقييم فاعلية جميع أنظمة الرقابة لإنجاز مهامها من التحقق والتحليل والتقييم لجميع أوجه ومجالات النشاط والخطط والأهداف التي تسعى هذه الشركات إلى تحقيقها، باعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي هي جزء من نظام الرقابة الداخلية حيث إنها تشكل بؤرة هذا النظام وصمام الأمان له، وخصوصاً بعد إيلاء هذه الوظيفة أهمية مميزة سعياً إلى تحويل هذه الوظيفة من وظيفة رقابية في المنظمة إلى مهنة معترف بها من قبل المنظمات المهنية المحاسبية الدولية. تعتبر وظيفة التدقيق وسيلة تخدم

¹ سعاد شكري معمر، "دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، منشورة. علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009/2008، ص54.

العديد من الأطراف ذات الصلة في المؤسسة وخارجها فليست هي غاية بحد ذاتها، حيث إن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة، وقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي، وأصبحت نشاطاً تقويمياً لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة، بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، وتعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات، بحيث اعتبرت كصمام الأمان في يد الإدارة، مما سبق يتضح أن وظيفة التدقيق الداخلي لها دور بالغ الأهمية في المؤسسات المالية والشركات وتتبع هذه الأهمية من خلال حمايتها للأنظمة المعمول بها في المؤسسة، وكونها صمام الأمان الذي تعتمد عليه إدارة المؤسسات في التحقق من الأداء المالي للمؤسسة¹.

تكمُن أهمية التدقيق الداخلي في كونها:²

- رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء؛
- المحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة؛
- تعتبر أيضاً عين وأذن المدقق الخارجي؛
- وهي من أهم أليات التحكم المؤسسي.

ازدادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:³

1. كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها: أدى ظهور شركات المساهمة الى كبر حجم المؤسسات وانفصال الإدارة عن الملكية مما أدى الى عدم قدرة إدارة المؤسسات على المام بكافة الأشياء، وبالتالي استوجب الأمر استخدام نظام الرقابة الداخلية وحتى تطمئن المؤسسة على سلامة هذا النظام كان لابد من وجود التدقيق الداخلي الذي يعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

¹ إبراهيم رباح إبراهيم المدهون، " دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير، منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2011، ص 15.

² يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2004، ص 128.

³ نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية. مصر، 2006، ص ص 17-23.

2. التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية: مع كبر حجم المؤسسات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال مدقق داخلي لتدقيق أعمال هذه الفروع وقد أطلق على هذا المدقق بالمدقق المتجول لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية والاقتراح بعض التعديلات. كما يعد اتجاه نحو استخدام التدقيق الداخلي على نطاق الدولي ظاهرة حديثة نسبياً فبظهور الشركات المتعددة الجنسيات يترتب عليها زيادة أعباء المؤسسة مع زيادة حجم النشاط وأدى ذلك إلى مراقبة هذه العمليات بطريقة سليمة. فقد برز اهتمام التدقيق الداخلي بعمليات دولية وقد ترتب على ذلك بعض تغييرات جوهرية في وظيفة التدقيق الداخلي ومتمثلة فيما يلي:

- الزيادة في نطاق عمل المدقق الداخلي، وهذا يؤدي إلى تضيق نطاق عمل المدقق الخارجي؛
- اعتراف المدققين الخارجيين بالتدقيق الداخلي باعتبارها مهنة؛
- تزايد ضغوط الأطراف الخارجية لتحقيق المزيد من المساءلة المحاسبية وتوسيع وظائف التدقيق؛

3. لامركزية الإدارة: أدى كبر حجم المؤسسات وإنشاء فروع لها متباعدة جغرافياً إلى أن فوضت الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع ويتم تقييم أداء مديري هذه الفروع وحتى تتأكد الإدارة العليا من مدى التزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة واستخدمت الإدارة العليا المدقق الداخلي في ذلك.

4. التوسع في احتياجات الإدارة: نجد أن الإدارة هي العميل الرئيسي لقسم التدقيق الداخلي وعلى الإدارة هذا القسم توفير تلك الاحتياجات. حيث يرى معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة أنه يوجد طلب جديد يعكس تغير كبير في روح التدقيق الداخلي وممارساتها في تركيزها على الجانب المالي إلى اهتمام واسع بتحليل مخاطر الأعمال الحرجة، ويرى أيضاً أحد الكتاب أن وظيفة التدقيق الداخلي التقليدية أصبحت جزءاً من مسؤوليات المدقق الداخلي ولذلك يجب عليهم التوسع في الخدمات التي تقدم للإدارة، ويرى كاتب آخر أن المؤسسات الناجحة قد أدركت أن تحديد مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي في مجال التقارير المالية والالتزام بالتشريعات والأنظمة القانونية هو مدخل أصبح عتيقاً ومهجوراً ومن ثم فقد وسعت هذه المؤسسات نطاق التدقيق الداخلي ليشمل تدقيق العمليات، الاستثمارات، اقتراحات تحسين العمليات وذلك كوسائل لزيادة العائد.

5. التحول إلى التدقيق الاختباري: مع كبر حجم هذه المشروعات وتعقد عملياتها لم يعد المدقق الخارجي يقوم بتدقيق كافة العمليات ولكنه بدأ يتحول إلى التدقيق اختباري وهي تدقيق عينه تمثل المجموع ويفترض أنها

تمثل مجتمع العمليات. وعلى ذلك لابد في ظل اختبارات المعاينة أن يتوافر نظام رقابة داخلية فعال، ويعتبر وجود تدقيق داخلي بالمؤسسة من أهم الركائز لنظام الرقابة الداخلية وعلى ذلك فإنه من الناحية العملية كان لازماً تواجد التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

6. تطور مفهوم الرقابة الداخلية: الرقابة الداخلية هي عملية تتجزأها جهات متعددة وهي مجلس الإدارة، والإدارة وأفراد آخرون ويتم تصميمها للحصول على تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التالية:

● معقولية التقرير المالي؛

● كفاءة وفعالية العمليات؛

● الالتزام باللوائح والتشريعات والنظم السارية.

ويتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر متداخلة هي: البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المتابعة.

وعلى ذلك فهناك علاقة وطيدة ومباشرة بين الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها والحصول على تأكيد معقول لها والعناصر المكونة لنظام الرقابة الداخلية والتي تمثل الاحتياجات اللازمة لتحقيق الأهداف.

وحيث أن الأهداف والتنظيم الداخلي والبيئة التي تعمل فيها المؤسسة في تطور مستمر فإن المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة أيضا تتغير بصفة مستمرة، ولذلك فإن النظام السليم للرقابة الداخلية يعتمد على التقييم المستمر والمنظم لطبيعة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، حيث أن تقييم المخاطر تعني العملية التي تقرر الإدارة بواسطتها الإدارة كيف ستتعامل مع المخاطر التي تشكل تهديدا يمكن أن يمنعها من تحقيق أهدافها، وهذا يتضمن تحديد المخاطر وتحليل احتمالاتها وتأثيرها. وطالما لا توجد طريقة عملية لتقليص كل المخاطر، فإن الإدارة أن تحدد مستويات المخاطر التي تستطيع أن تتحملها وكيفية المحافظة على هذه المستويات وهذا ما يعرف بإدارة المخاطر، حيث أن المؤسسات تواجه المخاطر سواء كانت من داخل أو من خارج المؤسسة لذلك تحتاج إلى آلية لتحديد المخاطر الناتجة عن مثل هذا التغير والتعامل معه.

ونظام الرقابة الداخلية بسبب البيئة المتغيرة الداخلية للمؤسسة له دور رئيسي في إدارة المخاطر، والتدقيق الداخلي ربما يكون الآلية الداخلية الرئيسية لمراقبة جودة ونوعية أنظمة الرقابة بالمؤسسة ومن ثم فإن وظيفة التدقيق الداخلي سوف تختلف وتتفاوت اعتماداً على العوامل الخاصة بالمؤسسة ورغبة الإدارة في

الحصول على تأكيدات واستشارات في مجال المخاطر والرقابة. ومما سبق يتضح أن تغير مفهوم الرقابة وظهور اصطلاح المخاطر قد أثر على وظيفة التدقيق الداخلي التقليدية وذلك بدخولها مجالات جديدة لم تكن ترتادها من قبل وأن الاتجاه الجديد لها يهتم بمقدرة المؤسسة على الاستجابة للظروف المتغيرة ومتابعة تحقيق الأهداف والسياسات المرسومة للمؤسسة.

7. أعمال مفهوم السيطرة على المؤسسة: حيث يعني مفهوم السيطرة قيام مجلس الإدارة بإمام بمجريات الأمور بالمؤسسة والقدرة على إدارتها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المخطط لها، وتجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها نتيجة بيئة الأعمال المتغيرة. وقد تم الاهتمام بمفهوم السيطرة على المؤسسة بعد صدور لجنة Cadbury سنة 1992 في المملكة المتحدة. حيث أن القائمون بعملية السيطرة عادة مسؤولون عن التأكد من أن المؤسسة قد حققت أهدافها، التقرير المالي، والتقرير والإفصاح للأطراف المهتمة بالمؤسسة. وقد عاد موضوع السيطرة على المؤسسة إلى الظهور مرة أخرى في مقدمة التفكير لعدد من مجالس الإدارات الشركات المقيدة بالبورصة وذلك لسببين هما:

• انهيار بعض الشركات في الآونة الأخيرة؛

• صدور ميثاق مشترك لبورصات المالية بالمملكة المتحدة The stock exchange combined code؛

وقد أدى ذلك إلى إدراج متطلبات السيطرة على المؤسسة الواردة في تقرير لجنة Cadbury ضمن قواعد الأمرة لدى البورصة والتي دخلت حيز التنفيذ اعتباراً من 1998/12/31. وقد قرر الميثاق المشترك مسؤوليات إضافية على المديرين بحيث أصبحوا مسؤولين عن التأكد من أن أنظمة الرقابة الداخلية الكلية بمؤسساتهم يتم فحصها بانتظام ويتم التقرير عنها للمساهمين. وإن التركيز على نوعية السيطرة على المؤسسة قد ازداد نظراً لأن إعادة تنظيم أسواق المال، وتعاضم المنافسة العالمية، وزيادة التقدم التكنولوجي قد أحدث تأثيراً سلوك المؤسسة.

وعلى ذلك يعتقد معهد المدققين الداخليين بالمملكة المتحدة أنه للاستجابة لهذه الأحكام، فإن تأكيد مستقل وإيجابي عن كفاية وفعالية إطار الرقابة الداخلية للمؤسسة أمر مطلوب، وإن التدقيق الداخلي يمكن أن يلعب دوراً رئيسياً في توفير هذا التأكيد الإيجابي المستقل.

فالتدقيق الداخلي يمد الإدارة العليا بالتحليل والتقييم، الاستشارات، والتوصيات عن الأنشطة التي تم فحصها، ويمكنها اكتشاف وضع الغش، تحديد الفرص وإضافة قيمة وزيادة العائد للمؤسسة. فالتدقيق الداخلي الآن يتضمن نطاق واسع للرقابة وإدارة المخاطر وتعرف بأنها مشارك رئيسي في السيطرة الفعالة على المؤسسة، وعلى ذلك فإن أعمال مفهوم السيطرة على المؤسسة قد أثر على وظيفة التدقيق الداخلي التقليدية بدخولها مجالات جديدة لم تكن ترتادها من قبل. وأصبح ينظر للمدققين الداخليين لإرشاد ومساعدة كافة المستويات الإدارية في طلبهم لإطار رقابي فعال خاص بالمؤسسة. وكمستشارين ذوي خبرة لمساعدة الإدارة في تقييم المخاطر وأنظمة الرقابة للتأكد من تخفيض المخاطر التي تواجه المؤسسة إلى المستويات المقبولة.

المطلب الثاني: أركان وأهداف التدقيق الداخلي

أولاً: أركان التدقيق الداخلي

لإكمال عملية التدقيق الداخلي وتحقيق الأهداف المرجوة منها وتنفيذها بالنهج الصحيح يجب توفر مجموعة من عناصر وأركان تتمثل فيما يلي:¹

1- الفحص والتدقيق: يعتبر الفحص عنصراً وركناً أساسياً من أركان التدقيق الداخلي والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث:

- الدقة في تسجيل هذه العمليات دفترياً؛
- التوجه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية (مدين، دائن)؛
- مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من قرائن الأساسية أو الرئيسية للتدقيق؛

2- الالتزام: يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقاً للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال.

3- التحليل: يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها.

¹ كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، ص ص 167، 168.

4- التقييم: ويتمثل هذا في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أن المدقق الداخلي يركز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي:

- مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة والإجراءات في تحقيق الأهداف؛
- مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف؛

5- التقرير: يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المدقق عنما يلي:

- المشاكل التي واجهها وأسبابها؛
- نقاط الضعف في السياسات والإجراءات؛
- التوصيات المناسبة لمعالجة نقاط الضعف ومحاولة حل أي مشاكل؛
- بلورة النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة عملية التدقيق الداخلي الذي قام به، ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا لتنفيذ ما جاء في التقرير من توصيات وأداء وملاحظات وتحفظات.

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي

يمكن تلخيص الأهداف في بعض النقاط الأساسية وهي:¹

1. تأكد من دقة الأنظمة الرقابية وذلك من خلال تحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والمسائل الرقابية المصرح بها مختلف المستويات الإدارية.
2. التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
3. كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

ولتنفيذ هذه الأهداف، يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بحيث يتولى المهام التالية:

- أ. رقابة قبل الصرف، للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص38،

ب. رقابة بعد الصرف (اللاحقة)، للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في أغراض محددة، ومرتبطة بأعمال المؤسسة.

ج. التأكد من مدى مسايرة العاملين بالمؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعة.

د. التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام للإدارة العليا.

وهنا نود الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي قد اقتصر في بادئ الأمر على المراجعة الحسابية للمستندات بعد الصرف (التدقيق اللاحق)، لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل بالدفاتر. ولقد توسعت بعض المؤسسات لكي يشمل التدقيق الداخلي مراجعة الحسابية قبل الصرف لغرض التأكد من سلامة الإجراءات، ولقد اتضح بعد ذلك إمكانية استخدام التدقيق الداخلي لخدمة الإدارة العليا في جميع المجالات، مما استتبع معه ضرورة تطوير هذه الأداة وتوسيع نطاقها لتشمل جميع نواحي النشاط وذلك للتحقق من مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

يوجد هناك أربع أنواع للتدقيق الداخلي والمتمثلة في:

1. التدقيق التشغيلي وتدقيق الأداء: يتضمن التدقيق التشغيلي (الشامل) مراجعة الطرق والإجراءات

التشغيلية للمؤسسة من أجل تحديد كفاءتها وفعاليتها، وذلك من أجل تقديم التوصيات لتحسين الإجراءات، والتدقيق التشغيلي غالباً ما يتضمن مراجعة السياسات في المجالات التي يجب أن تعمل بكفاءة من أجل تلبية أهداف المؤسسة (الفاعلية) وتحقيق الأهداف في أحسن ما يمكن وبالطريقة الأقل هدراً للموارد (الكفاءة)، وحيث يمكن للسياسة أو الإجراء أن يكونا فاعلين وكفؤين، ولكن على مدار المدى الطويل يمكن أن تكون غير اقتصادية، لذا لا بد من الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت المنافع المتعلقة بالسياسة أو الإجراء تزيد عن تكلفتها أم لا.¹

2. التدقيق المالي: إن أحد الأهداف وراء التدقيق المالي هو مساعدة المدققين الخارجيين عند قيامهم

بالتدقيق المالي التقليدي، وينتج عن هذه التدقيقات تقارير تظهر ما إذا كانت المعلومات المالية

¹ نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، مداخلة بعنوان: "الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، مؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2005، ص4.

التاريخية قد عرضت لأطراف الخارجية مثل الدائنين وكذلك الإدارة بعدالة. ويمكن أن تشمل خصائص التدقيقات المالية الآتي:

- أن يكون هدف التدقيق المالي إضافة المصدقية لتمثل الإدارة في القوائم المالية؛
- ان المدقق شخص مستقل عن إدارة المؤسسة؛
- تكوين المدققين لأمرائهم على أساس العدالة الشاملة، وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما للقوائم المالية، وذلك على أساس الاختيار الاختباري؛
- في الوقت الذي يكون فيه المدققين غير متأكدين بشكل قطعي ما إذا كانت القوائم المالية صحيحة، فان التدقيق المالي يمكن أن يقدم تأكيداً معقولاً بان القوائم المالية خالية من التحريف المادي؛¹
- 3. **تدقيق تكنولوجيا أو نظم المعلومات:** يقصد بالتدقيق تكنولوجيا (الإلكتروني) أو نظم المعلومات عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق " لذا فإن التدقيق الإلكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق².
- 4. **تدقيق الالتزام (التطابق):**³ ان خدمات تدقيق الالتزام تقيس مدى التزام التدقيق ومطابقتها مع بعض المعايير الموضوعية مسبقا. وبعض المجالات التي تحتاج فيها تحديد الالتزام والتي يمكن ان تكون بحاجة إلى مراجعة، وتشمل الآتي:
 - تحديد الالتزام بالسياسة أو الإجراءات الموضوعية مسبقا من قبل الإدارة؛
 - تحديد مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات.

المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي

سنتناول في هذا المبحث التزامات وأساسيات التدقيق الداخلي التي تحكمه والمتمثلة في: معايير أداء وظيفية التدقيق الداخلي، وصلاحيات المدقق الداخلي، مراحل وأدوات التدقيق الداخلي.

¹ نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، مرجع سابق، ص4.

² طلال حمدونه، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق التكنولوجي) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2008، ص926.

³ نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، مرجع سابق، ص4.

المطلب الأول: معايير وصلاحيات التدقيق الداخلي

أولاً: معايير التدقيق الداخلي

أصبح يوجد الآن معايير خاصة بوظيفة التدقيق الداخلي، وتشمل هذه المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA على خمسة مجموعات من المعايير تغطي النواحي الرئيسية والوظائف الرئيسية للتدقيق الداخلي، وكل مجموعة من مجموعات تحتوي على إرشادات وتعليقات ذات قيمة للمدققين الداخليين.¹

وتتمثل هذه المعايير في الخمسة معايير التالية:

(1) الإستقلالية:

معيار الإستقلال والحياد يعني أن يكون المدقق بعيداً عن تأثير الجهة التي يقوم بتدقيق أعمالها فيتوفر له الإستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه ويرى معهد المدققين الداخليين أن استقلال المدقق الداخلي يقوم على دعامين هما المركز التنظيمي للمدقق الداخلي بحيث يكون لمدير قسم التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة واللجنة التدقيق، والموضوعية بحيث يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.²

1- مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة (الوضع التنظيمي): يجب أن يكون لقسم التدقيق الداخلي وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها ويجب أن يحصل المدقق الداخلي على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة وذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للتدقيق متعاونين، ويجب أن يتمتع مدير قسم التدقيق الداخلي بسلطة لكي يحقق له ذلك الاستقلالية وتوسيع نطاق عمل قسمه وتنفيذ توصيات هذا القسم، كما يجب أن يكون لمدير قسم التدقيق اتصال مباشر مع مجلي الإدارة حتى يستطيع توصيل المعلومات في النواحي المهمة. ومن ناحية أخرى فإن الاستقلالية قسم التدقيق الداخلي يمكن أن تتزايد من خلال وجود إجماع بين أعضاء مجلس الإدارة على تعيين مدير قسم التدقيق الداخلي. ويجب أن يتم تحديد سلطات وأهداف ومسؤوليات قسم التدقيق الداخلي في شكل مكتوب.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، مصر، 2006/2005، ص500.

² نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص37.

كما يجب أن يتم عرض خطط الميزانية المالية وخطط الموارد البشرية الخاصة بقسم التدقيق الداخلي على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليها. يجب أيضا أن يقدم مدير قسم التدقيق الداخلي تقرير بالأنشطة التي تم القيام بها للإدارة العليا ولمجلس الإدارة على أن يتم ذلك سنويا أو نصف سنوي، والوضع التنظيمي الأمثل لقسم التدقيق الداخلي هو أن يكون تابع للجنة التدقيق أو لمجلس الإدارة مباشرة.¹

2- **الموضوعية:** يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعيا عند أدائه لوظيفة التدقيق الداخلي وتعتبر الموضوعية أمراً ذهنياً يجب أن يتحقق لدى المدقق الداخلي أثناء أدائه لعمله بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور التدقيق. ويجب ألا يجعل المدقق نفسه في وضع يجعله غير قادر على إبداء رأي موضوعي، ويجب أيضا أن يتفادى المدقق الداخلي أداء أي مهام تشغيلية حيث أن أداء أي من المهام التشغيلية التي سيدققها فيما بعد سيجعل من موضوعيته غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير المدقق الداخلي.²

2) الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:

يجب أن يمتلك المدققين الداخليين المعارف والمهارات والكفاءات المهنية المطلوبة لأداء مسؤولياتهم الفردية ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:³

1. تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة أو قسم التدقيق الداخلي من حيث:

• الكفاءة العلمية؛

• الخبرة العلمية؛

• فهم المبادئ الإدارية؛

• دراسة وفهم العلوم السلوكية؛

• توافر الصفات الخلقية.

2. وضع برنامج تدريب مستمر لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي وتحسين العناية المهنية.

3) نطاق التدقيق الداخلي:

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص501، 502.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص502، 503.

³ محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص ص147،

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على أن مجال عمل التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن فحص وتقييم سلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها إلا أنه يجب ملاحظة أن تحديد مجال التدقيق الداخلي متروك في النهاية للمؤسسة ومجلس الإدارة حسب مقتضيات المواقف ومتطلباتها وإعطاء التوجيهات العامة بشأن التدقيق والعمليات والأنشطة الواجب مراجعتها.¹

وعلى ذلك نجد أن نطاق عمل التدقيق الداخلي يشمل فحص وتقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة ويتم ذلك من خلال:²

1. فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى تحقيق أهدافها والتي تتمثل في:

- حماية ممتلكات وموارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها.
- دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.
- التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل.
- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.

2. فحص مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.

(4) أداء عمل التدقيق الداخلي:

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على ضرورة أن يشمل عمل التدقيق تخطيط عمل التدقيق، فحص وتقييم المعلومات، إبلاغ نتائج التدقيق ثم المتابعة. وعلى ذلك يجب على المدقق الداخلي أن يخطط لعملية التدقيق الداخلي ويتوصل إلى النتائج بطريقة سليمة، ويجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم المعلومات والتحقق من مدى صحتها وإعداد التقارير اللازمة في الوقت المناسب عن العمليات التي قام بتدقيقها ورفعها على المختصين وأخيراً متابعة التوجيهات والملاحظات التي لاحظها من جراء عملية التدقيق.³

(5) إدارة قسم التدقيق الداخلي:

¹ نفس المرجع، ص 148.

² نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 53.

³ نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 55.

تقتضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة أن يتولى المدقق الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة. ويكون مسؤولاً عن تلك المؤسسة بحيث:¹

1. تحقق أعمال التدقيق الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة؛
 2. تستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية؛
 3. تتماشى جميع أعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- وحتى يتمكن هذا المدير من إدارتها بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن:²
- تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة؛
 - يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة؛
 - يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشداً للعاملين معه في الإدارة؛
 - يضع برنامجاً لاختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة التدقيق الداخلي؛
 - يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي؛
 - يقوم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال المؤسسة وتقييم أعمالها بصفة مستمرة؛
 - السياسات والإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم؛
 - إدارة الأفراد العاملين في القسم؛
 - التنسيق مع المدقق الخارجي؛
 - الضمانات الإضافية لجودة عمل التدقيق الداخلي بهدف الارتقاء بمستوى أداء التدقيق الداخلي لأعلى مستوى ممكن ويكون ذلك بما يتفق ومعايير الممارسة المهنية للمدقق الداخلي.

ثانياً: صلاحيات المدقق الداخلي

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفعالية، ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤوليته وصلاحياته، وفقاً لما تقتضيه قواعد ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي. وبما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في "مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحاليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة. وحتى يتمكن التدقيق

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 225.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 149، 150.

الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفاعلية فإنه لا بد أن يكون مدير ومدققي قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:¹

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

المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي

يستخدم المدقق الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، وتتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية:²

- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المدقق الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه؛
 - لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على التدقيق الداخلي بل يمتد استخدامه إلى أطراف عديدة كالمدققين الخارجيين والمستشارين... الخ؛
 - يمكن أن يستخدم المدقق اداتين مختلفتين في إطار عملية التدقيق واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم أداة الثانية لتحقيق من النتائج تم التوصل إليها باستخدام الأداة الأولى.
- ويمكن تصنيف هذه الأدوات الي نوعين اساسين: الأدوات الوصفية والأدوات الاستقصائية.

أولاً: الأدوات الوصفية

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص50.

² محمد لمين عيادي، "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2007، ص119.

وفيما يلي سنعرضها بالتفصيل:¹

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

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

ويتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:

– **تصور السبر:** يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد

الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها، ويقوم

ب:

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

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

(3) تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ

المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

ويقوم المدقق بتقسيم المجتمع الى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما

سيؤدي الى انخفاض حجم العينة.

– **اختبار العينة:** نميز بين نوعين من العينات:

(1) العينات الإحصائية: ونستخدم في هذه الحالة:

• العينات العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة باستخدام جدول

العينات العشوائية وهي توفر احتمالاً متساوياً لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها الى العينة؛

• طريقة السبر الترتيبي: انطلاقاً من نقطة معينة يتم اختبار المفردات بشكل مرتب مثلاً: 25، 35، 45،

55، 65.... الخ؛

(2) العينات غير الإحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام:

• الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتماداً على

مؤهلاته وخبرته؛

¹ محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص ص 119، 122.

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

- تحليل كمي للنتائج: بحيث يتأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة؛
- تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو معتمدة أولاً. وفي النهاية يتخذ المدقق قبول المجتمع أو عدم قبوله؛
- ب. المقابلة: يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:
- يجب احترام خط السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم؛
- التذكير بمهمة التدقيق وأهدافها واعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الاستجواب؛
- يقوم المدقق بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الاستجواب؛
- يجب ان يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين؛
- يتفادى المدقق ان يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم توجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر ويجب اعتبار الطرف الأخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب؛

ثانياً: الأدوات الاستفهامية

ونميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الاعمال، مخطط التدفق، فيما يلي سننترق لها بالتفصيل:¹

- أ. ملاحظة المادية: من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر ب:
- الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات الى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها؛
- الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، وانتقالها؛

¹ محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص ص122-125.

- الملاحظة المادية للأصول: تهدف للتحقق من وجود الأصول وتطبق أساسا على المخزون، التثبيتات، السندات، والنقدية؛
- ملاحظة التصرفات: ويتعلق الأمر بالتدقيق الاجتماعي أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل.
- ب. **السردي**: تتميز بعض مراحل التدقيق بصعوبة وصفها ويلجأ المدقق الى السرد لوصف النظام، وتميز بين نوعين:
 - السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق: يكون في بداية مهمة التدقيق ويقوم المدقق بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتدقيق، وتطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق على جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد؛
 - سرد يقوم به المدقق: يقوم المدقق بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها في حلة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات وعلى المدقق أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف؛
 - ج. **مخطط الوظيفي**: يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقا من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في بداية المهمة، ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها، ويسمح هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة والخاصة بوظائف المؤسسة وبتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.
 - د. **جدول تحليل الأعمال**: يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة الى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها، ويقسم الجدول الى:
 - العمود الأول: يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل ومتسلسل؛
 - العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية ويتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية وهي: الأعمال التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي، والمراقبة؛

- الأعمدة الموائية تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية؛
 - العمود الأخير مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة.
- هـ. **خرائط التدفق:** تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف، ومراكز المسؤولية، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها. وتهدف هذه الخرائط إلى اختيار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها، وتستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر.
- و. **قوائم الاستقصاء:** وتسمى كذلك قوائم الاستبيان وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل مؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك... الخ. حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب: "نعم" أو "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية، وهذا الأسلوب يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال. الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلاً، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي

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

أولاً: مرحلة التحضير للمهمة

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي سنستعرض مراحل الفرعية لهذه المرحلة:¹

أ. الأمر بالمهمة L'ordre de Mission: يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتقادي أي غموض.

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

ج. جدول القوى والضعف Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes: هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراسته فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي.

¹ لطفي شعباني، "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة"، منكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004/2003، ص ص 77-79.

فنقاط القوة والضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، والإجراءات، والنظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة أمن، صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة. فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف.

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

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

ثانيا: العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مراحل فرعية وهي:¹

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

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

¹ لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 80.

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

ثالثاً: مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة):

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

أ. هيكل التقرير L'ossature du rapport: يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.¹

ب. الاجتماع النهائي أو الإقفال: يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق، للاستماع إلى نتائج التي تم التوصل إليها، ويجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية:²

- الكتاب المفتوح: لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه والتعليق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات، طرح الشكوك والتأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق؛
- خط الانتظار: يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق وبالضبط المسؤول المباشر والذي سيتم معه المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه؛
- الترتيب: يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقاً من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل والعواقب؛

¹ لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 81.

² محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 117، 118.

- مبدأ التدخل الفوري: أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة الى ذلك في تقرير التدقيق؛
- مبدأ المعرفة المشتركة: يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، وتقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، ويقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل؛

ج. تقرير التدقيق الداخلي Le Rapport d'Audit Interne: يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات وأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية ونواحل عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبه الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق مقبل كل التوصيات، من يقوم بماذا ومتى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.¹

¹ محمد لمين عيادي، مرجع سابق. ص ص 118، 119.

خلاصة الفصل الأول:

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

الفصل الثاني

الترقيق الداخلي واتخاذ القرار

تمهيد:

يعتبر موضوع إتخاذ القرار من أهم العناصر وأكثرها أثرا في حياة الأفراد والمؤسسات والمنظمات والدول، حيث يعد القرار جوهر العملية الإدارية ووسيلتها الأساسية في تحقيق أهداف المؤسسة على مستوى كل القطاعات، وقد حظي القرار باهتمامات استثنائية في المجالات المختلفة للإدارة لأنه يسهم بشكل أساسي في تمكين المؤسسة من مواصلة أنشطتها بكفاءة وفعالية سيما وإن القرار يعتمد أساسا على المستقبل وتوقعاته سواء على المدى البعيد أو المتوسط أو القصير ويتحقق في محتواه ما ينطوي عليه المستقبل من أفاق تصورية مختلفة إن عملية إتخاذ القرار تشمل كل وظائف المؤسسة وتشمل جميع المستويات الإدارية ويقوم بها كل مدير وتتعامل مع كل موضوع محتمل ضمن العملية الإدارية، حيث سنتناول في هذا الفصل:

المبحث الأول: ماهية عملية إتخاذ القرار.

المبحث الثاني: أساسيات إتخاذ القرار.

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

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار

تعد عملية اتخاذ القرار عملية مهمة وحساسة في المؤسسة، حيث أن أي خطأ قد يكلف المؤسسة تكاليف إضافية، وسنحاول في هذا المبحث تقديم عرض شامل لعملية اتخاذ القرارات بشكل يخدم أهداف الدراسة، من مفهوم وأهمية وعوامل المؤثرة في القرارات المتخذة وزيادة فعاليته، إضافة إلى مراحل سير عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار

سننتقل إلى مفهوم القرار وصفاته قبل التطرق إلى مفهوم اتخاذ القرار.

أولاً: مفهوم القرار وصفاته

أ- مفهوم القرار: يمكن تعريف القرار على أنه:

القرار لغتاً: مشتق من قرَّ، وأصل معناه المستقر الثابت، ومعناه أيضاً أمر يصدر عن صاحب النفوذ.¹

القرار اصطلاحاً: سنتعرض إلى تعريفين للقرار:

التعريف الأول: القرار هو "سلوك أو تصرف واع ومنطقي وذو طابع اجتماعي، ويمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل وحلول ممكنة لحل المشكلة، وبعد هذا البديل الأكثر كفاءة وفعالية بين تلك البدائل المتاحة لمتخذ القرار ويعتبر الناتج لعملية اتخاذ القرار وخلصتها".²

التعريف الثاني: القرار من وجهة نظر منظمات الأعمال، يعرف بأنه "تعبير عن إرادة أو رغبة معينة لدى شخص معين (مادي أو معنوي)، حيث يتم إعلان عن ذلك بشكل شفهي أو مكتوب من أجل بلوغ هدف معين ويفترض في هذه الحالة توفر البدائل والاختيارات اللازمة لبلوغ ما يصبو إليه متخذ القرار من أهداف".³

ومن التعريفين السابقين يمكن القول أن القرار البديل الذي تم اختياره بين عدة بدائل لحل مشكل معين.

ب- صفات القرار: تتمثل صفات القرار فيما يلي:⁴

- للقرار اقتصاديات بمعنى أنه يجب أن نوازن بين تكلفة صناعته وتكلفة أهميته فالعلاقة بينهما طردية وتعتبر القرارات الإستراتيجية أكثر القرارات تكلفة نظراً للتكنولوجيا المعقدة والمتقدمة الداخلة في صناعتها بينما

¹ <http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D9%82%D8%B1%D8%A7%D8%B1/> ; 10/05/1015 ; 03:38.

² كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2006، ص23.

³ مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى، دار اليازوري، الأردن، 2010، ص30.

⁴ نفس المرجع، ص35.

القرارات اليومية هي الأقل تكلفة، أي بشكل عام فإن للقرار تكلفة اقتصادية يجب أن تراعي عند التطبيق والممارسة؛

- للقرار فترة صلاحية بمعنى أنه خلال هذه الفترة يكون القرار فعالا إيجابيا ولكن بعدها يتحول إلى سلبي، وكثير من القرارات حولنا ولدت إيجابية ونظرا لعدم مراعاة عناصر مقوماتها وصيانتها تحولت إلى سلبية؛
- للقرارات معايير تقيس تأثير هدفها وتضمن تطبيقها خلال فترة صلاحيتها، ومن ثم فإنه يراعي عند تصميمها أن القرار مرنا جادا حتى يكون فعالا؛
- القرار والمعلومات وجهان لعملة واحدة، فلا قرار بدون معلومات تضمن له الولادة الصحية وتحديث المعلومات يضمن صيانة القرار بمعنى أن يظل حيا فعلا فيطول عمره؛
- القرار والاتصالات توأمان، فالقرار يولد لكي ينفذ، ومن ثم فإن تخفيض المدة الزمنية بين لحظة الشعور بالحاجة إلى صنع قرار وحتى اتخاذه تزيد فرصة نجاح ودقة وفاعلية القرار وتضمن اقتصاديات تكلفته، وذلك بتحييد حدوث تغيير على العوامل الداخلية والمتداخلة في صناعته واتخاذه، أي بمعنى أدق تحويل ظروف عدم التأكد إلى شبه التأكد الكامل؛
- القرار والإدارة كالأبن والأم بدونها ما جاء إلى الحياة، ويقدر رعايتها وحنانها يولد الولد قويا صحيحا؛
- القرار بلا حرية، يولد جبانا، مرتعدا وبلا ديمقراطية، يولد ناقصا مبتسرا. إن هناك صناعا للقرار، وآخر متخذا له، وآخر مدعما له، ولا يمكن أن يجتمعوا في شخص واحد إلا في القرارات البسيطة التي لا تمس حياة الغير أو الشعوب.

ثانيا: مفهوم اتخاذ القرار

لقد تعددت تعاريف اتخاذ القرار منها:

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

¹ محمد بونورة خزار، مبادئ الإحصاء، منشورات جامعة باتنة، الجزائر، 1996. ص2.

التعريف الثاني: اتخاذ القرار هو "اختيار بين بدائل مختلفة ويتفق هذا المعنى مع طبيعة العديد من المواقف الإدارية، حيث نجد أن متخذ القرار دائماً في موقف يطلب إليه أن يختار بديلاً معيناً من بين البدائل المطروحة أمامه".¹

التعريف الثالث: اتخاذ القرار هو "تحليل قيم لكافة المتغيرات المشتركة والتي تخضع بمجملها للتشخيص والتمحيص، بحيث يتم إدخالها وإخضاعها للقياس العلمي ومعادلات البحث العلمي، والنظرية العلمية والأساليب الكمية والإحصائية، للوصول إلى حل أو نتيجة وأخيراً إلى استنتاجات وتوصيات لوضع الحل في مجال التطبيق العلمي وحيز التنفيذ".²

ومن التعاريف السابقة يمكن القول إن اتخاذ القرار هو عملية منظمة وموضوعية وبعيدة كل البعد عن العواطف، ومبنية على أسس علمية ودراسة وتفكير موضوعي للوصول إلى قرار مناسب أو مرضي، وهذا الأخير يعرف على أنه حالة تحكيم عقلية تسبق التصرف.

المطلب الثاني: أهمية عملية اتخاذ القرار ومراحل سيرها

أولاً: أهمية عملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار من الإجراءات التنظيمية المهمة في أي تنظيم، ويرتبط اتخاذ القرار بمختلف نشاطات المؤسسة وتتنوع أهمية هذه العملية كلما اتسعت وتعمقت مجالات وغايات القرارات المطلوب اتخاذها، فالقرار الذي يتم اتخاذه مع اختلاف وتباين مستوياته يظل محكوماً بمجموعة من الأطراف إلى جانب ما يتداخل مع ذلك من عوامل ومؤثرات خارجية، من هنا يمكن توضيح أهمية اتخاذ القرار في النقاط التالية:³

- اتخاذ القرارات عملية مستمرة، حيث يمارس الإنسان العادي اتخاذ القرارات طوال حياته اليومية، فمن قراراته هناك السهلة والبسيطة وهناك الحاسمة والمصيرية، ولا يختلف الأمر عن المؤسسة فهي مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق والأفراد وغيرها؛
- اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله، وهي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى يتم القيام به؟ ... وعليه كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري؛

¹ وليد إسماعيل السيفو، عبد الحفيظ قدور بلعربي، سعد خضير عباس الرهيمي، الاقتصاد الإداري مدخل كمي في استراتيجية اتخاذ القرار، دار الأهلية، الأردن، 2007، ص 49.

² عدنان عواد الشوابكة، بور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري، الأردن، 2001، ص ص 227، 228.

³ أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 34.

- إتخاذ القرارات الاستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثيرا كبيرا على نجاح المؤسسة أو فشلها؛
- إتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل، وكذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال واستخداماته؛
- إتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، لأن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة.

ثانيا: خطوات سير عملية إتخاذ القرار

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

1. **تحديد وتحليل المشكلة:** إن أول ما يحتاجه المدير هو تشخيص المشكلة التي تواجهه بشكل واضح. ففي هذه المرحلة يركز على التفهم الواسع والعميق للمشكلة التي هو بصدد معالجتها، فإن إخفاق في تحديد وتعريف المشكلة يمكن أن يقود إلى انحراف الخطوات اللاحقة من عملية إتخاذ القرار عن مسارها الصحيح. فالتشخيص الصحيح للمشكلة يعنى قطع أكثر من نصف المسافة نحو الحل المناسب. لأجل تشخيص وتحديد المشكلة، يحتاج المدير أن يطرح على نفسه وعلى مساعديه سلسلة من الأسئلة:
 - ما الذي يدعونا للظن بوجود مشكلة؟
 - ماذا جرى، وما الذي حدث؟
 - أين حدث ذلك؟ وهل حدث هذا في موقع تنظيمي أو جغرافي واحد أم أكثر؟
 - متى حدث ذلك؟ وكم من الوقت على ذلك؟ وهل سبق وإن حدث مثل ذلك سابقا؟
 - لماذا حدث ويحدث ذلك؟ وعند الإجابة على مثل هذا السؤال ينبغي إعطاء عناية كافية كي لا يقع خلط بين إغراض المشكلة وبين أصل المشكلة ذاتها، أو الخلط بين مجموعة من الإعراض وعلى المدير إعطاء عناية كافية لتمييز أصل المشكلة وإلا يكون قد حصر اهتمامه في نطاق الإعراض فقط.
 - مع من حدث ذلك؟ وهنا ينبغي التركيز على الجانب الموضوعي لا الجانب الفردي والشخصي. يجب أن نتذكر دائما أن العبرة في معالجة المشاكل أن نسأل: لماذا حدث الخطأ؟ وليس من ارتكب الخطأ؟ وبعبارة أخرى، يجب ألا تكون غايتنا تحديد شخص ما ليكون فداء للمشكلة أو للخطأ الذي حدث بل إيجاد مخرج مناسب من المشكلة ومنع حدوث تكرارها.

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

ومن الأساليب الناجحة في تحليل المشكلات هو ما يطرحه Peter Drucker في كتابه الموسوم the Practice of Management حيث يرى أن يطرح المدير سؤالين افتراضيين هما:

- هل كان من الممكن اتخاذ إجراء ما في السابق، لو اتخذناه في حينه ما حدث الذي حدث؟
- ما الذي سيترتب عليه الحال مستقبلاً لو نترك الأمور على ما هي عليه الآن؟

من الملاحظ أن السؤال الأول يربط الماضي بالحاضر لأجل الوصول إلى بعض الدلالات المفيدة، بينما السؤال الثاني يربط الحاضر بالمستقبل للوصول دلالة ما أيضاً. فالسؤالين معا يربطان الماضي والحاضر والمستقبل لتحليل المشكلة والبدائل المتاحة.¹

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

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

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

أشرنا سابقاً في مرحلة تحديد وتحليل المشكلة إلى أن متخذ القرار وهو بصدد مسعاه لتحديد وتحليل المشكلة يحتاج إلى طرح أسئلة عديدة لمناقشة ذلك. منها ما يتعلق بالظواهر التي رصدت،

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

ومنها ما يتعلق بأنشطة المؤسسة، ومنها ما يتعلق بوظائفها الإدارية وحسب طبيعة الحالة التي تواجهها الإدارة.

إن الإدارة النيرة تعمل على توفير المعلومات قبل اندلاع لهيب المشكلة، وتعمل على أن تكون (المعلومات) جاهزة حين الحاجة لها، فهذا يوفر لها عناء عملية البحث والجمع عن البيانات عند استعار المشكلة، والاهم من ذلك يختزل الوقت للوصول إلى القرارات في الظروف الحرجة، التي غالبا ما يكون ثمينا جدا في ظل بعض المشكلات. وتبين من نتائج إحدى الدراسات الميدانية إن البعض (12% من عينة الدراسة) يميل عندما يكون في اجتماع إلى اتخاذ قراراته حتى في غياب البيانات اللازمة بدلا من تأجيل الاجتماع لاستكمال البيانات الناقصة.

ولكي لا يكون هناك لهاث هنا وهناك وراء جمع البيانات عند أوقات الشدة والحاجة لها، يصار إلى استحداث نظم للمعلومات الإدارية في المؤسسات تؤمن باستمرار إنسانية في عمليات جمع وتبويب وتحليل المعلومات عن كافة أنشطة المؤسسة، وكذلك عن البيئة التي تعمل فيها.

ومن الناحية العلمية يجب التسليم بأن ما من قرار يتخذ بشكل سليم إلا بعد توفر المعلومات الكافية. من هذه القرارات ما هو كبير ومعقد كما قد يكون الحال مع بعض القرارات الاستثمارية مثلا، وما هو صغير وبسيط جدا لا يجلب الانتباه كما هو الحال في اتخاذ قرار بشأن منح أحد الموظفين الصغار إجازة اعتيادية ليوم واحد مثلا. فكلا القرارين يحتاجان إلى المعلومات ذات طبيعة كبيرة ومهمة نسبيا لمؤسسة، في حين كانت الحاجة للمعلومات بسيطة جدا لاتخاذ القرار الثاني وقد يكون واثقا أن الموظف المعنى له رصيد كاف من الإجازات أولا، والمتخذ القرار متأكد من أن زملاءه سيعوضون عنه في غيابه ثانيا.¹

3. تحديد وتقييم البدائل: البدائل هي الحلول أو الوسائل أو الأساليب المتاحة أمام الرجل متخذ القرار لحل

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

- القدرة على تطوير الحلول البديلة والتصور في حقل إيجاد الحلول وخاصة الجديد منها؛

¹ باسم الحميري، مرجع سابق، ص ص 62-65.

- الاعتماد الواسع على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين في نفس المجال حتى يمكن الإلمام بجميع المعلومات والنواحي المتعلقة بالمشكلة وبالتالي بكل الحلول الممكنة.
- أما التقييم يتطلب دراسة وافية لكل بديل تتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بديل وتكلفة كل بديل (موازنة بين الإيجابيات والسلبيات) بناء على معايير فنية واقتصادية واجتماعية محددة وبعد ذلك يقوم متخذ القرار بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض، وتعد هذه المرحلة صعبة جدا قياسا بالمراحل السابقة لأنها تتطلب التنبؤ بحدوث المستقبل والظروف والعوامل التي تؤثر في القرار وهذا يقوم على معلومات يغلب عليها صفة عدم التأكد. حيث تفيد هذه الخطوة في تقليص عدد البدائل وذلك بعد طرح وإهمال البدائل التي لا تحقق الحد الأدنى من المعايير الموضوعية (مستوى الرضا)، وهذا يوفر وقت أكثر للإدارة لاتخاذ القرار بعيدا عما يعرف بالقرار تحت الضغط أي القرار العاجل والفوري.¹
- 4. اختيار البديل الأمثل: بعد الانتهاء من مرحلة تحديد البدائل وتقييم كل بديل، يصبح أمام متخذ القرار مجموعة من الحلول الممكنة يتم بعدها تحديد نقاط القوة والضعف لكل بديل من البدائل المتاحة، وبناءاً على ذلك يستطيع متخذ القرار اختيار أفضل بديل يحقق أكبر عائد، وقد يكون البديل الذي يحقق أقل خسارة هو البديل الأفضل، إذا كان القرار يتعلق بمواجهة خسارة محتملة. وعموما نستطيع أن نقول إن متخذ القرار يجب أن يقوم بمقارنة الإيجابيات والسلبيات للبدائل بحيث تتضمن هذه المرحلة أربعة معايير لاختيار أفضل بديل وهذه المعايير هي:
 - المخاطرة: قيام متخذ القرار بتقييم مخاطرة كل تصرف مقابل المكاسب المتوقعة؛
 - الاقتصاد في الجهد: تحديد أي من البدائل يمكنه إعطاء أفضل النتائج بأقل جهد للمؤسسة؛
 - التوقيت: إذا كان الوقت يتصف بالعجلة فإن التصرف ينبغي أن يخدم ذلك الموقف، أو وجود حاجة إلى جهد طويل ودائم فإن البداية ستكون بطيئة لتجميع كم المعلومات الذي قد يكون مطلوباً، وفي بعض المواقف نجد أن الحل ينبغي أن يكون نهائياً ويعمل على رفع رؤية المؤسسة نحو تحقيق أهداف جديدة؛
 - قيود الموارد: يعتبر العنصر البشري من أهم الموارد التي تنفذ القرارات وإن رؤيته وكفاءته ومهارته هي التي تحدد ما يمكن عمله وما يمكن تجنبه.²

¹ كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص ص47، 48.

² عدنان عواد الشوابكة، مرجع سابق، ص ص237، 238.

5. مرحلة اتخاذ القرار (التنفيذ): تعد هذه المرحلة تابعة للمراحل السابقة رغم أن القرار يكون قد صدر والتنفيذ يأتي لجعل القرار واقعي ملموس خاصة بعد أن يضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار، وهذا يتطلب دوراً مهماً من متخذ القرار لإنجاح تنفيذ القرار مثل القيام بأعمال التحفيز للعاملين. إن القرار في حد ذاته عديم القيمة ما لم يتم تنفيذه، وكثيراً ما ننفق الوقت والجهد والمال من أجل الوصول إلى قرار سليم ومنطقي، ثم بعد هذا نبدد كل ذلك بسبب فشلنا في تنفيذه، ولهذا بعد اختيار البديل الأنسب لحل المشكلة المطروحة فإن القرار أو الحل يجب أن تكون له فاعلية في التنفيذ حتى يتحقق الهدف المنشود. ويعتقد بعض متخذي القرارات أن دورهم ينتهي باختيارهم أفضل بديل ولكن هذا الاعتقاد خاطئ بطبيعة الحال لأن القرار يتطلب تنفيذه تعاون الآخرين ومتابعة التنفيذ للتأكد من سلامة التنفيذ وفاعلية القرار وقد يتطلب الأمر معرفة وإلمام من لهم علاقة بالتنفيذ، كما أن شعور العاملين بمشاركتهم في صنع القرار تساهم بشكل كبير في حسن تحويل البديل إلى عمل فعال ومنتج.¹

6. المتابعة والملاحظة والمراقبة وتقييم القرار: في هذه الخطوة يجب قياس مدى التقدم في تنفيذ القرار من حيث الوقت والموارد الأخرى والآثار المترتبة على القرار مدى التزام بالجدول الزمني المعد للتنفيذ. وعند القياس تتم مقارنة النتائج بالجدول الزمني أو الخطة الموضوعة للتنفيذ وإذا كان القرار لا يساهم في حل المشكلة تراجع خطوات اتخاذ القرار السابقة مباشرة وهي اختيار البديل ووضعه موضع التنفيذ.² وهذا كله لمعرفة مدى جدوى القرار، وكلنا نتعلم من أخطائنا السابقة كي نطور قابليتها للمستقبل. ولتحقيق ذلك يحتاج المدير أن يعرف ما يلي:³

- هل حقق القرار الأهداف المتوخاة له؟
- إن لم يتحقق ذلك، فما هي الأسباب التي حالت دون ذلك؟
 - خطأ في تشخيص وتحليل المشكلة؛
 - خطأ في اختيار الحل البديل؛
 - انحراف في التنفيذ؛
 - ضعف في تفهم وإدراك خلفيات وطبيعة القرار من قبل الفريق المنفذ أدت إلى الإخفاق؛
 - خطأ في التوقيت؛

¹ كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص 49.

² الوافي الطيب، نظام المعلومات وأثره على عملية اتخاذ القرارات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، العدد 10، 2010، ص 114.

³ باسم الحميري، مرجع سابق، ص 72، 73.

- ضعف قدرات الجهاز التنفيذي على تنفيذ القرارات؛
- خطأ في التنسيق مع الجهات الأخرى ذات علاقة بتنفيذ القرار .
- هل يمكن تدارك الموقف الآن بتعديل القرار، أو بالأحرى إصدار قرار جديد؟ فقد يساعد القرار الجديد على تصحيح الموقف برمته، أو على الأقل إنفاذ ما يمكن إنقاذه.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

على الرغم من تعدد القرارات التي قد يتخذها متخذ القرار في اليوم الواحد فإن العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية وإذا ما تداخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود أحيانا إلى قرارات خاطئة (قرارات غير رشيدة) لهذا فإن اتخاذ أي قرار ومهما كان بسيطا وذا آثار ومدى محدودين فإنه يستلزم من الإدارة التفكير في عدد من العوامل مختلفة التأثير على القرار، بعضها داخل التنظيم (عوامل داخلية) وبعضها من خارج التنظيم (عوامل خارجية) وبعضها الآخر سلوكي أو إنساني، بالإضافة إلى عوامل كمية أخرى ترتبط بالتكلفة والعوائد المتوقعة.

أولاً: العوامل الخارجية

- وتتمثل هذه العوامل في الضغوط الخارجية القادمة من البيئة المحيطة التي تعمل في وسطها المؤسسة والتي تخضع لسيطرتها المؤسسة بل إن إدارة المؤسسة تخضع لضغوطها وتتمثل هذه العوامل بما يلي:¹
- الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع؛
 - التطورات التقنية والتكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية؛
 - الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين؛
 - العوامل التنظيمية الاجتماعية والاقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والرأي العام والسياسة العامة للدولة وشروط الإنتاج؛
 - درجة المنافسة التي تواجه المؤسسة في السوق.

كما يؤثر المجتمع بما يتضمنه من جمعيات مدنية ضاغطة على قرارات المسؤولين، ويمكن أن تكون للعلاقات مع أفراد الأسرة، الجيران، الحي، العرش، والمنطقة تأثيرا كبيرا على طبيعة القرار، بالإضافة إلى التأثير المشابه الذي قد يكون من خلال الضغوط الممارسة على المسؤولين الإداريين في المؤسسة عند المطالبة بحقوق بعض الأفراد وتحقيق العدالة والقضاء على الفقر ورعاية مصالح الأطراف السابقة سواء في التوظيف أو في

¹ كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص 36.

المنافع، وقد تلجأ الجمعيات المدنية إلى دعم معارضة الحكومات الأجنبية، ويصبح نتيجة لذلك المسؤول الإداري تحت طائلة الضغوط التي تمسه من جراء السعي الدؤوب للتوفيق بين الأهداف الاقتصادية والأهداف الاجتماعية للمؤسسة. أما الظروف السياسية فلها تأثيرها الخاص، وذلك عندما يتم تعيين قادة جدد بقرارات رئاسية بعد تغير السلطة السياسية في البلاد، فيأتي هؤلاء المسؤولين وهم يحملون في طياتهم الكثير من الغموض والتحفظ من جوانب عدة، وتكون قرارات هؤلاء مرآة تتعكس عليها تلك الضغوط، أما صورة الانعكاس فبحسب الشخصية والحكمة، والخبرة، فقد يكون هذا التغيير الجديد فرصة ومنتفس لبعض المسؤولين لإبراز قدراتهم ومهاراتهم الإبداعية، بينما يضيق منه صدر البعض الآخر فيربكهم ويحول دون إتخاذ قرارات صحيحة أو قد يجعلهم يحجمون عن إتخاذ القرارات نهائياً.¹

وعموماً يمكن القول إن الضغوط الخارجية مهما تعددت وتباينت فإنها تترك أثرها على متخذ القرار في المؤسسة، الشيء الذي يحتم عليه البحث في كيفية التعامل معها باستغلال الإيجابي منها، ومحاولة علاج وتجنب السلبي الذي تكون نتائجه غير مرغوبة.

ثانياً: العوامل الداخلية

وتتمثل بالعوامل التنظيمية وخصائص المؤسسة وهي عوامل كثيرة نذكر أهمها:²

- عدم وجود نظام للمعلومات داخل المؤسسة يفيد متخذ القرار بشكل جيد؛
- عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام؛
- درجة المركزية، وحجم المؤسسة ودرجة انتشارها الجغرافي؛
- درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة؛
- مدى توافر الموارد المالية والبشرية والفنية للمؤسسة؛
- القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى.

ويظهر تأثير هذه العوامل بنواحي متعددة ترتبط بمايلي:

- بالظروف المحيطة بمتخذ القرار؛
- تأثير القرار على مجموع الأفراد في المؤسسة؛
- بالموارد المالية والبشرية والفنية المتاحة أمام إدارة المؤسسة.

¹ نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة، الأردن، 2007، ص 396.

² كاسر نصر منصور، مرجع سابق. ص 37، 36.

ثالثا: عوامل الشخصية ونفسية

وهذه العوامل تشمل كل من له علاقة باتخاذ القرار ابتداءً بمتخذ القرار ومستشاريه ومساعديه الذين يشاركونه في اتخاذ القرار، وهذه العوامل تقسم إلى نوعين هما:

1. عوامل نفسية: أعطى هيربرت سايمون أهمية كبيرة للعوامل النفسية وآثارها على عملية اتخاذ القرارات في المنظمات الإدارية وجعل السلوك النفسي المتحكم في سلوك الفرد عند اتخاذه القرارات. وتتمثل العوامل النفسية في:

- الدوافع النفسية لمتخذ القرار؛
- المحيط النفسي المحيط بمتخذ القرار؛
- دور المنظمة في تكوين هذا المحيط النفسي.

فإذا افترضنا أن تأثير هذه العوامل النفسية كان إيجابيا سيرقى سلوك متخذ القرار إلى درجة كبيرة من الموضوعية أما إذا كان تأثير العوامل النفسية سلبيا فستغلب على متخذ القرار الذاتية والخلل في تنظيم الأمور وعدم سلامة القرارات المتخذة. وانطلاقا من اعتماد صنع القرار على المعلومات الكافية والصحيحة فالحالة النفسية للمعاونين والمرؤوسين تؤثر على كيفية جمعهم للمعلومات وطريقة تقديمها الشيء الذي يؤثر على القرار سلبا أو إيجابا. والحالة النفسية السائدة بالمنظمة وليدة الإشراف والعلاقات الإنسانية السائدة وروح التفاهم والحوافز المعمولة بها إضافة إلى قوة الارتباط بالتنظيم والولاء له.¹

2. عوامل شخصية: تتعلق شخصية متخذ القرار ومقدراته وهناك الكثير منها التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات، فالقرار يعتمد على كثير من المميزات الفردية والشخصية للفرد التي تطورت معه قبل وصوله إلى التنظيم، وعليه تشكل عمليات اختيار الأفراد وتدريبهم عوامل مهمة في نوعية القرارات المتخذة في التنظيم. إن السلوك الشخصي يؤثر تأثيرا مباشرا في كفاية صناعة القرار، فكل مدير وله أسلوبه حتى لو تساوت الكفايات والمهارات ويرى رايموند مكليود أن هناك ثلاثة أبعاد لإتاحة الفرصة للاختلافات الفردية من مدير لآخر وهذه الأبعاد هي:

- أسلوبهم في الإحساس بالمشكلة؛
- وأسلوبهم في تجميع المعلومات؛

¹ مراد خلاصي، " إتخاذ القرار في تسيير الموارد البشرية واستقرار الإطار في العمل، مذكرة ماجستير، منشورة، تخصص علم النفس التنظيمي وتسيير الموارد البشرية، قسم علم النفس وعلوم التربية والأرطوفونيا، جامعة منتوري، قسنطينة، 2006/2007، ص 64.

- وأسلوبهم في استخدام المعلومات.

وبالنسبة لأسلوب الإحساس بالمشكلة ينقسم المديرون لثلاث فئات أساسية وهي: متجنب للمشكلات وحلال للمشكلات وباحث عنها، كما أن أنماط السلوك تؤثر تأثيرا مباشرا على القرار ويتم تصنيف أنماط سلوك المديرين في أربعة أنماط وهي المجازفة، الحذر، التسرع، التهور.¹

رابعاً: عوامل أخرى

1. توقيت اتخاذ القرار: يشكل توقيت بروز المشكلة وتحديد بدقة أهمية كبيرة لسير السليم لبقية مراحل صنع القرار وسرعة المعالجة لأن الزمن لا ينتظر والقرار السليم اليوم قد لا يصلح بعد ساعة من التأخر. كما أن تحديد الوقت اللازم لجمع المعلومات ومعالجتها يتيح الفرصة لمتخذ القرار أن يدرس المشكلة بتأني للوصول إلى الحل المناسب، واللجوء إلى دراسة المشكلة المماثلة أسرع لاختيار البديل المناسب وبالتالي اتخاذ القرار في الوقت المناسب له. من ناحية أخرى تبرز مشكلة القرارات العاجلة التي تواجه المؤسسة والتي تصدر قراراتها غالباً تحت ضغط الظروف المستجدة، وهنا يستعين متخذ القرار بحنكته الإدارية وخبرته وقوته على التنبؤ على سير الأمور. رغم أهمية الفترة الزمنية التي يستغرقها صناعة القرار، فإن توقيت إصداره وإخراجه للعلن ذا أهمية كبيرة، خصوصاً إذا كان القرار يلغي قراراً سابقاً له ويحل محله وذلك لأخذ رأي من يصدر القرار بحقهم ومدى تأثرهم به.²

2. تأثير أهمية القرار: كلما ازدادت أهمية القرار ازدادت ضرورة جمع المعلومات الكافية عنه، وتتعلق الأهمية النسبية لكل قرار بالعوامل التالية:³

- عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار ودرجة هذا التأثير؛
- كلفة القرار والعائد، حيث تزداد أهمية القرار كلما كانت التكاليف الناشئة عنه أو العائد المتوقع الحصول عليه نتيجة هذا القرار مرتفعاً؛
- الوقت اللازم لاتخاذ، فكلما ازدادت أهمية القرار احتاج الإداري إلى وقت أطول ليكتسب الخبرة والمعرفة بالعوامل المختلفة المؤثرة على القرار.

3. المشاركة في اتخاذ القرارات: صانع القرار لن يكون بالضرورة منفذه، فرغم أن المدير في الغالب من يتخذ القرار إلا أن هذا القرار يعتبر نتاج جهود مشتركة للمرؤوسين والمعاونين وكثير من المختصين أثناء مراحل

¹ كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص 37.

² مراد خلاصي، مرجع سابق، ص 65.

³ كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص 39.

عملية صنع القرار. والمشاركة في اتخاذ وصنع القرارات مستمدة من نوع الإشراف السائدة بالمؤسسة، فهناك من ينفرد بصنع القرار ومنهم من يفوض الآخرين بصنع القرارات واتخاذها. ويستمد نوع الإشراف بدوره من ثقافة المؤسسة وأهدافها ونوعية نشاطها، فإذا كانت مثلاً المؤسسة ذات طابع أمني فمن الطبيعي أن يكون نوع الإشراف استبدادي أو توتقراطي. ولمشاركة المرؤوسين في صناعة القرارات مزايا وفوائد عديدة، إذ يشعرهم ذلك بأهميتهم داخل المؤسسة خصوصاً إذا نجحت القرارات المصنوعة من طرفهم والمتخذة من طرف مديرهم في حل مشكل المؤسسة. وبالنسبة للمدير مشاركة مرؤوسيه في اتخاذ القرارات وتنفيذها ضماناً له لعدم المعارضة بل سيكون لهم الفضل في نجاح القرارات. أما في حالة الانفراد بالقرار، فالمعارضة حادثة لا شك فيها ولو بطريقة غير مباشرة، ونجاح القرار لن يفرح المعاونين لذا يسعون لإجهاض تنفيذه¹.

المبحث الثاني: أساسيات اتخاذ القرار

إن عملية اتخاذ القرارات هي أهم عنصر في عمل وحياة المؤسسات فاتخاذ القرارات هي جوهر عمل القادة وهو نقطة البدء بالنسبة لجميع الإجراءات وأوجه النشاط والتصرفات اليومية التي تتم في المؤسسة وفي هذا المبحث سنحاول تعرض إلى أنواع ونماذج اتخاذ القرار وأيضا الأساليب مساعدة على اتخاذه.

المطلب الأول: أنواع القرارات المتخذة

إن القرارات الإدارية لا يمكن أن تتساوى جميعها في طبيعتها أو ظروفها فلكل قرار ظروفه وطبيعته الخاصة وتبعاً لذلك تتنوع القرارات التي يتخذونها المديرون تبعاً لأهمية القرار وتنوع المشاكل التي يعالجها واختلاف الظروف والفترة الزمنية التي يتخذ فيها القرار، كما اختلفت معايير التصنيف وتباينت وجهات نظر المختصين حول تصنيف القرارات وكل تصنيف يهدف إلى الجانب أو المعيار الأكثر أهمية بالنسبة له وتأثيراً بالنسبة له، ومن هذه التصنيفات ما يلي:

أولاً: القرارات التقليدية

وتتمثل في نوعين هما:

1. **القرارات التنفيذية:** وهي تتعلق بالمشكلات البسيطة المتكررة كتلك المتعلقة بالحضور والانصراف وتوزيع العمل والغياب والإجازات، وكيفية معالجة الشكاوى. وهذا النوع من القرارات يمكن اتخاذها على الفور نتيجة الخبرات والتجارب التي اكتسبها متخذ القرار والمعلومات التي لديه².

¹ مراد خلاصي، مرجع سابق، ص 65، 66.

² عبد اللاه إبراهيم الفقي، نظم المعلومات المحسوبة ودعم اتخاذ القرارات، دار الثقافة، الأردن، 2012، ص 121، 122.

2. **القرارات التكتيكية:** وتتصف بأنها قرارات متكررة وإن كانت في مستوى أعلى من القرارات التنفيذية وأكثر فنية وتفصيلا. ويوكل أمر مواجهتها إلى الرؤساء الفنيين والمتخصصين، وهذا النوع من القرارات يصدر للأمر الروتينية غير الهامة، ويقتصر عادة على الاختيار بين عدد محدود من البدائل.¹

ثانيا: القرارات غير التقليدية

وتتمثل في نوعين هما:²

1. **القرارات الحيوية:** وهي تتعلق بمشكلات حيوية يحتاج في حلها إلى التفاهم والمناقشة وتبادل الرأي على نطاق واسع، وفي مواجهة هذا النوع من المشكلات يبادر متخذ القرار بدعوة مساعديه ومستشاريه من الإداريين والفنيين والقانونيين إلى اجتماع يعقد لدراسة المشكلة، وهنا يسعى متخذ القرار لإشراك كل من يعينهم أمر القرار من جميع الأطراف في مؤتمر، وأن يعطيهم جميعا حرية المناقشة مع توضيح نقاط القوة والضعف.

2. **القرارات الإستراتيجية:** وهي قرارات غير تقليدية، تتصل بمشكلات إستراتيجية وذات أبعاد متعددة، وعلى جانب كبير من العمق والتعقيد، وهذا النوع من القرارات تتطلب البحث المتعمق والدراسة المتأنية والمستفيضة والمتخصصة التي تتناول جميع الفروض والاحتمالات وتناقشها.

وهناك تصنيفات أخرى لأنواع القرارات ومنها:

1. **تقسيم وفق معيار طبيعتها:** فهناك قرارات تنظيمية وقرارات شخصية، فالقرارات التنظيمية هي التي يتخذها الإداري بصفته الرسمية أي بصفته عضو في المؤسسة أو موظفا بشغل منصبا رسميا. أما القرارات الشخصية فهي التي يتخذها الإداري بصفته الشخصية وبناء على ميوله ومعتقداته. وفي الواقع فإن الفرق بين القرارات التنظيمية والقرارات الشخصية هو فرق في الدرجة وليس في النوع، لأن شخصية الإداري تظهر في معظم القرارات التي يتخذها حتى ولو كانت قرارات تنظيمية. فالإداري إنسان لا يستطيع التخلي عن قيمته وآرائه الشخصية أو يتجرد من إنسانيته ويصبح آلة صماء.³

2. **تقسيم بحسب درجة جدولتها:** تختلف المشاكل التي تعترض المديرين متخذي القرارات من حيث درجة جدولتها، ويرجع ذلك إلى مدى تكرر حدوثها. فكلما تكررت تكونت لدى متخذ القرارات خبرة ومعرفة

¹ سيد صابر تعلق، نظم دعم اتخاذ القرارات الإدارية، دار الفكر، الأردن، 2011، ص 50.

² عبد اللاه إبراهيم القفي، مرجع سابق، ص 122، 123.

³ مؤيد الفضل، مرجع سابق، ص 33.

أكبر بهذه المشاكل. وتخضع القرارات المتخذة في هذا النوع لمجموعة من القواعد والسياسات والإجراءات وهذا ما جعل البعض يطلق عليها اسم القرارات المبرمجة، أو القرارات العامة المتكررة. بينما يفضل آخرون تسميتها القرارات الروتينية التي تتخذ في ظروف الحد الأدنى من اللاتأكد. ويستخدم هذا النوع من القرارات عادة في المستويات التشغيلية الدنيا، بالاعتماد على قنوات معلوماتية جاهزة وفق معايير ثابتة. لا تحتاج هذه القنوات إلى معلومات جديدة لذلك يمكن برمجة هذا النوع من المعلومات عن طريق نظم المعلومات التقليدية.¹ أما النوع الثاني في هذا الصنف فيعكس الأول في تسمياته، صفاته، مستويات تنفيذه ونوع المعلومات التي يحتاجها. ويطلق عليها اصطلاحات مختلفة منها القرارات غير المبرمجة أو الفريدة من نوعها أو غير الروتينية. تتميز المشكلات التي يعالجها هذا النوع من القرارات بالتعقيد لدرجة عدم توافر نظام أو أسلوب واضح لمعالجتها، وذلك بسبب طبيعتها الجديدة وغير المتكررة وغير المألوفة، مثل القرارات الاستراتيجية كقرارات التوسع والاندماج... الخ، لذلك يتم اتخاذها في المستويات الإدارية العليا. تعتبر القرارات غير المبرمجة قرارات مركبة لأنها لا تعتمد على القواعد والإجراءات فقط ولكنها تستخدم أيضا الاجتهاد والأحكام الشخصية. ويرجع ذلك إلى نقص المعلومات التي تجعل متخذ القرار في حالة من اللاتأكد. إذن فهي تتطلب نظام معلومات جيد إضافة إلى الخبرة ومهارة المديرين.²

3. تقسيم حسب محتواها من درجات التأكد: فبالنسبة لبعض القرارات تكون البيانات المؤسسة عليها متاحة ودقيقة وكاملة، والنتائج المتوقعة منها مضمونة ومؤكدة، وبعض القرارات الأخرى يتوافر عنها بيانات اجتماعية ومن ثم فإن نتائجها ليست مؤكدة، وتتخذ قراراتها في إطار من المخاطرة بإمكان الحصول على النتائج المرجوة أو عدم الحصول عليها. على أن مثل هذه القرارات يمكن جدولتها في إطار أنسب من الاحتمالات. إن هذا التقسيم في الحقيقة يقسم بمدلول نوعية البيانات المتاحة عن الموقف موضوع القرار والذي أصبح يدرس الآن تحت ما يعرف بـ (نظرية القرار) والتي تدور أساسا حول المنطق الرياضي للاختيار تحت ظروف عدم التأكد.³

¹ إيهاب صبيح محمد رزيق، إدارة العمليات واتخاذ القرارات، دار الكتب العلمية، مصر، 2001، ص 154

² محمد موفق حديد، الإدارة - المبادئ والنظريات والوظائف، دار الحامد، الأردن، 2001، ص 272.

³ عيد اللاه إبراهيم الفقي، مرجع سابق، ص 124.

4. تقسيم حسب المدى الزمني: تصنف القرارات وفق المدى الزمني إلى قصيرة وطويلة الأجل. وتتلاءم القرارات طويلة الأجل مع القرارات الاستراتيجية وتتفق معها في ميزاتها وخصائصها. تتميز القرارات الطويلة بارتباطها بفترات طويلة في المستقبل، مما يطبعها بطابع اللاتأكد واحتمالات التغيير. وهذا ما يجعل المعلومات التي يحتاجها هذا النوع من القرارات صعبة التوفير، وقليلة الكفاية والدقة. بينما تتميز القرارات القصيرة الأجل بقصر مداها وارتفاع درجة اليقين بها، وهذا ما يسهل الحصول على المعلومات التي نحتاجها، مما يمكن متخذ القرار من التحكم بها.¹

5. تقسيم حسب مستويات الإدارية: يختلف التصنيف حسب المستويات التنظيمية من منظمة إلى أخرى، ويكون التصنيف الأكثر شيوعاً في هذا السياق كالتالي:²

- القرارات الاستراتيجية: ويتم اتخاذ هذا النوع من القرارات على مستوى الإدارة العليا، وهذا ما يضيف عليها درجة عالية من المركزية. وتحدد هذه القرارات أهداف المنظمة الناجمة عن الخطط طويلة الأمد. وتطابق في مصدرها وصفاتها القرارات غير المبرمجة والقرارات الفريدة من نوعها. وما يميز هذا النوع أنه يستخدم للتنبؤ بالمستقبل ولتحقيق التكيف بين المنظمة وبيئتها.
- القرارات الإدارية والتنظيمية: يتم اتخاذ هذه القرارات على مستوى الإدارة الوسطى، حيث تتطابق مع جزء من القرارات المبرمجة وجزء من القرارات العامة. فيما يعود الجزء المتبقي منها للقرارات التشغيلية. تهتم قرارات هذا المستوى بفاعلية وكفاءة الاستخدام والرقابة على الوحدات الإدارية وأدائها في إطار سياسات وأهداف القرارات الاستراتيجية.
- القرارات التشغيلية: تتصف هذه القرارات بالتكرار والروتينية وتتضمن تنفيذاً للقرارات الصادرة عن الإدارة العليا والوسطى، وذلك بإصدار قرارات تفصيلية. وهذا ما يجعلها تتصف بدرجة عالية من اللامركزية.

6. القرارات المتخصصة (حسب الوظيفة): وتنقسم هذه القرارات إلى أربع مجموعات حسب وظائف المؤسسة وهي:³

¹ ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال - نظريات ونماذج وتطبيقات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص249.

² مصطفى محمود أبو بكر، جمال الدين محمد المرسي، التفكير الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية - منهج تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص23، 24.

³ سيد صابر تعلق، مرجع سابق، ص ص52، 53.

- أ. قرارات تتعلق بالإنتاج: وتختص مثل هذه القرارات بموقع المصنع، وأنواع الآلات والتصميم الداخلي للمصنع، وخزينة الإنتاج، ومصادر الحصول على المواد الخام. وطرق دفع أجور العمال.
- ب. قرارات تتعلق بالتسويق: وتخص نوع السلعة التي تباع وأوصافها، والكمية المتوقع بيعها وحصصة المؤسسة في السوق الكلي، والسعر التي تباع به السلعة، ووسائل الإعلان والدعاية والترويج، والمبالغ الواجب صرفها في وسائل الإعلان والترويج، وأسس وضع المرتبات والأجور والمكافأة وقرارات تتعلق بشكل العبوة والتصميم للمنتجات ونوع الأبحاث المتعلقة في التسويق الواجب القيام بها ووسائل النقل والتخزين وخدمات البيع الواجب تقديمها للمستهلكين.
- ج. قرارات تتعلق بالموارد البشرية: وتخص هذه القرارات مصادر الحصول على الموظفين والعمال وطرق الاختيار وإجراءات التعيين وبرامج تعريف المستخدمين بالمؤسسة وكيفية تدريب الموظفين والعمال وأسس تحليل الوظائف وتحليلها وتصنيفها، والتعويضات غير المادية الواجب تقديمها ونوعها وطرق الترقية والإجازات المسموح بها وكيفية معالجة الشكاوى والإضرابات والتأخير والغيابات وحالات الفصل من الخدمة وعلاقة المؤسسة بالاتحادات والنقابات والمؤسسات العلمية.
- د. قرارات تتعلق بالإدارة المالية: وتخص حجم رأس المال اللازم، ورأس المال الثابت ورأس المال الثابت، ورأس المال العامل، وطريقة التمويل والأرباح المطلوبة اكتسابها وكيفية توزيع الأرباح، وعدد ونوع السجلات والدفاتر المحاسبية وإمكانية الاندماج في مشاريع أخرى، وكيفية التصفية في حالة حدوثها، ويمكن تقسيمها إلى:

- قرار الاستثمار: هو قرارا المتعلق بكيفية استخدام المؤسسة لموارد المتاحة لها لاقتناء مختلف أنواع موجوداتها.¹ وتعتبر قرارات الاستثمار من أهم قرارات الإدارة المالية وأكثرها تعقيدا بسبب طبيعتها الاستثمارية، والغالب في هذه القرارات أن المؤسسة تلجأ إليها من أجل زيادة العائد على الاستثمار.² فالاستثمار هو التخلي عن استخدام أموال حالية ولفترة زمنية معينة من أجل الحصول على مزيد من التدفقات النقدية مستقبلا تكون بمثابة تعويض عن القيمة الحالية للأموال المستثمرة مع إمكانية الحصول على عائد معقول مع تحمل عنصر المخاطرة.³

¹ أيمن الشنطي، عامر شقر، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، الأردن، 2007، ص 21.

² حمزة محمود الزبيري، الإدارة المالية المتقدمة، دار الوراق، الأردن، 2004، ص 69.

³ الحناوي محمد صالح، أساسيات الاستثمار في الأوراق المالية، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص 2.

- قرار التمويل: هو القرار المتعلق بكيفية اختيار المصادر التي سيتم الحصول منها على الأموال اللازمة للمؤسسة لتمويل الاستثمار في موجوداتها¹. فالتمويل هو الإمداد بالأموال في أوقات الحاجة إليها². يعتبر التمويل من بين الطرق التي تلجأ إليها المؤسسة لتسديد احتياجاتها وتوفير مستلزماتها الإنتاجية وتعدد أنواع التمويل بتعدد الزوايا التي ينظر إليه من خلالها.
- قرار توزيع الأرباح: يعتبر توزيع الأرباح من بين مصادر التمويل الذاتي حيث تلجأ إليه المؤسسة عندما تبحث عن مصادر تمويل ملائمة ويكون قرار التوزيع في هذه الحالة صعباً لتضارب الآراء فيما يخص توزيع الأرباح حيث هناك من يريد حصته من الأرباح في حين المؤسسة تريد استعماله لأراض التوسع أو أغراض أخرى³.

المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار

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

أولاً: الأساليب التقليدية

ومتمثلة فيما يلي:

1. الخبرة: يستخدم المدير خبرته الناتجة من تعامله مع المشكلات السابقة ليطبّقها على المشكلات الآتية المشابهة للمشكلات السابقة، وأنه يمكن إتباع نفس الحلول التي اتبعت سابقاً، ويكتفي المدير فيها بتطبيق قاعدة أو سياسة تعمل بها المؤسسة، تتواجد عيوب كثير في هذا الأسلوب لعدم تطابق المشاكل القديمة مع المشاكل الحديثة ويتطلب التحليل وجمع المعلومات من مصادرها الأولية بغرض حل المشكلة القائمة فعلاً أفضل بكثير من الاعتماد السياقات القديمة وقد تشوب خبرة المدير الأخطاء والثغرات. وتتطلب الخبرة تنمية المهارات وعدم الركوع لحل واحد، وإجراء عملية التجديد من خلا إزالة القلق النفسي الذي يساور المدير عند الإقدام لاتخاذ القرار⁴.

¹ أيمن الشنطي، عامر شقر، مرجع سابق، ص21.

² ماجد أحمد عطا الله، إدارة الاستثمار، دار أسامة، الأردن، 2011، ص39.

³ حمزة محمود الزبيدي، مرجع سابق، ص73.

⁴ السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم واتخاذ القرار الاستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2012، ص232.

2. **المشاهدة والملاحظة:** يمكن للإداري أن يتخذ قراراته بناء على الملاحظة والمشاهدة ورصد آراء الآخرين وتجاربهم في حل المشاكل المماثلة، وإداري الناجح هو الذي يكون على اطلاع بتفاصيل ما يحدث بالمؤسسات المشابهة لمؤسسته من حيث النشاط، حيث يستفيد من تجاربها وحتى ان كانت صفة المناسبة تستوجب السرية في اتخاذ القرارات فإن خبرته ودبلوماسيته تستطيع انتزاع الكثير من المعلومات حول تلك المؤسسات المنافسة.¹ يعد هذا الأسلوب من الأساليب التي يستخدمها المديرين لاتخاذ القرارات بصدد حل مشاكلهم، حيث يحمل هذا الأسلوب نفس عيوب أسلوب التجربة ولا تتلاءم مشاكل مؤسسة وأخرى، وهذا الأسلوب قد يبقي المدير رجلا تقليديا ليس لديه رغبة في تحمل المخاطر والتطور مع أساليب جديدة. تتفاوت الثقافات عند المديرين تفاوتا كبيرا بسبب الاختلاف في الإدراك والخلفية الثقافية ونواحي الاهتمام لكل واحد منهم. وإن التقيد بأسلوب المشاهدة سوف لن ينتج قرارا متكاملًا ولن يفي بالغرض المطلوب وذلك مع تعقيدات البيئة التي يتفاعل معها القرار.²

3. **التجربة:** يعتبر أسلوب التجربة من الأساليب المهمة التي استخدمت في اتخاذ القرارات في بداية الأعمال ومازال متبعًا. يواجه المديرون مشكلة معينة، فيخضعون لها حلا أو مجموعة حلول بعد إخضاعها لتجارب واختبارات ثم تقييمها وبيان إمكانية استخدامها من عدمه لحل المشكلة، تبرز من أسلوب التجربة الكثير من العيوب تشمل استهلاك الموارد، وفقدان الوقت، وبعثرة جهود صانعي ومتخذي القرار، لكونها لا تأتي بحل جذري للمشكلة، وربما تزيد من تعقيدها وعدم حلها، ولكنها تعطي للشخص القائم بها التعلم من أخطائه لتصحيح قراراته المستقبلية. فتعد هذه العملية تجنب التسرع في الحكم على هذا النوع من القرار عند البحث عن أمور مهمة أو جديدة إحدى الركائز الأساسية، حتى ان لم تكن منافعها بادية بشكل فوري.³

4. **الحدس:** يعد هذا الأسلوب من الأساليب الجدلية، فهو يفقد الأساس العلمي إلى أننا نجد متخذ القرار يعتمد عليه في معالجة المشاكل ورسم الحلول، وهذا باختلاف المواقف التي يعترض لها. و لهذا الأسلوب أساس منطقي لأن الإدراكي يكتسب من خلال عمله و نشاطاته اليومية كمية هائلة من المعلومات المتعلقة ببيئة العمل و البيئة الخارجية التي يعمل على إدراك محتواها و تخزينها زيادة على ما يمتلكه من قدرات ذهنية و قواعد يستخدمها عند الحاجة إليها ، و رغم أن هذا الأسلوب يساعد على

¹ محمد راتول، **بحوث عمليات**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص183.

² السعيد مبروك إبراهيم، مرجع سابق، ص232.

³ نفس المرجع، ص ص232، 233.

اتخاذ قرارات سريعة بتكاليف منخفضة و يعطي مجالاً واسعاً للاستفادة من القدرات لمتخذي القرار إلا أنها قد تعطي نتائج غير مرغوب فيها لأنها تقتقد إلى الأسس العلمية الصحيحة و لا يمكن اعتماده و لا يمكن اعتماده كأسلوب للتعامل مع المشاكل المستقبلية إذ أنه يستخدم لمعالجة المشاكل الروتينية و ذات الأثر المحدود.¹

ثانياً: الأساليب الكمية المساعدة على اتخاذ القرار

إن ما يصعب عملية اتخاذ القرار هو اكتسائها بطابع المخاطرة واللاتأكد، أين تكون الأساليب التقليدية غير كافية لاتخاذ قرارات سليمة، وبعد نجاح الأسلوب الكمي في المجال العسكري أصبح واضحاً أن هذه الأساليب تصلح لتنفيذها في المجال الإداري وقادرة على تحسين فعالية المؤسسات من خلال تقليل مخاطر اتخاذ القرار، وتعتمد هذه الطرق على الأساليب الرياضية والإحصائية، وفيما يلي سيتم عرض لبعض الأساليب:

1. التحليل الشبكي: عند تعدد وتشعب الأحداث المطلوب إنجازها للوصول إلى أفضل الحلول من حيث الزمن والتكلفة فإن أفضل أسلوب هو التحليل الشبكي، وذلك من أجل جدولة هذه المعطيات. وهو بدوره يحتوي على مجموعة من أساليب وهي:

أ. أسلوب تقييم البرامج ومراجعة التقنيات P.E.R.T: إن هدف متخذ القرار هو الوصول إلى تحقيق أهدافه في أقصر فترة زمنية وبأقل تكلفة ممكنة. لذلك يستخدم أسلوب تقييم البرامج ومراجعة التقنيات في إيجاد المسار الحرج لتنفيذ الأعمال التي تتصف بعدم التأكد في تنفيذ الأنشطة التي تتكون منها شبكة الأعمال، أي في المشروعات التي تتسم بعدم توافر معلومات أكيدة عن الأوقات المطلوبة لأداء الأنشطة المختلفة، وتبع هذا الأسلوب في القرارات التي تخص مجال البحوث العلمية ودخول مشاريع جديدة غير المسبوقة بحالات مماثلة.²

ب. نظرية الاحتمالات: يواجه متخذ القرار أياً كان موقعه مشاكل مختلفة بعضها يتخذ قرارها بناءً على معرفة وإطلاع كامل بالمشكلة والبعض الآخر لا تتوفر له المعلومات الكاملة حولها. ويختلف متخذ القرار في كل حالة، لذلك تصنف القرارات وفقاً لموقعه فإن صادف موقف عدم التأكد خصص له احتمالات حدوثه المستقبلية، وإلا فإن الحلول تكون واضحة لا تحتاج إلى تخصيص احتمالات فيها. ولما كانت الأنشطة اليومية لمؤسسات تحدث في ظروف عدم التأكد فقد اعتمدت النظرية الاحتمالية

¹ محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات والعمليات والوظائف -، دار وائل، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006، ص 315.

² محمد راتول، مرجع سابق، ص 335.

كأسلوب رياضي للتقليل من حالة المخاطرة التي تواجهها. ولقد أثبتت هذه الطريقة جدواها ويرجع ذلك لاعتمادها على كل التقديرات الشخصية والموضوعية للحوادث المستقبلية حيث تعتمد الموضوعية على البيانات التاريخية أما الشخصية فتعتمد على خبرة المدير وحده. وتعتمد هذه النظرية على عدة معايير للتغلب على حالة المخاطرة من بينها: استخدام القيمة المتوقعة للمتغيرات العشوائية، وبإحلال القيم المتوقعة محل القيم غير المؤكدة تصبح المشكلة يقينية. ويصبح حلها أمثلا عندما تنقص درجة تشتت القيم حول وسطها الحسابي أي انخفاض انحرافها المعياري، والنتيجة العكسية تجعلها تبتعد عن الحل الأمثل. أما المعيار الثاني فهو استخدام الفرصة المفقودة المتوقعة، حيث ينتج عنها نفس القرار، لذلك تطبق إحدى الطرق فقط تقاديا للترار. ويستخدم هذا نموذج الاحتمالات بالاعتماد على الخطوات التالية:¹

- تشخيص البدائل للمشكلة؛
- تحديد النتائج المقدرة لكل بديل؛
- تقدير احتمال الحدوث لكل نتيجة؛
- حساب القيمة المتوقعة لكل بديل؛
- اختيار أفضل قرار وهو البديل الذي يحمل أكبر قيمة متوقعة، إذا كانت المشكلة متعلقة بأفضل عائد، أما إذا كانت متعلقة بالتكاليف فإن الاختيار يقع على أقل قيمة متوقعة.

ج. نظرية تحليل القرار (شجرة القرار): إن حالات القرارات التي تطرقنا لها سواء في ظروف التأكد أو ظروف عدم التأكد أو في ظروف المجازفة هي قرارات من مرحلة واحدة وبالتالي فهي ساكنة من حيث الزمن، غير أن متخذ القرار قد تصادفه حالات تستلزم منه اتخاذ قرارات متتابعة إذ بعد أن يرسو على قرار معين، يستلزم منه الأمر اتخاذ قرار موالى بالاعتماد على القرار الأول ثم بعد اختيار القرار الثاني قد يستلزم الأمر منه أيضا اتخاذ قرار موالى ثالث وهكذا...، يجد نفسه اتخذ سلسلة من القرارات المتتابعة لأجل تعظيم العائد أو الأرباح أو تدنئة التكاليف أو الخسائر، وهذا ما يعبر عنه نموذج القرارات المتتابعة والمعبر عنه أيضا بشجرة القرارات. فهذه الأخيرة عبارة عن بيان متفرع، تعتبر عن الاختيارات الممكنة والتي يجب على الإداري أن يفاضل بينها، تفصل بين كل فرع وفرع موالى عقدة

¹ اسمهان خلفي، "دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات"، مذكره ماجستير، منشورة، علوم تجارية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص 31، 32.

وهي عبارة عن نقطة أو دائرة، وتتضمن فروع الشجرة التقديرات الاحتمالية والعيوائد أو الخسائر، حسب مايتطلبه الأمر، وشجرة القرار يمكن أن تكون محددة فيها البديل الممكن والعائد معروفين تماما، حيث يتخذ فيها قرار واحد فقط، وقد تكون شجرة القرار ذات مراحل متعددة، حيث تحتوي على إمكانيات لقرارات متتابعة.¹

2. أسلوب بحوث العمليات: وهي عبارة عن دراسة المشكلات العملية لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للأهداف المحددة حيث تهتم بحوث العمليات باستخدام التحليل الكمي في إتخاذ القرارات الإدارية وذلك عن طريق مساعدة متخذ القرار في إيجاد أفضل حل ممكن للمشكلة موضوع الدراسة من خلال التحليل العلمي المنظم للبدائل المتاحة والتعرف على آثارها المحتملة. كما تعتبر بحوث العمليات من الأدوات التي تساعد المدراء من خلال ما تقدمه من معلومات يمكن الاستعانة بها في إتخاذ القرارات. لذا فإن الهدف الحقيقي لها هو تخفيض نسبة المخاطر في إتخاذ القرارات. وتكون نتائجه واضحة ومحددة لدرجة أنه يقدم البديل الأفضل.²

ويمكن إعطاء بعض الأمثلة عن الأساليب التي تعتمد على بحوث العمليات منها:

أ. البرمجة الخطية: هو صيغة رياضية مشتقة من واقع معين، هدفها البحث عن أمثلية الاستخدام عن طريق دالة رياضية تتكون من مجموعة متغيرات درجة أولى، تسمى دالة الهدف، في وجود مجموعة من القيود تكون في شكل معادلات أو متراجحات أو هما معا من الدرجة الأولى أيضا. ويقصد بالأمثلية هو الوصول إلى القرار المناسب من خلال البرمجة الخطية.³ وتتناول البرمجة الخطية التقييم الكمي للبدائل لاختيار أفضلها، كما تساعد على اكتشاف التحسينات الممكنة في استخدام الموارد واقتراح التعديلات اللازمة للحصول على أفضل النتائج وذلك في ضوء الإمكانيات المتاحة.⁴

ب. خطوط الانتظار: عندما يحتشد طالبو الخدمات أمام مركز عرض الخدمة أو تحشد المواد الأولية أو نصف المصنعة أمام وحدة من وحدات الإنتاج، فهو تضييع للوقت وتكلفة إضافية وزبون يخسر. وأفضل طريقة لتدنية التكلفة وتخفيض وقت الانتظار وتحسين الخدمات المقدمة هو استخدام خطوط الانتظار. وخط الانتظار هو تراكم الأفراد أو الآلات أمام مركز خدمة أو وحدة إنتاجية معينة لإمدادهم

¹ محمد راتول، مرجع سابق، ص ص198، 199.

² عدنان عواد الشوايكة، مرجع سابق، ص154.

³ محمد راتول، مرجع سابق، ص9.

⁴ عدنان عواد الشوايكة، مرجع سابق، ص156.

بالخدمة أو النشاط المطلوب. لقد أصبح هدف تحسين الخدمة أفضل من تخفيض وقت الانتظار، في ظل الاتجاهات التنافسية الحديثة إلى الاهتمام بجودة الخدمات. وفي نفس الوقت يجب أن يكون وقت الانتظار أقصر ما يمكن لتفادي خسارة العميل أو عدمه. وبذلك فعلى مدير الإنتاج أو المبيعات أن يقيض بين تكاليف الخدمة الجيدة وتكلفة انتظار العميل، وبناء على تقدير احتمالات وصول للعملاء أو المواد الآلات، وتقدير الوقت الذي يستخدمه كل عميل ليتلقى الخدمة الخاصة به. أو الآلة لتتلقى صيانتها الخاصة أو المادة الأولية لتتلقى التغيير الذي تقدمه لها الوحدة الإنتاجية. ووفقا لهذه التقديرات يمكن لمتخذ القرار أن يقرر، إما زيادة عدد تقديم هذه الخدمة أو تنظيم الوصول.¹

ج. أسلوب المحاكاة: هي تقنية تستخدم للتعامل مع المسائل المعقدة لتخصيص الموارد التي لا يمكن حلها بدقة بالتحليل الرياضي. وتشتمل هذه التقنية على إنشاء تاريخ حياة نموذجي لنظام يمثل المسألة الفعلية وقواعدها التشغيلية. ويتيح التنفيذ المتكرر لتقليد المواقف مع تغيير قواعد التشغيل في كل مرة من أجل اكتشاف طرق تحسين أداة النظام. ويستخدم هذا الأسلوب في تنفيذ دراسات النظم المعقدة التي تكثر فيها المتغيرات الرياضية والتي يكثر فيها التنبؤ عن المستقبل، وهذا النظام يعتمد في استخدامه على الحاسوب، ولذلك يتطلب من محلل النظم الذي يقوم باستخدام هذا الأسلوب خلفية جيدة في بحوث العمليات.²

د. البرمجة الدينامية: هي تقنية تستخدم في الحالات التي تتطلب اتخاذ قرارات على مراحل متعددة بحيث يؤثر القرار عند مرحلة معينة على القرارات التي تتخذ في المراحل المقبلة وبشكل يؤدي إلى التحقيق الأمثل لدالة الهدف.³

المطلب الثالث: نماذج اتخاذ القرار

يرد ضمن الفكر الإداري أنواع مختلفة من نماذج عملية اتخاذ القرارات، وفيما يلي عرض لأهمها:

أولاً: نموذج سايمون:

وفي هذا الصدد يميز سايمون بين طريقتين لاتخاذ القرارات وهي كما يلي:

¹ أسهمان خلفي، مرجع سابق، ص34.

² عدنان عواد الشوابكة، مرجع سابق، ص ص156، 157.

³ نفس المرجع، ص157.

1. الطريقة الرشيدة: وهذه الطريقة تقوم على فكرة السلوك الإنسان الاقتصادي الرشيد الذي يتحرى الدقة في الحصول على المعلومات وتشخيص المشكلات وحصر الحلول،¹ ثم دراسة كافة البدائل بشكل علمي دقيق وتقييم كل منها بشكل موضوعي من ثم اختيار أفضل هذه البدائل وهو الذي يحقق أقصى منفعة بأقل التكاليف.²

2. الطريقة المعقولة أو المرضية: وهي التي يتوخى فيها الإداري الوصول إلى قرار مقبول (مرضي وليس مثالي) ويتوقف بحثه عن البدائل عند وصوله إلى قرار معقول ولا بأس به على الرغم من احتمال وجود بدائل أفضل. ومن الجدير بالذكر هنا، هو أن هذه الطريقة هي السائدة في إتخاذ القرارات الإدارية بسبب صعوبة حصر جميع البدائل الممكنة، وبسبب الوقت والجهد والذكاء الذي تتطلبه عملية إتخاذ قرارات مثلى بشكل رشيد.³

ثانيا: نموذج لندبلوم

يقول لندبلوم أن هناك طريقتين رئيسيتين لاتخاذ القرارات في الإدارة وهي كما يلي:⁴

1. الطريقة الرشيدة الشاملة أو الجذرية: هي التي ينظر فيها إلى المشكلة بشكل عقلائي رشيد وتدرس فيها كافة البدائل الممكنة دراسة جذرية شاملة تشمل جميع جوانبها وكافة أبعادها ثم يختار البديل الأمثل.

2. الطريقة الجزئية المتزايدة أو الفرعية: وهي الطريقة التي ينظر فيها الإداري إلى المشكلة نظرة جزئية، حيث يركز دراسته على الجوانب الهامة فقط، وعندما يتخذ قرار فإنه لا يدرسه من أساسه وإنما يولي عنايته للتغيرات التي تحصل عليه. وهي الطريقة الأكثر شيوعا. ومن الأمثلة المناسبة على ذلك، وهو رصد المخصصات المالية في موازنة المؤسسة، حيث تتركز الدراسة على الزيادة أو النقص في مخصصات كل وظيفة فرعية (الإنتاج، التسويق،... الخ) وليس على دراسة هذه المخصصات دراسة جذرية شامل.

ثالثا: نموذج اتزيوني.

¹ السعيد مبروك إبراهيم، مرجع سابق، ص 235.

² مؤيد الفضل، مرجع سابق، ص 35.

³ نفس المرجع، ص 35.

⁴ نفس المرجع، ص 36.

تعقياً على نموذج لندبلوم وما تعرض له من نقد من قبل عدد من المفكرين، فإن اتريوني يؤكد أن عملية إتخاذ القرارات الإدارية في الواقع هي مزيج من الطريقتين الجذرية والجزئية التزايدية، وقد اقترح استخدام مصطلح "الفحص المختلط" لوصف هذه الطريقة المركبة. فهو يقول إن عملية إتخاذ القرارات يتم فيها أولاً فحص عام وجذري للمشكلة ثم ينتقل بعدها الاهتمام إلى النواحي البارزة التي تلفت الانتباه.

ومن الأمثلة على ذلك. طريقة إتخاذ القرارات المالية من قبل التمويل حيث إن القائمين يقومون عادة باستعراض موازنة المؤسسة بشكل عام، ومن ثم تجزئتها إلى فصول ويتم فحص مخصصات كل دائرة على حدة مولياً اهتمامه بالمشروعات الجديدة والمخصصات المطلوبة لأشياء هامة.¹

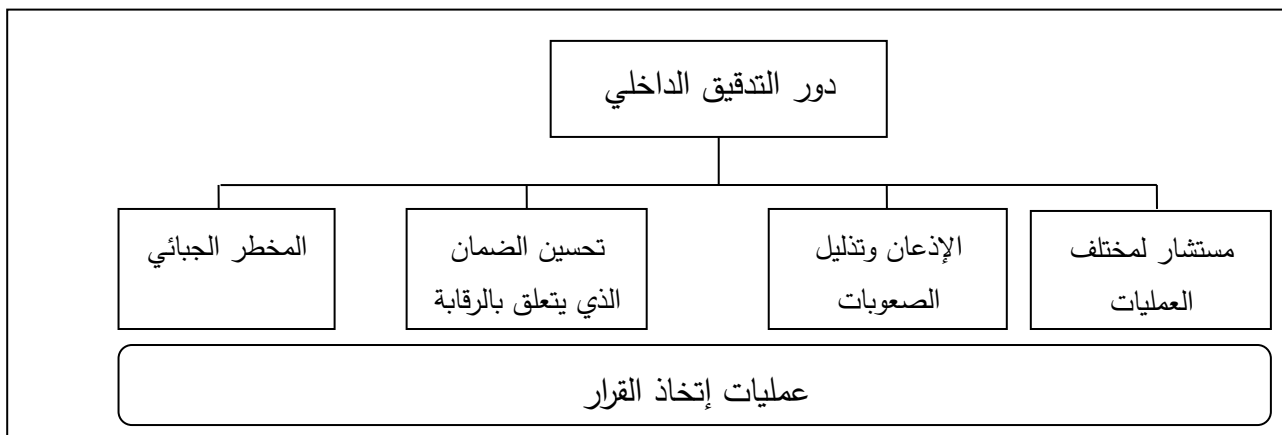
المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على سير عملية إتخاذ القرار

يشغل التدقيق الداخلي حيزاً كبيراً من اهتمام المسيرين والملاك حيث يساعدهم في التحكم بالعمليات داخلياً وتحسينها، من ثم يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، ومن هذا يمكن القول إن التدقيق الداخلي يساهم في عملية إتخاذ القرار السليم.

المطلب الأول: طبيعة دور التدقيق الداخلي

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

شكل رقم (01): طبيعة دور التدقيق الداخلي



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

الثاني، 2007، ص 76.

¹ مؤيد الفضل، مرجع سابق، ص 36، 37.

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

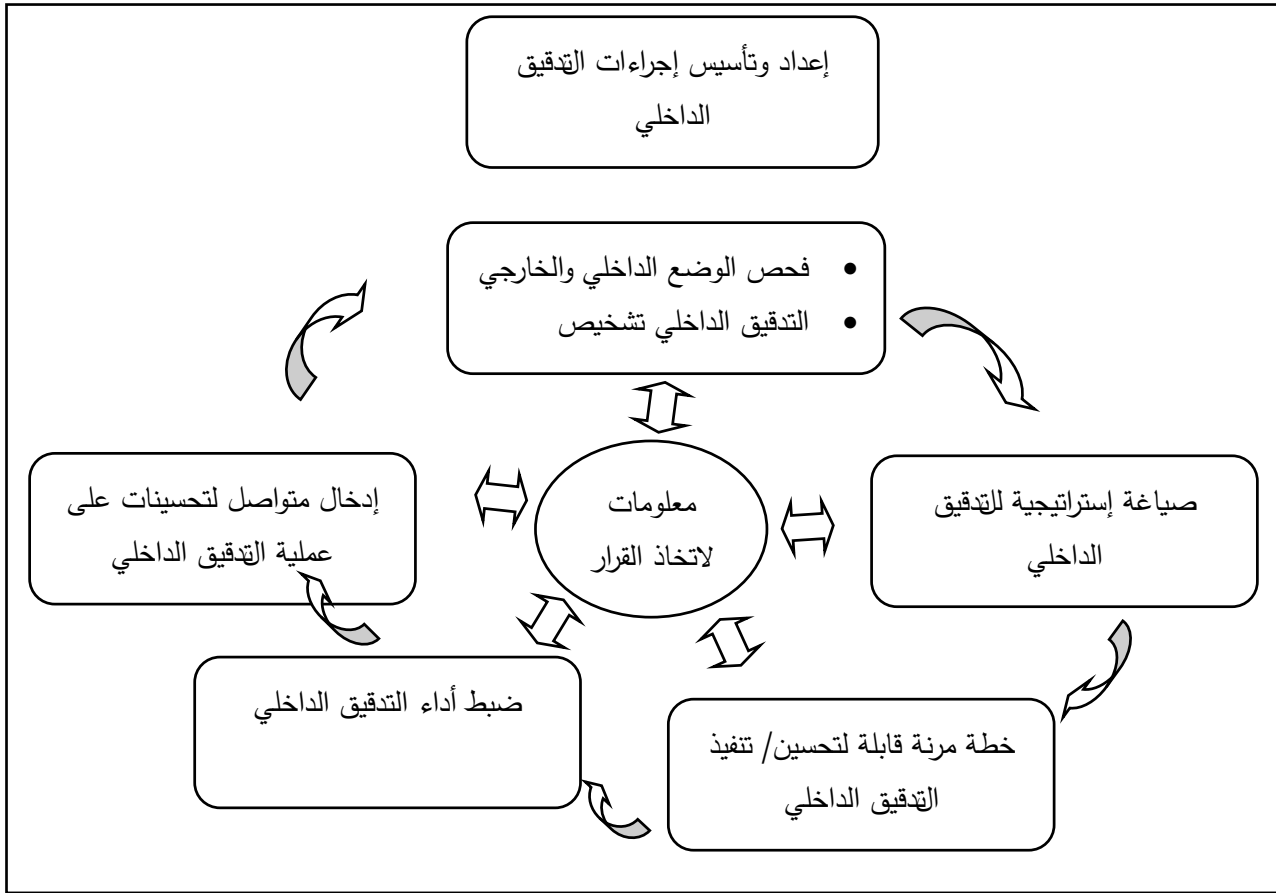
إن النظرة الخلفية وإن كانت هي الطريقة الأكثر شيوعا، إلا أن هذه الطريقة معناها الحكم على القرار وتقييمه بعد فترة زمنية من صدوره وفي ظروف تختلف عن الظروف التي تم فيها صدور القرار، علاوة على الاتجاه الغريزي للإنسان نحو الدفاع عن أفعاله وإلقاء مسؤولية الفشل على الآخرين.

إن الطريقة الأخرى للحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم (ليس على القرار نفسه) بل على الكيفية التي صدر بها القرار، طبقا لهذه الطريقة فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الجيدة.¹

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

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية، الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص76.

الشكل رقم(02): دورة حياة عملية التدقيق



المصدر: أحمد نغاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد

الثاني، 2007، ص77.

تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق الداخلي المناسبة لذلك الموضوع، فمن خلال هذه النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر الناجم، ومن ثم يتم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق، لتليها وضع الخطة اللازمة لذلك، بحيث يجب أن تتسم هذه الخطة بالمرونة والقابلية لتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه، ليبدأ المدقق بتنفيذ خطة أو برنامج عمله، مع العمل في كل مرة على ضبط للأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على إدارة التدقيق الداخلي وهذا بالاعتماد مثلا على إحدى نماذج المتابعة، مع القيام بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا دوليك في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة، فينتج

بذلك ومن خلال كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار وتسهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفاعلية.¹

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار

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

أولاً: تحديد المشكلة

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

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

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

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

¹ أحمد نفاذ، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص77.

هناك دور للتدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار على جميع المستويات، وهذا من خلال المساعدة في اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة في المؤسسة حتى يتسنى لها مواجهتها قبل التفاجئ بها، بمعنى أن التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة في تحديد الأخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان نوعها ومن أي جهة كانت من الخارج (المحيط) أو الداخل، كما أنها تحدد طريقة التصرف مع كل خطر حسب نوعه. ويتركز دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة لمواجهة خطر ما (مشكل ما) حسب درجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر من جهة، وحسب احتمال وقوعه من جهة أخرى. ولقد جاء معهد المدققين الداخليين الأمريكي من خلال أبحاثه التي يقوم بها واهتماماته بالتدقيق الداخلي في المؤسسة بنموذج تحليلي لكثافة الدور الذي من الممكن أن يلعبه التدقيق الداخلي في مواجهة المخاطر المختلفة داخل المؤسسة¹، ويأتي الشكل كمايلي:

الشكل رقم(03): نموذج تحليل كثافة (درجة تركيز) التدقيق الداخلي

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

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

الثاني، 2007، ص 79.

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص 77، 78.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن دور التدقيق الداخلي في مواجهة (تحديد واقتراح) الخطر في المؤسسة يزيد حسب عاملين أساسيين هما درجة احتمال وقوع هذا الخطر ودرجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر إذا وقع، فإذا كان هناك احتمال قوي لوقوعه مع أثر بالغ يمكن أن يخلفه فإن دور المدقق الداخلي يكون كبيراً وهذا من خلال تكثيف (التفصيل والتركيز) مهمة التدقيق. يبدأ هذا الدور من أول خطوة والتي تتمثل في تشخيص هذا الخطر (المشكل) والكشف عليه، ومن خلال الذي سبق نلاحظ مدى مساهمة التدقيق الداخلي في هذه المرحلة (تحديد المشكلة) من مراحل عملية إتخاذ القرار.¹

ثانياً: إيجاد البدائل

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

تعد الحلول أو البدائل مجموع الوسائل والإمكانات المتاحة لمتخذ القرار، والملائمة بدرجات متفاوتة فيما بينها لحل المشكلة محل القرار، وهذه الحلول أو البدائل لا تأتي من فراغ وإنما هي نتيجة التمهيد والتحصيل والتحليل للمعلومات سواء جاءت تلك المعلومات عن طريق رسمي أو غير رسمي، فيضمن بذلك التدقيق الداخلي التوريد السليم لهذه المعلومات، وهذا من خلال طبيعة عمل التدقيق الداخلي وأنظمة المعلومات، فتحديد البدائل الممكنة لا يمكن أن يكون دون دراسة شاملة وتشخيص مستمر للحالة الجديدة (المشكل) وما هي الوسائل والإمكانات المتاحة لحل مثل هذا المشكل داخل المؤسسة، ومساهمة التدقيق الداخلي في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل الإقتراحات المقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة.²

ثالثاً: تقييم وتقييم البدائل

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

¹ أحمد نواز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص 79.

² نفس المرجع، ص 79.

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

التي يجب مراعاتها عند اختيار بديل من البدائل المتاحة، فالهدف الأخير لصانع القرار هو إحداث تغيير ما في جذور المشكلة المطروحة، فالحل الذي تم بعد تقويم البدائل يبرز أهمية دور الخبراء والمستشارين والمعاونين في عملية بحث ودراسة البدائل المطروحة. يبرز دور التدقيق الداخلي في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم واقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل.¹

رابعاً: اختيار البديل أو الحل الأفضل

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

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

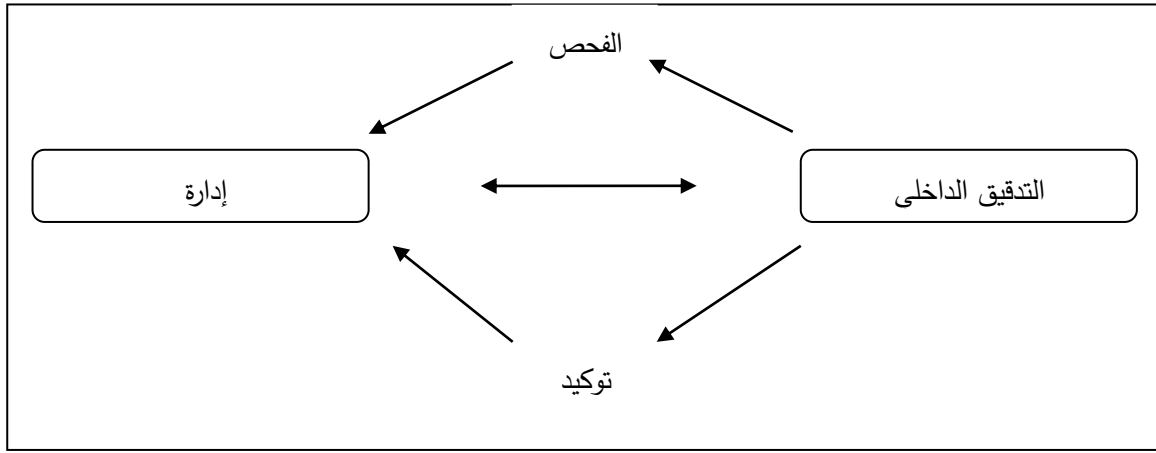
في هذه الخطوة يزيد دور التدقيق الداخلي في عملية إختيار البديل الأفضل، وهذا من خلال الإقناعات المستمرة على إختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وأن متخذ القرار في العادة يستشير المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال حتى البدائل الأخرى التي تم اقتراحها من الجهات الأخرى غير التدقيق الداخلي.²

فيكون بذلك للتدقيق الداخلي رؤية يمكن اعتمادها في إختيار هذا البديل أو غيره (الأكثر ملائمة) ويمكن إبراز هذا الدور من خلال الشكل التالي:

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص ص79، 80.

² نفس المرجع، ص 80.

الشكل رقم(04): التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة



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

مما سبق نستنتج انه من الصعوبة بمكان أن يتم التوصل إلى البدائل المثلى عند صنع القرارات، وذلك لأن صانع القرار لا يستطيع الإلمام بكل البدائل، ولا بالنتائج المترتبة على كل بديل من تلك البدائل، يعني ذلك أن إختيار البديل الأمثل يبقى مسألة نظرية بحتة في كل الأحوال، فيكون بذلك هدف متخذ القرار من العملية هو الاقتراب بأقصى ما يمكن من الأمثلية يعني البحث عن الأفضل، لذا كان لزاما على متخذ القرارات في المؤسسة الرجوع في كل مرة إلى ما يراه المدقق الداخلي حول مشكل ما، على الأقل تعمل على توجيهه وبقناعة إلى البديل الأفضل.¹

خامسا: تنفيذ القرار

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

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

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص80.

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

إن نوعية القرار وإمكانية تنفيذه دليل مبدئي على نجاح ذلك القرار، ويمكن الحكم على جودة القرار أو عدمها بناءً على المعايير الآتية:

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

مما سبق يمكن القول بأن القرار إذا لم يتم تنفيذه على الوجه المطلوب لا يتعدى كونه قراراً على ورق فقط، لذا يجب تنفيذ ذلك القرار حتى يتسنى تحقيق الأهداف التي من أجلها تم صنعه والوصول إليه، قد يكون القرار المتخذ جيداً هو الأفضل، إلا أن الطريقة التي نفذ بها كانت غير ملائمة، مما يؤدي إلى الحكم الأولي حول القرار المتخذ بأنه غير جيد وأن البديل الذي تم اختياره غير سليم، بينما يعود عدم ملائمة هذه إلى الطريقة التي نفذ بها، 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 في المؤسسة.¹

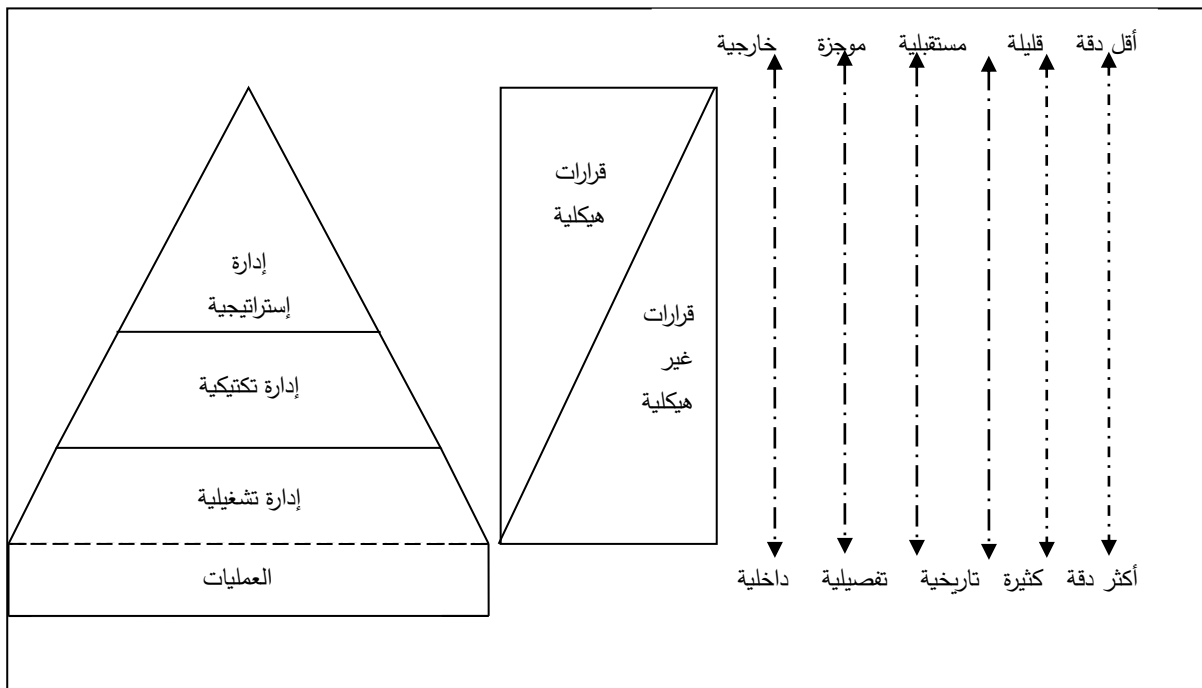
سادساً: المتابعة والتقييم

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

¹ أحمد نفاذ، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص 81.

مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقا. في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا لكون طبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد للمشكلة ثم للبدائل ثم إختيار البديل الأفضل... ، من شأنه أن يجعل قسم التدقيق الداخلي أن تسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتواني للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة. نلاحظ من خلال كل هذه الخطوات أن للتدقيق الداخلي دورا أساسيا في كل خطوة، إلا أنه يجب التفرقة بين المعلومات المختلفة والتي تستخدم من قبل مستويات مختلفة من الإدارة، حسب الطبيعة الهيكلية للقرار المتخذ،¹ وهذا حسب الشكل التالي:

شكل رقم(05): طبيعة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات حسب المستويات الإدارية



المصدر: أحمد نواز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد

الثاني، 2007، ص82.

يتبين من الشكل السابق أن المستوى الإداري لمتخذ القرار ونوع القرار المتخذ يحددان خصائص المعلومات المطلوبة، التي على دائرة التدقيق الداخلي مراعاتها أثناء إعداد تقاريرها حسب كل نوع فتحتاج الإدارة الإستراتيجية إلى معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية لاستخدامها في التخطيط الإستراتيجي وللمساعدة على رؤية

¹ أحمد نواز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص81، 82.

مستقبلية جيدة، وقد لا تكون معنية بالوقت والدقة الكاملة ومن ثم تفضل تقارير ربع سنوية عن التقارير اليومية، وهذا بوصف أغلبية القرارات المتخذة تكون هيكلية، على عكس المستويات الأخرى.

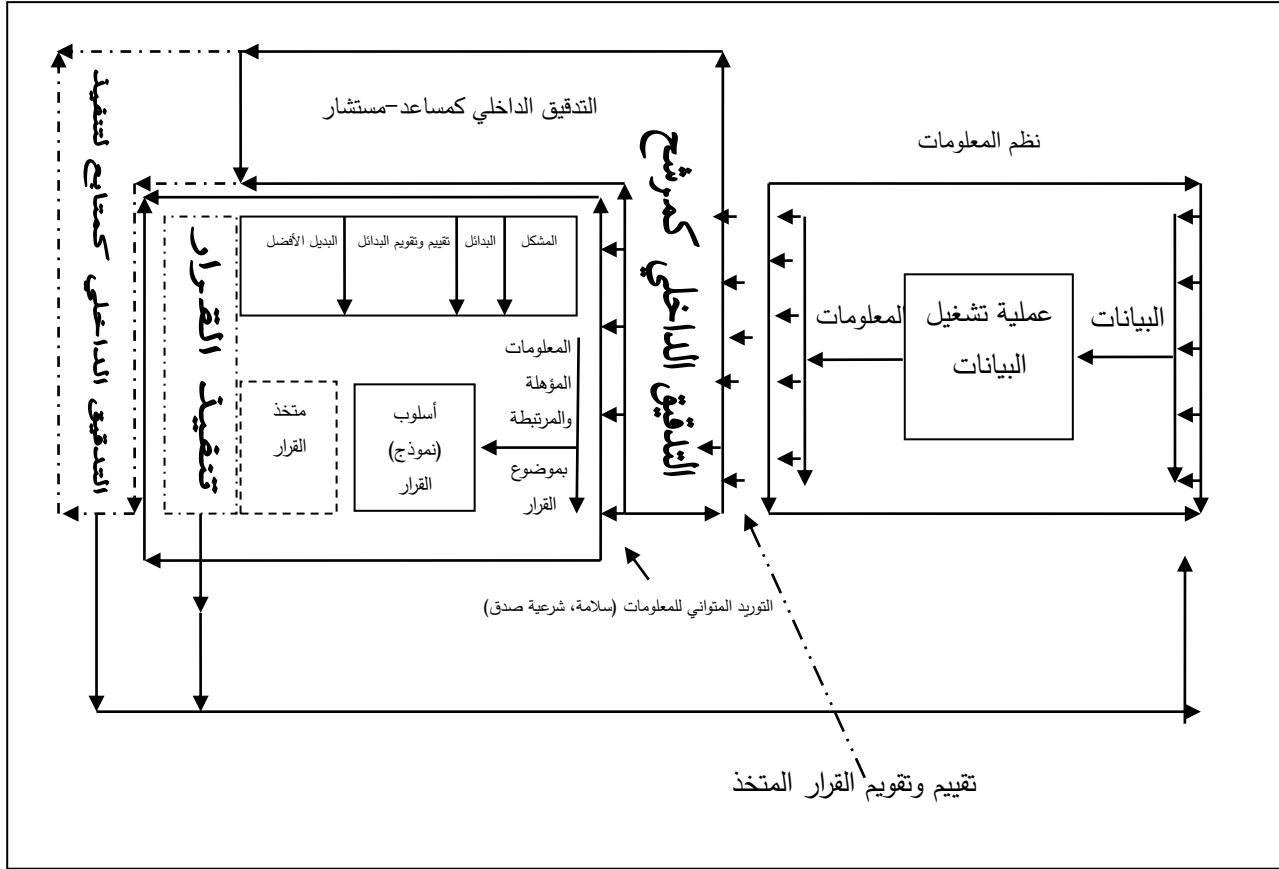
أما الإدارة التشغيلية فتتخذ قرارات متعددة مع قصر الوقت المتاح أمامها، وبالتالي قد تحتاج إلى تقارير معلومات يومية حتى تكون قادرة على التفاعل في توقيت مناسب مع التغيرات التي تطرأ على الأحداث، كما تحتاج إلى معلومات دقيقة وفي توقيت مناسب، وقد لا يعينها كثيرا القيمة التنبؤية للمعلومات.

أما الإدارة التكتيكية فإنها عبارة عن واسطة بين الإدارتين الإستراتيجية والتنفيذية، إذ أنها تساعد كل منهما على إتخاذ القرارات المناسبة، فهي بذلك تهتم بجميع المعلومات بنفس القدر من المقدرة والتأهيل ولا تهمل أيا من المواصفات.¹

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

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص82.

الشكل رقم(06): التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات



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

من خلال هذا الشكل تظهر لنا الآلية التي يتم بها توليد المعلومة المؤهلة لاتخاذ القرار وهذا من خلال إنتاجها من نظام المعلومات داخل المؤسسة ل يتم ترشيحها ورفعها إلى مستوى المعلومة الإدارية الصالحة لاتخاذ القرار وهذا بمساهمة من التدقيق الداخلي، كما يظهر هذا الشكل الآلية التي يتم بها استخدام المعلومة المؤهلة في عملية إتخاذ القرار وهذه الآلية المتمثلة في الخطوات السابقة الذكر في عملية إتخاذ القرار، كما يبين هذا الشكل مساهمة التدقيق الداخلي في خطوات إتخاذ القرار، بل يمتد إلى تنفيذ ومتابعة للقرار المتخذ، تبقى هذه الخطوات والآليات المختلفة في إتخاذ القرار في شكلها العادي أي في الظروف العادية، إلا أن هناك أمور أخرى يجب أن تأخذ بعين الاعتبار و هي مختلف العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة.¹

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص83.

المطلب الثالث: الخدمات والمعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي

بما أن التدقيق الداخلي يعتبر من الإجراءات الضرورية الواجب تطبيقها من أجل الحفاظ على حسن سير العمل حسب الأهداف المرجوة وضمن الحدود القانونية ومن أجل التأكد من أن الموظفين والمدراء يقومون بواجباتهم ضمن الحدود المسموح بها وكما يمليه النظام الداخلي للمؤسسة هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى فإن إجراء تدقيق العمليات يعتبر خطوة أولية يجب إتباعها من قبل المؤسسات والشركات الملزمة بإجراء تدقيق لحساباتها قبل وصول المدققين الخارجيين، ذلك كون عملية التدقيق الداخلي سوف تساعد على كشف أي قصور في نظام الرقابة الداخلي أو أي مشاكل محاسبية قد تعثر عملية التدقيق الخارجي أو تمنع المدقق الخارجي من منح المؤسسة رأياً مسانداً لبياناتها المالية.¹ ومن بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للإدارة:²

1. **خدمة التأكيد الموضوعي:** هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة

المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة.

2. **الخدمات الاستشارية:** وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدات تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها،

وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها.

وبالإضافة لهاتين الخدمتين هناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق الداخلي وهي:³

• تزويد الإدارة بالتوجيهات والنصائح المتعلقة بالأداء والنظام الداخلي؛

• تقييم إذا ما كانت الإجراءات المتبعة تتفق مع سياسات المؤسسة؛

• تقييم ما إذا كانت السياسات الموضوعية يتم إتباعها وتطبيقها في المؤسسة.

ولقد حددت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات

المتحدة الأمريكية، هدف التدقيق الداخلي الرئيسي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية

¹ <http://alzamel-syr.com/ar/services.Php>, 20/04/2015, 15:00.

² بحدود راضية، صبايجي نوال، مداخلة بعنوان " دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية"، الملتقى الدولي حول: إدارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، يومي: 13، 12 ديسمبر 2012، ص4.

³ http://www.tagi.com/page.aspx?Page key=internal_audit & lang=ar, 20/04/2015, 15:29.

مسؤولياتهم بفعالية، وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها، هذا بالإضافة إلى ما يلي:¹

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

¹ إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، مذكرة الماجستير، منشورة، فرع المحاسبة التمويل، جامعة غزة، فلسطين، 2012، ص 12.

خلاصة الفصل الثاني

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

الفصل الثالث

مساهمة الترفيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار

دراسة حالة في مؤسسة SONITEX

تمهيد

سنحاول في هذا الفصل تجسيد الجانب النظري الذي تطرقنا له في الفصل السابق مع الواقع العملي وذلك من خلال دراسة حالة على مستوى مؤسسة SONITEX، حيث سنحاول من خلال هذه الدراسة التعرف على دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار داخل هذه المؤسسة، حيث سنتناول أولاً تقديم المؤسسة محل الدراسة، ثانياً شرح هيكلها التنظيمي وأخيراً نقدم كيفية اتخاذ القرار وواقع التدقيق الداخلي في المؤسسة محل التريص.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، نشأتها، مقرها وعنوانها والهيكل التنظيمي لمختلف المصالح والأقسام المتواجدة في المؤسسة محل الدراسة والمهام الخاصة بكل مصلحة.

المطلب الأول: تعريف مؤسسة النسيج والتجهيز SONITEX - بسكرة-

إن مؤسسة الصناعات النسيجية والتجهيز جاءت من أجل التخلص من التبعية الشبه التامة للخارج في ميدان المنسوجات وحتى استقرت المؤسسة على شكلها الحالي إذ أنها مرت بالمراحل الآتية:

- أبريل 1976: أنجزت الدراسات من قبل SNERI؛
- ديسمبر 1976: إمضاء العقد بين الشركة الوطنية للصناعات النسيجية والشركة الألمانية FAMATEX؛
- ديسمبر 1977: إنطلاق الأشغال بعد تحضير المستلزمات؛
- ديسمبر 1978: بداية تركيب التجهيزات الخاصة بالتركيب؛
- ديسمبر 1979: بداية التشغيل "الانطلاقة التجريبية"؛
- ديسمبر 1980: وضع مخطط الإنتاج بعدل إنتاج تجريبي؛
- 11 أبريل 1982: الانطلاقة الفعلية والرسمية؛
- ماي 1983: التدشين الرسمي من قبل رئيس الجمهورية الشاذلي بن جديد فانتقلت من SONITEX إلى ELATEX حتى استقرت على شكلها الأخير TIFIB وأصبحت تابعة للشركة القابضة. حيث يبلغ رأسمالها الاجتماعي قدره 839.000.000 دج.

تقع مؤسسة النسيج والتجهيز ببسكرة بالمنطقة الصناعية غرب المدينة على بعد 06 كلم ويتربع المركب على مساحة قدرها 123364م² وتتمثل في ورشات وإدارات ومخازن ومخبر ومساحة 84.244.25م² تتمثل في مواقف للسيارات والحافلات ومساحة خضراء.

وتنقسم المؤسسة إلى قسمين مخصصين هما:

1. قسم النسيج وتحضير النسيج؛

2. قسم التجهيز النهائي.

من أهم مورديها المحليون: تلمسان، قسنطينة، تبسة، وبريكة. أما الدوليين: سويسرا، الهند، فرنسا وإيطاليا. أما بالنسبة لأهم زبائنهم:

- القطاع العسكري: ويشمل الدرك الوطني، الجيش الشعبي الوطني، الحرس الجمهوري؛
- القطاع شبه العسكري: ويشمل الجمارك، الشرطة، الحرس البلدي؛
- المدنيون: ويمثلون عامة الشعب.

أما فيما يخص طبيعة العمل تقوم هذه المؤسسة هو إنتاج سلع مادية لتحويل مواد خام أو أجزاء إلى منتج جاهز، هذا الأخير يباع إلى المستهلكين أو إلى المؤسسة تجارية أخرى، فهي مؤسسة ذات طابع اقتصادي لأنها تعد من ضمن المؤسسات الإنتاجي، وهي تقوم بتقديم خدمات دون مقابل لبض المؤسسات مثل: مؤسسات التربية، مستشفيات، ومراكز التكوين المهني والتمهين.

ولمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة معرفة كاملة لخدمة عملائها، وهي تهدف:

- فعالية في العمل؛
- السرعة في التنفيذ؛
- أسعار جد تنافسية؛
- الخدمة المميزة لعملائها.

المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن المؤسسة محل الدراسة

غداة الاستقلال كانت الجزائر تستورد معظم حاجياتها الاستهلاكية من الخارج نتيجة لهذا الوضع تم إنشاء عدة مؤسسات التي كان لها دور في توفير حاجيات السوق الوطنية، والقضاء على نسبة كبيرة من الواردات من بين هاته المؤسسات التي أنشأت نجد الشركة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEX التي كان لها دور كبير في إلقاء نسبة هامة من الواردات الخاصة بالصناعات النسيجية كان هذا بموجب المرسوم رقم 18 / 2 / 66 بتاريخ 21 / 07 / 1996 ويتمثل نشاطها في استغلال الموارد المتاحة أحسن استغلال كما أنها تضم 13 وحدة إنتاجية مزودة بتجهيزات حديثة، تستخدم مواد أولية متنوعة كالقطن والصوف.

• نشأتها:

تم انجاز وحدة النسيج والتجهيز النهائي للصوف ELATEX ببسكرة في سبتمبر 1981م، ويدخل هذا الإنجاز في تطوير نشاطات في قطاع المنتجات وتحقيق سياسة التوازن الجهوي في هذا المجال وتوفير مناصب عمل لسكانها والقضاء على البطالة في هذا الإطار تقرر انجاز مركب النسيج والتجهيز النهائي للصوف وهو ضمن برنامج الشركة الوطنية للصناعات النسيجية للصوف ومسجل ضمن المخطط الرباعي الثاني في مدة 40 شهراً.

الفصل الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل عملية إتخاذ القرار دراسة حالة في مؤسسة SONITEX

ولقد دخل المركب في مرحلة الإنتاج في 11/04/1982 وهو متربع على مساحة 12.5 هكتار وبه 18 ورشة أما فيما يخص اليد العاملة فتقدر بـ 820 منصب موزعة على ثلاث فرق، وقد تم الإنفاق مع عدة شركات أجنبية متخصصة لإنجاز هذا المشروع وذلك بتاريخ 07/10/1976 وهي FAMATEX، INGRA، و INBRITZ، وقد لعبت هاته الشركات دورا هاما في الإسهام في عملية الإنتاج حيث تكفلت كل من:

1. شركة FAMATEX بالخيوط؛

2. شركة INGRA و INBRITZ بالهندسة؛

3. الشركة الإيطالية MARZOTO بالتكوين التقني للعمال وتركيب الآلات الوحدة المجهزة بأحدث الآلات ذات الشهرة العالمية.

• إعادة هيكلة الشركة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEX:

إن إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية والشركة الوطنية للصناعات النسيجية بصفة خاصة دليل على حرص السلطات السياسية للبلاد على تنظيم الاقتصاد الوطني بحيث تم سنة 1984م إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية SONITEX والتي تفرعت منها عدة مؤسسات وطنية من بينها المؤسسة الوطنية للصناعات الصوفية ELATEX، وظيفتها تتمثل في الإنتاج تحت إشراف وزارة الصناعات الخفيفة وطبيعة نشاطها النسيج والتجهيز النهائي للمنتجات الصوفية، وإثر مشاكل سياسية واقتصادية وضغوطات أخرى انحلت مؤسسة ELATEX الأم وتخلت عن الإدارة العامة للفروع فأصبح كل فرع إدارة قائمة بذاتها مستقلة عن باقي الفروع ومن أهم هذه الأخيرة:

• صناعة الألياف النسيجية بمدينة بسكرة SONITEX؛

• تفصيل الملابس القطنية ECOTEX؛

• الصناعة الحريرية SOITEX؛

• الصناعة الصوفية COTITEX؛

• توزيع المنتجات النسيجية DISTRTEX؛

وكل هذه الفروع كانت موزعة على كامل التراب الوطني تحت إدارة الشركة الأم قبل انحلالها.

المطلب الثالث: السلطة الوصية على المؤسسة

كانت مؤسسة النسيج والتجهيز ومازالت تابعة للقطاع العام (تابعة للدولة)، لا تتمتع بأي استقلالية ذاتية سواء كاملة أو جزئية، إذ أن السلطة الوصية على هذه المؤسسة هي وزارة الصناعات الخفيفة، وبمرور الزمن أصبحت المؤسسات تحت وصاية هذه الوزارة كثيرة ومشاكلها زادت وأصبحت لا تحصى، ولذلك اضطرت هذه

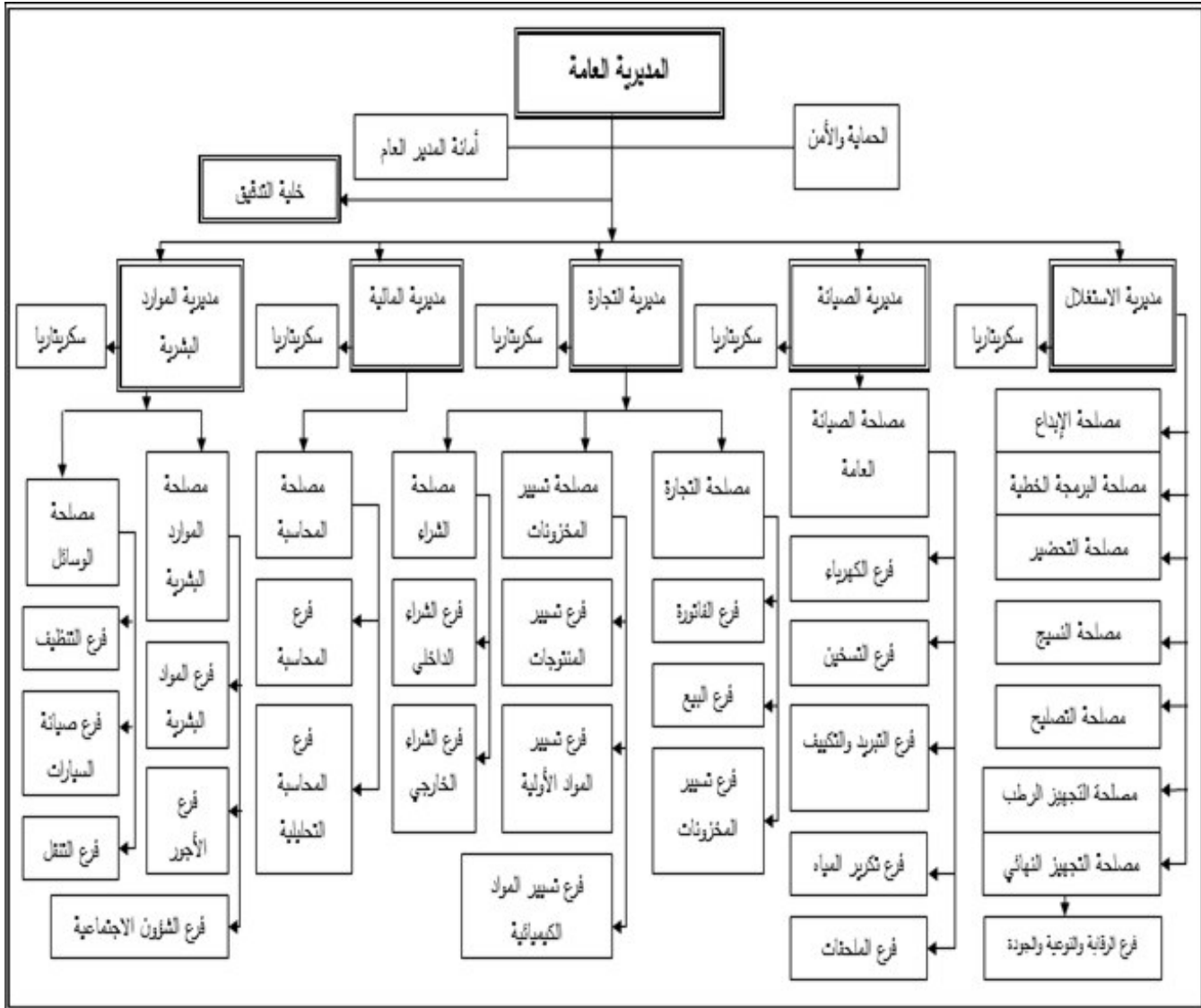
الفصل الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل عملية إتخاذ القرار دراسة حالة في مؤسسة SONITEX

الوزارة إلى التخفيف من مسؤولياتها إذ أوكلت لبعض المجمعات الصناعية حق الوصاية على بعض هذه المؤسسات، ومن ضمن هذه المجمعات مجمع الصناعات النسيجية والجلود التي أوكلت له وزارة الصناعات الخفيفة مسؤولية الوصاية على مؤسسة النسيج والتجهيز، ومن السابق نستنتج أن السلطة الوصية على مؤسسة النسيج والتجهيز هو مجمع الصناعات النسيجية والجلود Holding والذي بدوره هو أيضا تحت وصاية وزارة الصناعات الخفيفة.

المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي

سننظر في هذا المبحث إلى شرح مفصل للهيكل التنظيمي وذلك من خلال التعريف بمختلف المصالح وتوضيح علاقتها ببعضها.

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز SONITEX



المصدر: مديرية الموارد البشرية

المطلب الأول: شرح الهيكل التنظيمي

يحتوي هذا الهيكل التنظيمي على ما يلي:

1. **المدير العام:** يعد المسؤول الأول على كل رؤساء المديريات والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي بالإضافة إلى أنه:

- يمثل المؤسسة في المحيط الخارجي للمؤسسة أي النطاق الرسمي لها؛
- يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة)؛
- يترأس مجلس الإدارة.

2. **أمانة المدير العام:** تعد أمانة المدير العام همزة وصل بين المدير العام وباقي مديريات المؤسسة، من مهامها:

- استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وارسال البريد الصادر؛
- تحرير اجتماعات مجلس الإدارة؛
- توصيل تعليمات المدير لمختلف مديريات المؤسسة؛
- كتابة المراسلات وتوزيعها بين مختلف المصالح؛
- استقبال الضيوف من عملاء وموردين وزوار...؛
- استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك المراسلات عن طريق الفاكس.

3. **خلية التدقيق الداخلي:** هي خلية تابعة للمديرية العامة للمؤسسة حيث تتمتع باستقلالية عن باقي وظائف في المؤسسة، وهي تتكون من مدقق داخلي واحد يقوم بتطبيق برنامج التدقيق الداخلي السنوي الموافق عليه وهذا بإجراء مختلف الزيارات الميدانية للمديريات والمصالح والفروع، كما يقوم بكتابة التوصيات وتحريرها على شكل تقارير ويدمها للمدير العام للمؤسسة وهذا ما سنقوم بشرحه لاحقا في منهجية سير عملية التدقيق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة.

4. **مديرية الموارد البشرية:** هي تقوم بالإشراف على المؤسسة من حيث الموارد البشرية ووسائلها العامة إذ تقوم باتخاذ الإجراءات المتعلقة بالمستخدمين من حيث التوظيف، الترقية، العقوبات، دفع الرواتب، وغيرها فهي تقوم أيضا بتسيير وتكوين العمال، كما تهتم بتنظيم عمل المصالح والفروع التابعة لها وتأمين محيط العمل من المخاطر، وهي مقسمة إلى مصلحتين:

- **مصلحة الموارد البشرية:** تهتم بكل ما يتعلق بالمستخدمين سواء كان تكوين أو تشغيل وهي تنقسم إلى فرعين:

- أ. فرع الموارد البشرية: تقوم بتدبير شؤون العمال وتسييرهم إداريا وتوفير كل ما يحتاجونه من وثائق مثل: شهادات العمل، الإحالة على التعاقد، الضمان الاجتماعي ومن مهامه:
- ✓ معالجة جميع المعلومات ذات الطابع الإداري (مراقبة الملف)؛
 - ✓ إصدار التقارير الشهرية؛
 - ✓ السهر على تطبيق النظام الداخلي للمؤسسة؛
 - ✓ إعلام جميع الحالات المطلوبة من الهيئات أو السلم التصاعدي؛
 - ✓ معالجة الحوادث المبلغ عليها من طرف المستخدمين؛
 - ✓ درس الاقتراحات الصادرة من مختلف الهيئات (الترقية، الانضباط، إعادة التشغيل).
- ب. فرع الشؤون الاجتماعية: ويهتم هذا الفرع بتقديم خدمات للعمال فيما يتعلق بشؤونهم الاجتماعية حيث يقوم بتقديم إعانة مالية عند الزواج، الازدياد... إلخ دون أن تقتطع هذا من أجره العامل. كما يقدم خدمات أخرى.
- ج. فرع الأجور: يهتم هذا الفرع بـ:
- ✓ استقبال ومعالجة عناصر تتعلق بالمؤسسة؛
 - ✓ إدراج حالات التحويل؛
 - ✓ إدراج تصريحات المساهمات CNAS؛
 - ✓ إدراج وإعادة المهن المدفوعة الأجر.
- ومن الوثائق التي تخص هذه المصلحة:
- أمر بالمهمة؛
 - كشف الغيابات اليومي؛
 - بيان الخروج؛
 - القرارات بأنواعها (الترقية، التوظيف،... إلخ).
- مصلحة الوسائل العامة: تهتم بتسيير كل وسائل النقل والمعدات (معدات مكتبية، سيارات) وتصليحها عند العطب، كما تهتم أيضا بالشؤون الاجتماعية للعامل الذي تحت وصايتها مثل الفصل المنازعات العمالية وتأمينات العمال، ومن مهامها:
- ✓ جرد سنوي للأثاث المكتبي؛
 - ✓ التصريح شهريا بقيمة المخزونات داخل المؤسسة (الخيطة والصوف) قصد تأمينها؛

✓ كما تتولى دفع فواتير الكهرباء والهاتف، أي ما يدخل في خدمة العامة.

وتنقسم إلى ثلاث فروع:

أ. فرع التنظيف: يسهر على نظافة محيط المؤسسة (المكاتب، حظيرة السيارات، مساحة الخضراء).

ب. فرع صيانة السيارات: يعمل على صيانة وسائل النقل وتصليحها وتأمينها.

ج. فرع النقل أو التنقل: يهتم بعملية نقل عمال المؤسسة ومن مهامه:

✓ مسؤول على نقل العمال؛

✓ يتكفل بالتعاقد بين مؤسسة النقل ومسؤول عن هذه المصلحة.

ومن الوثائق التي تخص هذه المصلحة:

➤ وصل التسخير؛

➤ الكشف اليومي للغيابات؛

➤ بيان الخروج.

5. مديرية المالية: تقوم بتسجيل كل العمليات المحاسبية، حيث تعطي الصورة الواضحة الخاصة بالوضع المالية للمؤسسة وتضم مصلحة واحدة وهي:

• **مصلحة المالية والمحاسبة:** تعمل هذه على تسجيل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الدفاتر وتراقب جميع العمليات باستمرار سواء كانت مقبوضات أو مدفوعات وفي نهاية الشهر تبرمج هذه العمليات في جهاز الحاسوب على يوميات وهذا لإعداد ميزانية ختامية فرعية، وجدول النتائج بعد أن تتحصل على الوثائق الخاصة بكل عملية. وتتفرع هذه المصلحة إلى فرعين هما:

أ. فرع المحاسبة العامة: هدفها الأساسي هو العمل على إحترام التسيير المالي داخل المؤسسة ومتابعة التطور الذي يحدث في القواعد المالية، كما أن مسؤوليتها تتمثل في مسك الدفاتر، فواتير الزبائن والموردين وإعداد الميزانية السنوية للوحدة.

ب. فرع المحاسبة التحليلية: يتمثل في إبراز التكاليف حسب طبيعتها وحسب الوظيفة، كما تقوم بتحديد أسعار تكلفة المنتجات، وإرسالها مع الاقتراحات إلى المديرية العامة التي تقوم بتحديد السعر على أساس المعطيات المتوفرة.

ومن الوثائق التي تخص هذه المصلحة:

➤ وثيقة التسخير؛

➤ وثيقة طلب؛

➤ بيان خروج السلعة؛

➤ بيان دخول السلعة؛

➤ الفاتورة؛

➤ الشيكات.

6. **مديرية التجارة:** بما أن المؤسسة توزيعية وإنتاجية في نفس الوقت، ومن خلال هذه الملاحظة نجد أن التجارة هي أحد الأجزاء الرئيسية للمؤسسة كما نرى أن هناك مدير للتجارة الذي يشرف على ثلاث مصالح وهي:

• **مصلحة التجارة:** ودورها هو بيع القماش محليا وخارجيا، وتهتم بكل عمليات البيع والفوترة وحتى تسيير المخزونات وتنقسم إلى ثلاث فروع وهي:

أ. فرع البيع: يعمل على تلبية طلبات الزبون حسب التوفر.

ب. فرع الفوترة: يقوم هذا الفرع بإعداد كل الفواتير بعملية البيع.

ج. فرع تسيير المخزونات: يعمل على التسيير الحسن للمخزونات الخاصة بالقماش ومتابعة عملية الدخول والخروج للقماش له وثيقة تمثل دخول القماش إلى المخزن وأيضا له وثيقة تمثل كل المبيعات التي تخرج من المخزن حيث يعدهما هذا الفرع.

• **مصلحة الشراء:** تهتم أساسا بعمليات الشراء فهي تشرف على كل المشتريات والاحتياجات الخاصة بالمؤسسة وتنقسم إلى فرعين هما:

أ. فرع الشراء الداخلي: يهتم بعمليات الشراء المحلية.

ب. فرع الشراء الخارجي: يهتم بعمليات الشراء الخارجية.

• **مصلحة تسيير المخزونات:** يتمثل دورها في تخزين جميع المواد، وهي تشرف على مراقبة المواد الأولية وقطع الغيار الأولية وتنقسم ثلاث فروع إلى:

أ. فرع تسيير المنتجات: وهو يهتم بجميع ما يخص منتجات التامة الصنع.

ب. فرع تسيير المواد الأولية (قطع الغيار، الخيط): يشرف على تغطية كل احتياجات قطع غيار المكنتات، ويزود أيضا مصلحة التجهيز والنسيج بالمادة الأولية (الخيط) عند الطلب.

ج. فرع تسيير المواد الكيميائية: هو الذي يسهر على تلبية حاجيات كل من الصيانة والتجهيز الرطب وفرع تكرير المياه بالمواد الكيماوية التي تدخل في عملية الإنتاج.

7. **مديرية الصيانة:** يشرف عليها مدير مكلف بالصيانة وهي تقوم بتصليح الآلات الميكانيكية والعتاد ووسائل النقل والتكييف، وكذا تأمين الطاقة الكهربائية اللازمة لكل عملية من العمليات التي تشرف عليها هذه المديرية وتحتوي على مصلحة واحدة وهي:

• **مصلحة الصيانة العامة:** تقوم بتصليح جميع الآلات، وهي تنقسم إلى خمس فروع:

- أ. فرع الكهرباء: ويقوم بتصليح جميع الأعطاب الكهربائية من كهرباء الآلات والكهرباء العامة.
- ب. فرع التبريد والتكييف: يقوم هذا الفرع بتهيئة الأجواء الملائمة في الورشات من ناحية التبريد والتكييف.
- ج. فرع التسخين: يقوم بعملية تسخين الماء الذي يدخل في عملية إنتاج القماش (ماء ساخن + بخار).
- د. فرع تكرير المياه: هو يزود مصلحة التجهيز النهائي بالمياه الصالحة في عملية غسل أنواع القماش.
- هـ. فرع الملحقات.

أما فيما يخص الوثائق التي تخص هذه المديرية هي:

- كشف الغيابات؛
- وصل التسخير؛
- بيان الخروج؛
- وصل الدفع.

8. **مديرية الاستغلال:** يشرف عليها المكلف بالاستغلال وهي التي تهتم بكل ما يخص الإنتاج، حيث يتم في هذه المديرية برمجة عملية الإنتاج من نوع الخيط والكمية وكل الشروط التي يجب توفيرها في عملية الإنتاج من تكييف وتسخين...إلخ. وتتفرع هذه المديرية إلى عدة مصالح:

- **مصلحة الإبداع:** يتم فيها إبداع عدة أنواع من القماش وتقدم للإدارة العامة لدراساتها واختيار النوع المناسب الذي ينسج.
- **مصلحة البرمجة:** يتم على مستواها وضع كل تصاميم القماش الذي سينسج حسب الطلبية.
- **مصلحة التحضير:** يتم فيها تحضير السلسلة التي سترسل إلى مصلحة النسيج كما يتم فيها تحضير الخيط لنسجه.
- **مصلحة النسيج:** دورها القيام بعملية نسج كل أنواع الخيوط للحصول على القماش الجاهز.

- مصلحة التصليح: يتمثل دورها في تصليح كل العيوب الموجودة في القماش.
- مصلحة تجهيز الرطب: ويتم على مستواها غسل وتجفيف القماش على حسب نوعيته.
- مصلحة التجهيز النهائي: دوره كي القماش النهائي ومراقبته وكفه وتغليفه، حيث لديها فرع يقوم بمراقبة الجودة والنوعية.

المطلب الثاني: علاقة المصالح ببعضها البعض

1. مديرية الموارد البشرية: وتنقسم إلى مصطلحتين:
 - مصلحة الموارد البشرية:
 - أ. فرع الموارد البشرية: وعلاقتها مع جميع المصالح وخاصة فيما يخص شؤون العمال (الغيابات، ترقية، الصحة والعطل)
 - ب. فرع الأجور: وهو يخص جميع العمال وفيما يخص أجور العمال
 - مصلحة الوسائل العامة: علاقتها مع الإدارة وتنقسم إلى ثلاث فروع وهي:
 - أ. فرع التنظيف: وهو مكلف بجميع المصالح.
 - ب. فرع الصيانة: وله علاقة مع الإدارة العامة.
 - ت. فرع النقل: وله علاقة فيما يخص النقل بصفة عامة.
2. مديرية المحاسبة والمالية: ولها علاقة مع كل من التجارة والتمويل والموارد البشرية والصيانة والاستغلال.
3. مديرية التجارة والتمويل: وينقسم إلى مصطلحتين وهما:
 - مصلحة التجارة: لها علاقة مع كل من مديرية الاستغلال، المحاسبة والتجهيز النهائي.
 - أ. فرع الفوترة: مع المحاسبة والمالية والأمن.
 - ب. فرع تسيير المخزونات: مع تجهيز النهائي وفرع الفوترة.
 - مصلحة تسيير المخزونات: لها علاقة مع المحاسبة، التحضير، الصيانة، النسيج، التجهيز، الرطب، النهائي.
4. مديرية الصيانة: هي تشرف على جميع المصالح الموجودة في المؤسسة من ناحية صيانتها وكل أعطابها لتصلحها وهذا يعني أن لها علاقة بجميع مصالح المؤسسة.
5. مديرية الاستغلال: ويشرف عليها مدير مكلف بالاستغلال وله علاقة مع التجارة، الصيانة والمحاسبة.

المبحث الثالث: أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار في مؤسسة النسيج
والتجهيز SONITEX:

بعد القيام بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، سنقوم بدراسة تفصيلية للتدقيق الداخلي وهذا من خلال تقديمه وفق موقعه في الهيكل التنظيمي، ثم شرح آلية عمل التدقيق الداخلي في المؤسسة ومن ثم تقييم التدقيق الداخلي بذاته في المؤسسة ودوره في تفعيل عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة

أولاً: ميثاق التدقيق الداخلي الخاص بالمؤسسة محل الدراسة

1. الغرض ونطاق العمل:

التدقيق الداخلي هو خلية توفر ضمانات مستقلة والانتظام موضوعي والامتثال وكفاءة العمليات في ضوء القواعد المعمول بها من أجل توفير خدمات استشارية المساعدة على خلق القيمة المضافة وتحسين مستوى السيطرة على عمليات المؤسسة. كما أنه يساعد على تنظيم تحقيق أهدافها من خلال تقييم نهج منظم ومنهجي لعملية إدارة المخاطر. الرقابة وحوكمة الشركات وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها.

مجال تدخل خلية التدقيق الداخلي هي تحديد ما إذا كانت جميع عمليات إدارة المخاطر وحوكمة الشركات مناسبة وتعمل لضمان ما يلي:

- تحديد المخاطر وإدارتها بشكل مناسب.
 - التفاعل بين مختلف الجهات الفاعلة في إدارة المؤسسة على النحو المطلوب؛
 - المعلومات المالية، يمكن الاعتماد عليها تساعد إدارة العمليات هامة ودقيقة؛
 - تصرفات الموظفين تتفق مع القواعد، المعايير والإجراءات والقوانين واللوائح؛
 - يتم الحصول على الموارد الاقتصادية، وتستخدم بكفاءة ومحمية بشكل كاف؛
 - يتم تحقيق البرامج والخطط والأهداف؛
 - ويتم تشجيع الجودة والتحسين المستمر لعمليات الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
 - القضايا التشريعية والتنظيمية الهامة التي تؤثر على المؤسسة يتم تحديد العلاج المناسب للمشاكل.
- ويمكن تحديد الفرص المتاحة لتحسين الرقابة الإدارية والربحية وصورة المؤسسة وينبغي إبلاغ مهام تدقيق الحسابات إلى المستوى المناسب من الإدارة.

2. المسؤولية:

رئيس التدقيق الداخلي وفريق التدقيق الداخلي مسؤول على:

- وضع خطة التدقيق السنوية مرنة وعلى أساس تقييم المخاطر، بما في ذلك أي المخاطر التي تم تحديدها من قبل الإدارة والمخاوف منها في السيطرة عليها، وتقديم هذه الخطة، والتحديثات الدورية إلى الإدارة العليا والموافقة عليها.
- تنفيذ مهمة التدقيق السنوية حسب الخطة الموضوعة بما في ذلك، أي عمل طلب من قبل الإدارة؛
- حفاظ فريق التدقيق على المعارف والمهارات المهنية والخبرة الكافية والشهادات المهنية للقيام بمهمة التدقيق الداخلي.
- التقييم وتقييم المهام الرئيسية للاندماج والتوحيد والخدمات، الأنشطة، عمليات وعملية التحكم الجديدة أو المتغيرة التي تتزامن مع التنمية إنشاء أو التوسع في هذه الوظائف.
- الحصول الإدارة على تقارير دورية تلخص نتائج أنشطة خلية التدقيق؛
- إبقاء الإدارة على علم الممارسات الناجحة وعمليات التي تقوم بها خلية التدقيق الداخلي؛
- تزويد الإدارة العليا بلائحة الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي والنتائج التي حققها (مؤشرات القياس)؛
- مساعدة في التحقيق في الأنشطة مشتبه بها داخل المؤسسة وإيصال النتائج التحقيق للمدير العام؛
- النظر في نطاق عمل المدققين الخارجيين والجهات التنظيمية، وإذا كان ذلك مناسباً لضمان تغطية التدقيق لكل الأنشطة بتكلفة إجمالية معقولة.

3. الاستقلال:

لضمان استقلالية المدقق الداخلي يجب أن يكون تابع وظيفياً وإدارياً للإدارة العليا ومستقل عن باقي الوظائف الإدارية بالمؤسسة وينبغي أن تتضمن التقارير المقدمة إلى الإدارة العليا معلومات منتظمة وكاملة عن موظفي التدقيق الداخل.

4. السلطة:

يجب للمدقق الداخلي أن:

- يكون لديه السلطة الكافية (غير المقيد) للوصول إلى جميع وظائف ومصالح، وأقسام المؤسسة؛
- اختيار الأعوان التي تساعد في مهمة التدقيق الداخلي، وتحديد مجالات التدخل وتطبيق التقنيات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق؛

- الاطلاع والفحص لجميع السجلات والدفاتر وكذلك الحصول على الوثائق الضرورية؛
 - الحصول على المساعدة اللازمة من موظفي الوحدات التنظيمية التي تجرى فيها عمليات تدقيق الداخلي؛
 - إعداد التقارير دون وجود أي تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص.
- لا يحق المدقق الداخلي:
- أداء المهام التنفيذية؛
 - أن يكون عضوا في أي لجنة مثل لجنة الجرد؛
 - الموافقة على المعاملات المحاسبية؛
 - توجيه أنشطة لأي موظف في مؤسسة ليس جزءا من خدمات التدقيق الداخلي، إلا إذا كان الموظف قد تم تعيينه أو استدعاؤه لمساعدة المدققين الداخليين.

ثانيا: منهجية سير عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة

تعتمد المؤسسة الجزائرية للنسيج والتجهيز على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات التدقيق الداخلي، كما تسعى قدر الإمكان إلى تطبيق المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، وتتم عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة حسب مراحل ومنهجية محددة ضمن القانون الداخلي لخلية التدقيق الداخلي في المؤسسة. يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات التدقيق الداخلي، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم تدقيقها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات فيها، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمدقق الداخلي الرجوع إليها لمباشرة مهامه واخذ المعلومات اللازمة لعملية التدقيق الداخلي كما توجد هناك مهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الرئيس المدير العام في حالة اكتشاف عمليات مشكوك فيها أو ظهور بعض الأخطاء أو وجود انحرافات سواء كانت كبيرة أو خطيرة أم سطحية فقط، في كل الأحوال فإنه يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها ويمكن شرح آلية عمل التدقيق الداخلي في مؤسسة الجزائرية لنسيج والتجهيز في الخطوات التالية:

1. وضع برنامج للتدقيق الداخلي

يتم وضع برنامج سنوي للتدقيق الداخلي من قبل المكلف بالتدقيق في المؤسسة محل الدراسة يكون مقسم إلى ثلاثيات ويحدد فكل ثلاثي أي مديرية يتم تدقيقها ويتم تقسيم كل ثلاثي إلى أشهر تحدد فيه أي مصلحة تدقق ويتم أيضا تقسيم كل شهر إلى أسابيع ويحدد في كل أسبوع أي فرع أو نشاط أو وظائف يتم تدقيقها، وإرسال برنامج إلى المدير العام للمجمع للموافقة عليه.

2. رسالة مهمة التدقيق

بعد الموافق على البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي من طرف المدير العام للمجمع وليس مدير المؤسسة يتم إرسال رسالة تتضمن أمر البدء بمهمة تدقيق الداخلي وذلك حسب ما هو محدد في البرنامج. (أنظر الملحق رقم 01).

3. اختيار لجنة التدقيق

بعد تلقي أمر البدء بالمهمة يقوم المدقق الداخلي باختيار موظفين آخرين يساعده في هذه المهمة أحدهما مدير المديرية وآخر يكون موظف بالمصلحة المبرمج تدقيقها حيث يكون على دراية كاملة بكافة فروع تلك المصلحة ويكون من اختيار المدقق الداخلي بدون تدخل من المدير.

4. إعداد استبيان

يتم إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة حول المصلحة المراد تدقيقها، فهذا الاستبيان عبارة عن دليل يتبعه المدقق أثناء عملية التدقيق الداخلي. (أنظر الملحق رقم 02).

5. العمل الميداني

بعد اختيار لجنة التدقيق وإعداد الاستبيان يقوم المدقق الداخلي بالانتقال إلى المديرية محل التدقيق وبالضبط إلى مصلحة مبرمجة في ذلك الوقت وللتحديد أكثر انتقال إلى الفرع إذا كان في تلك المصلحة فروع حيث يتم:

- فهم العمليات من خلال مقابلة المسؤولين عن المصلحة، ودراسة المستندات والوثائق؛
- تحديد مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية في العمليات ومقارنتها مع أفضل الممارسات؛
- اختبار مدى فعالية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المساعدة على تحقيق أهداف المرجوة من تلك المصلحة؛
- إعداد مسودة تقرير التدقيق الداخلي ومناقشة الملاحظات ونتائج عملية التدقيق مع المديرية المعنية والتحقق من مدى مصداقية النتائج؛
- محاولة حل المشاكل من خلال تقديم مقترحات لحلها.

6. إعداد التقرير الأولي

يتم إعداد تقرير أولي للتدقيق الداخلي حيث يضمن كل الملاحظات التي لوحظت من طرف المدقق الداخلي وأيضاً تسجل فيه المشاكل التي يواجهها محل التدقيق. وبناء على هذا التقرير يتم معالجة المشاكل وأخذ بملاحظات المدقق الداخلي التي أشار إليها ويمكن معالجتها على مستوى الفرع أو المصلحة أو المديرية.

7. إعداد تقرير التدقيق الداخلي النهائي

بعد الانتهاء من كل مهمة يتم رفع تقرير التدقيق الداخلي النهائي والذي يتضمن ردود المديرية المعنية بالتدقيق (محل التدقيق) ويتضمن المشاكل التي لم يتم حلها بناء على التقرير الأولي ولا يمكن لمدراء المديرية أن يقوم بمعالجتها فيتم رفعها في التقرير النهائي حيث يتم تقسيم النقاط التي تم ملاحظتها أثناء عملية التدقيق الداخلي إلى عدة أنواع:

- نقاط الضعف في تصميم إجراءات الرقابة إذا وجدت؛
- نقاط عدم الالتزام بتطبيق النظام الداخلي إذا وجدت؛
- نقاط عدم فعالية الإجراءات المطبقة في تلك المصلحة؛
- نقاط للتطوير من خلال المقارنة مع أفضل الممارسات؛
- وصف وتقييم للخطر أو التأثير الناتج عن هذه الملاحظات؛
- إعطاء رأيه وتقديم توصيات ومقترحات للإدارة العامة بهدف معالجة الملاحظات؛

إرسال التقرير إلى المدير العام للمؤسسة يتضمن ملف التدقيق الوثائق التالية:

- رسالة البدء بالمهمة (الأمر بالمهمة) أنظر الملحق (01)؛
- مقدمة هي عبارة عن وثيقة تعرف الفرع المعني بالتدقيق والخدمات التي يقدمها وإجراءات كل خدمة، أنظر الملحق (03)؛
- استبيان يوضح إجابات موظفي المصلحة وملاحظة التي يقدمها المدقق على ذلك السؤال؛ أنظر الملحق (02)؛
- وثيقة توضح اسم المدقق الداخلي، الخدمة التي تم تدقيقها، الجهة الخاضعة للتدقيق؛ والمشاكل الملاحظة التي تواجه تلك الجهة؛ أنظر الملحق (04)؛
- دليل التدقيق الداخلي؛

المطلب الثاني: واقع اتخاذ القرار في المؤسسة

إن اتخاذ القرارات هو محور العملية الإدارية، وهذا لأنها عملية متداخلة في جميع وظائف المؤسسة ونشاطاتها، أما بالنسبة لاتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة فهو عملية مستمرة والأساس لإدارة أنشطة ووظائف المؤسسة، فيتم اتخاذ القرار من طرف مدير المؤسسة بالاجتماع مع (أي استشارة) مديري مديريات فيما وظائف وأنشطة المؤسسة وهناك قرارات استثنائية وفجائية يتخذها مدير المؤسسة دون الرجوع لأي مسؤول بالمؤسسة، حيث هناك حالتين في عملية اتخاذ القرار الحالة الأولى عندما تكون مشكلة يتم تحديدها ثم تحليلها وجمع

الفصل الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل عملية إتخاذ القرار دراسة حالة في مؤسسة SONITEX

المعلومات حولها و ثم اقتراح مجموعة من الحلول (البدايل) إذا كانت قرارات تخص احدى مديريات دون الأخرى (مثل قرارات التسويقية، القرارات الإنتاجية... إلخ) فتكون البدائل المقترحة من طرف المديريات التي تكون معنية بالقرار فقط أما إذا كان القرار يمس المديريات ككل فإن الاقتراحات تقدم من طرف جميع المديريات (مثل القرارات التنفيذية التي تخص مشكلات بسيطة مثل توزيع العمل)، ثم دراسة وتقييم تلك البدائل وذلك من خلال المعلومات التي جمعت حول كل بديل، ومن هنا يتم تحديد البديل الأفضل ليتم بعدها اتخاذ القرار، وكمرحلة أخيرة يتم متابعة وتقييم مدى نجاح القرار.

أما الحالة الثانية عندما لا تكون هناك مشكلة تتم عملية اتخاذ القرار كما في الحالة السابقة ولكن تبدأ العملية من المرحلة الثانية فهي بالنسبة لهذه الحالة تعتبر كمرحلة أولى حيث يتم جمع المعلومات حول الأمر المراد اتخاذ القرار بشأنه أما باقي المراحل كما قلنا في السابق تتم مثل الحالة الأولى مثل القرارات البسيطة التي يمكن اتخاذها على مستوى المديريات والمصالح المؤسسة محل الدراسة دون الرجوع للمدير العام للمؤسسة.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة لمتخذ القرار في المؤسسة محل الدراسة

إن اتخاذ القرارات هو محور العملية الإدارية كما ذكرنا ذلك سابقاً، وهذا لأنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، حيث تجري عملية اتخاذ القرارات في دورة مستمرة مع استمرار العملية الإدارية نفسها. أما بالنسبة لأهمية التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة محل الدراسة فتتمثل في:

- يعتبر التدقيق الداخلي مرجعاً أساسياً للمعلومات الدقيقة والصحيحة حيث تمكن متخذ القرار بالاعتماد عليها أن يتخذ القرار مبنية على أساس متين؛
- الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي لمدير المؤسسة أو حسب متخذ القرار (مدير المديرية، رئيس المصلحة، رئيس الفرع)، فخلية التدقيق الداخلي تعتبر بالنسبة للمؤسسة أداة مساعدة تلجأ لها أو تستشيرها عند اتخاذ القرارات؛
- يضمن نسبياً نجاح القرارات المتخذة على أساس الخدمات التي يقدمها؛
- نظراً لطبيعة عمله الرقابي تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها؛
- يوفر التدقيق الداخلي للمستفيدين معلومات تساعدهم على زيادة التدفق النقدي وتحقيق الربح ورفع قيمة المؤسسة؛
- يساعد المستوى التنفيذي في إدارة مهامه وتوفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية من خلال إتباع توصيات المدقق وذلك من خلال ما تقدمه من معلومات كمية وبيانات مالية؛

الفصل الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل عملية إتخاذ القرار دراسة حالة في مؤسسة SONITEX

- يُوّجه متخذ القرار من خلال تنبيهه من حيث مستوى خطورة القرار وصعوبات التي تتخل عملية تنفيذه وعواقب فشل القرار؛
- يبين التدقيق الداخلي كيفية استغلال الموارد اللازمة لضمان الاستمرار في العمل سواء كانت مصادر مالية أو موارد بشرية لتحقيق الأهداف أي إعطاء رأيه فيما يخص القرارات المالية من خلال اقتراح مصادر مالية غير مستغلة وأيضا فيما يخص الموارد البشرية؛
- يوفر التدقيق الداخلي معلومات تساعد على اتخاذ مختلف القرارات على مستوى جميع المصالح مثل: قرارات تسويقية، قرارات تخص المخزون (مثل كيفية التخزين...الخ)، قرارات تخص مصادر التمويل والتمويل أيضا، قرارات تخص اختيار الطرق المحاسبية المناسبة (مثل: في تحديد سعر البيع أو تكلفة الإنتاج...الخ)، قرارات تخص الإنتاج (مثل: تحديد المنتج والكمية التي سيتم إنتاجها منه، المواد الأولية الداخلة في عملية الإنتاج...الخ)؛
- يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياستها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة؛
- يساهم التدقيق الداخلي في الكشف عن مواطن الاختلال محاولة تصحيحها وتحديد نقاط القوة في المؤسسة. يعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات الأساسية التي تستعين بها المؤسسة الجزائرية للنسيج والتجهيز بسكرة في مختلف مصالحها على مستوى كل فرع يتم الاستعانة بأعمال ونتائج التدقيق الداخلي إما لمواجهة مخاطر معينة أو لإجراء تحسينات معينة، كما يلعب التدقيق الداخلي بالإضافة إلى دوره الرقابي دورا هاما في عملية اتخاذ القرار حيث يستعان به في البعض من مراحل اتخاذ القرار، حسب كل موقف أو مشكلة. فقد يستعين متخذ القرار بالتدقيق الداخلي في كشف أو تحديد معالم مشكلة معينة، تجميع البدائل الممكنة لحل مشكلة ما أو في تحديد البديل الأفضل وأيضا يتم الاستعانة به (التدقيق الداخلي) في عملية تنفيذ ومتابعة القرارات المتخذة. كذلك يمكن النظر إلى مساهمة خلية التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة من منظور آخر ألا وهو موثوقية المعلومات التي يتم على أساسها يتم اتخاذ القرارات سليمة وذلك من خلال ضمان شرعية المعلومات الصادرة من خلية التدقيق الداخلي وسلامتها ومصداقيتها والدور الذي تلعبه الزيارات الميدانية للمدقق الداخلي والتوصيات التي يقدمها لمختلف المصالح في عملية اتخاذ القرار، من خلال ما تسمح به هذه الزيارات من متابعة عملية اتخاذ لقرارات وتمكين رؤساء مختلف مصالح المؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة بالعلم الكامل بما يجري في المؤسسة بمختلف الإبعاد وأدق التفاصيل.

الفصل الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل عملية إتخاذ القرار دراسة حالة في مؤسسة SONITEX

وهناك الكثير من القرارات التي ساهمت فيها خلية التدقيق الداخلي داخل مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة، وللوقوف على مدى مساهمة خلية التدقيق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة في عملية اتخاذ القرارات المختلفة ومثال ذلك قرار تخصيص وسائل نقل إضافية للسلع والبضائع فهذا القرار ساعد تقليل من مشكل نقل البضائع. تسعى المؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة لبلوغ مجموعة من الأهداف وذلك بما يتوفر لديها من إمكانيات مادية، بشرية ومالية، وتعتبر التغييرات الهيكلية التي مرت بها المؤسسة هي احد أهم العوامل التي ساهمت في تكوين نظام رقابي يمكنه وبصورة سلمية من الوقوف على كل ما يجري داخل المؤسسة ولعل من بين أهم إنجازات المؤسسة في هذا المجال هو تبنيتها لخلية التدقيق الداخلي، التي لم تستغرق وقتا طويلا لإثبات مكانتها ودورها داخل المؤسسة كأحد أكثر أجهزة التسيير والرقابة تطورا وفاعلية، حيث زادت المؤسسة من اعتمادها على أعمال التدقيق الداخلي عامة النتائج والتوصيات خاصة في عملية اتخاذ القرارات عبر جميع المستويات وكافة المديرات المصالح والفروع لتصبح بذلك القرارات المتخذة أكثر جدوى وفاعلية ومناسبة مما يُمكن المؤسسة من رفع مستواها.

خلاصة الفصل الثالث

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في "ما هو دور التدقيق الداخلي في تحسين اتخاذ القرار بالمؤسسة"، وتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، في المبحث الأول قمنا بتعريف المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني لشرح الهيكل التنظيمي، وفي المبحث الثالث تطرقنا لأهمية التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار في مؤسسة النسيج والتجهيز SONITEX حيث تولي اهتمام كبير بخلية التدقيق الداخلي ويتجلى ذلك من خلال التعليمات والسياسات الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة سواء من حيث تحديد الاختصاصات وإسناد المهام، وتكليف موظف كفى للقيام بعملية التدقيق الداخلي والتي تتجلى في عملية فحص وتدقيق مختلف العمليات والوظائف والسجلات والتقارير الواردة من مختلف الفروع والمصالح، لاكتشاف نقاط القوة واستغلالها ونقاط الضعف يتم معالجتها بالطريقة المثلى التي تساهم في تفعيل عملية اتخاذ القرار.

اختتمت

الخاتمة

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، وخصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي وهي وظيفة التدقيق الداخلي، وكفيل بمراقبة وحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال، وتضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية وذلك من خلال الفحص الدائم لها، من حالات الأخطاء والغش والتزوير، فهذه الوظيفة تعتمد على تنظيم جيد وتقسيم الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابية ملائمة.

كما أن من خلال دراستنا لموضوع التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل عملية اتخاذ القرار من الناحية النظرية والعملية حاولنا ابراز الجوانب العامة المتعلقة بالتدقيق الداخلي وأيضا عملية اتخاذ القرار وعلاقة بينهما، كما انه ومن خلال دراستنا للمؤسسة محل التبرص لاحظنا أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على التدقيق الداخلي في اتخاذ قراراتها، وأيضا على نتائج التدقيق الداخلي في تحسين مختلف الأنشطة ومنع حدوث الأخطاء والانحرافات المحتملة الوقوع أثناء أداء العاملين لمهام المسندة إليهم، وإعطاء رأي فني محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية وحول جميع المصالح والفروع والوظائف في المؤسسة، وذلك بتطبيق مختلف مبادئ ومعايير التدقيق المتعارف عليها من طرف المدقق الداخلي.

لذا حاولنا من خلال تناولنا لموضوع دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار بالمؤسسة، معالجة إشكالية البحث المتمثلة في "ما هو دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار بالمؤسسة، من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المنهج المشار إليه في المقدمة، انطلاقا من الفرضيات الثلاثة وبهذا تتوزع هذه الخاتمة إلى اختبار الفرضيات ونتائج البحث، والتوصيات والاقتراحات.

1. اختبار صحة الفرضيات:

- حسب الفرضية الأولى: للتدقيق الداخلي دور فعال في اتخاذ القرارات بالمؤسسة وذلك من خلال ما يقدمه التدقيق الداخلي من توجيه ونصائح وتوصيات لمتخذ القرار، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- حسب الفرضية الثانية: يعتمد متخذ القرار على نتائج التدقيق الداخلي وذلك من خلال المعلومات والبيانات الصادقة التي يقدمها المدقق الداخلي ويبني على أساسها القرار وذلك لما توفره خلية التدقيق الداخلي من معلومات حول البدائل المتاحة ومن دعم في كل خطوة من خطوات إتخاذ القرار انطلاقا من مرحلة تحديد المشكلة وصولا إلى متابعة تنفيذ القرار، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

ج. حسب الفرضية الثالثة: توجد علاقة إيجابية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار، حيث أن التدقيق الداخلي يساهم في اتخاذ قرارات سليمة وصحيحة ومناسبة في الوقت المناسب وذلك من خلال تقديم الاستشارات ومحاولة ترشيد القرارات المتخذة من طرف الإدارة العليا، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

2. النتائج:

المتتمثلة في:

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

ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها في المؤسسة الجزائرية للنسيج والتجهيز ببسكرة أن هذه الأخيرة موقنة بضرورة الاستعانة بالخلية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة من ناحية كأحد أحدث الأنظمة الرقابية وأكثرها ومن ناحية أخرى كمصدر موثوق به يسمح بالتزويد الدائم والمستمر للمعلومات ذو جودة العالية التي لا يمكن الاستغناء عنها في عملية اتخاذ القرار.

3. التوصيات:

المتتمثلة في:

- إن المؤسسة تعتبر من التدقيق الداخلي على أنه أحد الأنظمة الرقابية لذا من أفضل أن تعتمد على نظام التدقيق الداخلي فعال لما يقدمه من قيمة مضافة للمؤسسة؛
- يجب إعادة النظر في تموضع خلية المراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية بما يجعلها أكثر استقلالية.
- يجب أن يكون هناك أكثر من مدقق واحد في المؤسسة تخصيص قسم لها يترأسه مدير التدقيق الداخلي؛

- من أجل الرقي بالتدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر وتحسين ظروف عملها يجب العمل على تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية بشكل صحيح؛
- تتعرض خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة رغم توفرها على جملة من المقومات إلى ضغوطات في بعض الأحيان التي تحول دون مساهمتها الفعالة في عملية اتخاذ القرار، سواء كانت ضغوط داخلية أو خارجية؛
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الداخليين وتصحيح نظرة الموظفين نحوهم؛
- تكوين مدققين الداخليين في المدارس التابعة خاصة بها وتبسيط معايير التدقيق الدولية؛
- تحسيس الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي وتوضيح الهدف منه وتصحيح الاعتقادات السائدة عنه.

قائمة
المراجع

قائمة المراجع

قائمة المرجع في جانب النظري:

قائمة الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء، الأردن، 2000.
2. أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007.
3. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2004.
4. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007.
5. أيمن الشنطي، عامر شقر، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، الأردن، 2007.
6. إيهاب صبيح محمد رزيق، إدارة العمليات واتخاذ القرارات، دار الكتب العلمية، مصر، 2001.
7. باسم الحميري، مهارات إدارية، دار الحامد، الأردن، 2010.
8. ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال - نظريات ونماذج وتطبيقات، الدار الجامعية، مصر، 2005.
9. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999.
10. حمزة محمود الزبيري، الإدارة المالية المتقدمة، دار الوراق، الأردن، 2004.
11. الحناوي محمد صالح، أساسيات الاستثمار في الأوراق المالية، الدار الجامعية، مصر، 1997.
12. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الأردن، 2007.
13. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات - النظري، دار الميسرة، الأردن، 2011.
14. رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة، الأردن، 2011.
15. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق، مصر، 1987.
16. السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم واتخاذ القرار الاستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر.
17. سيد صابر تعلق، نظم دعم اتخاذ القرارات الإدارية، دار الفكر، الأردن، 2011.
18. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004.

19. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
20. عبد اللاه إبراهيم الفقي، نظم المعلومات المحسوبة ودعم اتخاذ القرارات، دار الثقافة، الأردن، 2012.
21. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، مصر، 2006/2005.
22. عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري، الأردن، 2001.
23. كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2006.
24. كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
25. ماجد أحمد عطا الله، إدارة الاستثمار، دار أسامة، الأردن، 2011.
26. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر، 2003.
27. محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.
28. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.
29. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
30. محمد بونوار خزار، مبادئ الإحصاء، منشورات جامعة باتنة، الجزائر، 1996.
31. محمد راتول، بحوث عمليات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
32. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
33. محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات والعمليات والوظائف، دار وائل، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006.
34. محمد موفق حديد، الإدارة - المبادئ والنظريات والوظائف، دار الحامد، الأردن، 2001.
35. مصطفى محمود أبو بكر، جمال الدين محمد المرسي، التفكير الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية - منهج تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 2007.
36. مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى، دار اليازوري، الأردن، 2010.

37. نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية. مصر، 2006.
38. نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة، الأردن، 2007.
39. وليد إسماعيل السيفو، عبد الحفيظ قدور بلعربي، سعد خضير عباس الرهيمي، الاقتصاد الإداري مدخل كمي في استراتيجية اتخاذ القرار، دار الأهلية، الأردن، 2007.
40. وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الاول، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض-السعودية، 2006.
41. يوسف محمود الجريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2004.

قائمة المذكرات:

42. إبراهيم رباح إبراهيم المدهون، " دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير، منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2011.
43. اسمهان خلفي، " دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات"، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم تجارية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.
44. إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، مذكرة الماجستير، منشورة، فرع المحاسبة التمويل، جامعة غزة، فلسطين، 2012.
45. بوبكر عميروش، " دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
46. حكيمة مناغي، " تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
47. حميداتو صالح، " دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
48. خالد المعتر بالله، " مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات المالية"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.
49. سعاد شدرى معمر، " دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، منشورة. علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009/2008.
50. صابر عباسي، " أثر التسيير الجبائي على أداء المالي في المؤسسات الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

51. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010.
52. عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007.
53. فاتح غلاب، "تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص أعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
54. قلاب ذبيح إلياس، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
55. لطفي شعباني، "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة"، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004/2003.
56. محمد لمين عيادي، "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2007.
57. مراد خلاصي، "اتخاذ القرار في تسيير الموارد البشرية واستقرار الإطار في العمل"، مذكرة ماجستير، منشورة، تخصص علم النفس التنظيمي وتسيير الموارد البشرية، قسم علم النفس وعلوم التربية والأرطوفونيا، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2006.

قائمة المحاضرات:

58. فاطمة الزهراء طاهري، محاضرات تسيير مخاطر، مقدمة لسنة ثانية ماستر، تخصص فحص محاسبي، غير منشوره، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

قائمة الجرائد الرسمية:

59. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

قائمة المتقيات والمداخلات:

60. نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، مداخله بعنوان: "الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، مؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2005.
61. بحدود راضية، صبايحي نوال، مداخله بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية"، الملتقى الدولي حول: إدارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة البويرة، يومي: 12، 13 ديسمبر 2012.

قائمة المجالات والمقالات العلمية:

62. الوافي الطيب، نظام المعلومات وأثره على عملية اتخاذ القرارات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشيخ العربي التبسي، تبسة، العدد 10، 2010، ص 114.

63. أحمد نغاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية، الدنمارك، العدد الثاني، 2007.

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

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

مواقع الأنترنت:

66. <http://alzamel-syr.com/ar/services.Php>, 20/04/2015, 15:00.

67. [http://www.tagi.com/page.aspx?Page_key=internal_audit & lang=ar](http://www.tagi.com/page.aspx?Page_key=internal_audit&lang=ar), 20/04/2015, 15:29.

68. <http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D9%82%D8%B1%D8%A7%D8%B1/> ; 10/05/1015 ; 03:38.

قائمة المراجع في الجانب التطبيقي:

69. خلية التدقيق الداخلي.

70. مصالح المؤسسة النسيج والتجهيز SONITEX -بسكرة-.

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم (01): رسالة الأمر بالمهمة (الأمر بالمهمة)

EPE – TEXALG – SPA – TIFIB BISKRA



Biskra le

LETTRE DE MISSION

Direction du complexe

Service audit interne

Destination : direction

Objet : audit structure

Suite a notre programme d'audit interne 2015 j'ai l'honneur de vous demandé l'autorisation d'audit la structure

- Chef Service
- Chef section

Cette mission sera mêlée par monsieur (auditeur)

Restant à votre entière disposition pour tout autre information

Veillez agréer monsieur le directeur général l'expression de notre parfaite considération

Le Directeur du complexe

الملحق رقم (02): نموذج استبيان الذي يقدم للمصلحة الشراء (محل التدقيق الداخلي)

ACHATS - FOURNISSEURS	C	N/C	O/A	OBSERVATIONS
- Existence de la procédure d'approvisionnement.				
- Existence des fiches de postes pour l'ensemble des éléments préposés à la gestion des approvisionnements.				
- Tous les achats (matières et services de l'entreprise sont correctement autorisés et comptabilisés?				
- Les achats comptabilisés correspondent a des dépenses réelles de l'entreprise ?				
- Ces dépenses sont faites dans l'intérêt d'entreprise et conformément à son objet. ?				
- Tous les avoirs à obtenir sont enregistrés. ?				
- Toutes les dettes concernant les marchandises et services reçus sont enregistrées dans la bonne période. ?				
- Les engagements pris par l'entreprise et devant figurer dans l'annexe sont correctement suivis. ?				

A - SEPARATION DE FONCTIONS				
Apprécier la séparation de fonction en qui concerne :				
-Emission des demandes d'achats ?				
-Etablissement des commandes ?				
-Autorisation des commandes ?				
-Réception des marchandises ou services ?				
-Comparaison quantitative et qualitatives des marchandises ou services reçus avec les commandes				
-Comparaison bon de réception/commande/facture ?				
-Imputation comptable ?				
-Contrôle des factures ?				
-Bon à payer ?				
-Tenue du journal d'achats				

B COMMANDES				
- Existe-t-il un système de déclenchement automatique des commandes lorsque les stocks arrivent à une quantité minimum ?				
- Chaque service demandeur (dispose-t-il d'un budget de dépenses prévisionnelles ?				
- Des bons de commande sont-ils établis systématiquement ?				
- <u>Si oui</u> , sont-ils <input type="checkbox"/> pré numérotés ? <input type="checkbox"/> établis en quantités et en valeur ? <input type="checkbox"/> signés par un responsable, au vu de la demande d'achat ?				
Les autres achats font-ils l'objet d'appel d'offre, au moins au-dessus d'un certain montant?				
F- JUSTIFICATION DES SOLDES				
- Une balance fournisseurs est-elle établie régulièrement ?				
- Son total est-il rapproché avec le compte collectif ?				

<p>- Une balance des créditeurs divers est elle établie régulièrement ?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les écarts éventuels sont ils : • Analysés rapidement ? • Corrigés après approbation ? • Lorsque les fournisseurs, ou créditeurs, envoient des relevés de comptes, sont-ils comparés avec la comptabilité ? les écarts sont-ils analysés et corrigés après approbation ? 				
<p>- Les soldes des comptes fournisseurs et créditeurs divers sont-ils régulièrement analysés ?</p>				

EPE – TEXALG – SPA – TIFIB BISKRA



Audit Service Achat

Introduction :

Monsieur est le chef service achat, il est le responsable des achats interne du complexe ainsi que monsieur est l'acheteur du service.

Procédure du service :

- Recevoir le bon de commande ou d'achat du magasin central
- Demande d'espèce ou cheque
- Envoyer la commande au magasin central suivie d'une copie de la facture d'achat
- Recevoir le bon d'entrée depuis le magasin central
- Envoyer le dossier d'achat à la comptabilité se dossier contient la facture le bon de paiement et le bon d'entrée

Les taches du service :

- L'achat interne du complexe
- Veille au paiement des fournisseurs

EPE – TEXALG – SPA - TIFIB BISKRA



Le

Rapport Final

L'auditeur :

Le processuce audité : service achat

L'audité :

Après notre mission d'audit qui concerne le service achat on a confirmé que toutes les procédures sont à jour bien organisés et enregistrés dans des bonnes conditions.

Monsieur..... nous a signalé qu'il y a un manque de transport et demande un moyen de transport personnel à l'achat

Restant à votre entière disposition pour toute information

Monsieur le Directeur Général accepté l'expression de notre parfaite considération

Le responsable de l'audit



Audit 2015
1eme trimestre
Audit la structure DAC

Introduction :

Le directeur apros commercial Mrsveille
à cordonner entre les services et à aider les structure dans leur taches.

Les structures de la direction apros commercial :

- Service achat
- Service commercial
- Service gestion du stock