

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

تحت إشراف الأستاذة:

- دحمان أحمد

مقدمة من طرف الطالبتان:

- بليل خديجة

- بوشاقور إيمان

أعضاء لجنة المناقشة

الإمضاء	من جامعة	الاسم واللقب	الصفة
	مستغانم	قوديج جمال	رئيسا
	مستغانم	دحمان أحمد	مشرفا
	مستغانم	تسالي بن يونس	مقررا

السنة الجامعية: 2021-2022

شكر و عرفان

فإني نهايتُ هذا الجهد، وبدأيتُ هذه الصفات،
نشكر صاحب الفضل الأول والأخير، الهادي الذي سواه السبيل...

الله عز وجل

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده

نتوجه بأرق عبارات الامتنان والتقدير إلى الأستاذ الفاضل:

د. حمدان أحمد

على التوجيهات والنصائح القيمة التي رافقت كل مراحل إنجاز
هذا العمل والله كل من مد لنا يد العون من قريب أو من بعيد.

كما نتقدم بأسمى معاني الشكر والعرفان إلى كل أعضاء اللجنة
المناقشة الموقرة على قبولها مناقشة موضوع المذكرة، و حضورها
للمشاركة في أثره



إهداء

نهدى عملنا المتواضع هذا أولاً وقبل كل شيء... إلي الذين
كانت دعوتهما لخالصتة تسيير معي في حياتي، وأفنوا حياتهم في
تربيتنا وتعليمنا

والدينا لحفظهم الله

إلى سندنا وقوتنا بعد والدينا إلى من أظهرنا إلى أجل ما في
الحياة إخوتنا وأخواتنا

إلى من جمعنا بهم الصلابة والصدق، وتقاسمنا معهم الأفرح و
الأحزان، صديقاتنا ورفيقات دربتنا

إلى كل من تسعهم الذكرة ولا تسعهم المذكرة

خديجة و إيمان





قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

	شكر و عرفان
	الإهداء
1	المقدمة
	الفصل الأول مدخل عام للتدقيق الداخلي
6	تمهيد
7	المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق
7	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه
11	المطلب الثاني: أنواع ووظائف التدقيق
15	المطلب الثالث: معايير التدقيق
20	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
20	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وتطوره
24	المطلب الثاني: أركان وأهداف التدقيق الداخلي
27	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
29	المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي
29	المطلب الأول: معايير وصلاحيات التدقيق الداخلي
33	المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي
37	المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي
42	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات
44	تمهيد
45	المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار
45	المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار
47	المطلب الثاني: أهمية عملية اتخاذ القرار ومراحلها

52	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار
55	المبحث الثاني: أساسيات اتخاذ القرار
55	المطلب الأول: أنواع القرارات المتخذة
59	المطلب الثاني: أساليب القرارات المتخذة
65	المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على عملية سير اتخاذ القرار
65	المطلب الأول: طبيعة دور التدقيق الداخلي
67	المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار
75	المطلب الثالث: الخدمات والمعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي
77	خلاصة الفصل
79	الخاتمة
81	قائمة المراجع
86	الملخص

قائمة الجداول

رقم الصفحة	محتوى الجدول	رقم الجدول
09	التطور التاريخي للتدقيق	1-1

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	محتوى الشكل	رقم الشكل
27	أهداف التدقيق الداخلي	1-1
65	طبيعة دور التدقيق الداخلي	1-2
66	دورة حياة عملية التدقيق	2-2
69	نموذج تحليل كثافة (درجة تركيز) التدقيق الداخلي	3-2
71	التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة	4-2
73	طبيعة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات حسب المستويات الإدارية	5-2
74	التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات	6-2

المقدمة

المقدمة:

يكتسي التدقيق الداخلي أهمية بالغة في المؤسسة خاصة بعد كبر حجمها وتعدد وظائفها وأنشطتها، حيث ظهر التدقيق الداخلي بعد ظهور التدقيق الخارجي من أجل مساعدة إدارة المؤسسة على التعرف على مدى كفاءة العاملين فيها ومدى التزامهم بالسياسات والإجراءات والقوانين الموضوعية، وذلك من خلال تدقيق العمليات المحاسبية والمالية وجميع العمليات التشغيلية الأخرى، كما يعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات ومساعدتها في أخذ التدابير والقرارات اللازمة التي تحقق أهداف المؤسسة.

ظهر التدقيق الداخلي مع التطورات والتغيرات التي شهدتها الاقتصاد العالمي وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية ورؤوس أموالها وذلك ما أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير وظهرت تخوفات أصحاب الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة وذلك ما تطلب لجوء أصحاب الأموال إلى ما يسمى بالمدقق ليضمن 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. وتعتبر المنظمات المهنية في جميع دول العالم أهمية كبيرة لدور التدقيق الداخلي في الحياة الاقتصادية، حيث أصدر المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين مجموعة من المعايير التي توطر عملية التدقيق الداخلي ووضع دليل لأخلاقية مهنة المدقق الداخلي من أجل الوفاء بمتطلبات مهمة التدقيق الداخلي.

ويعتبر التدقيق الداخلي أحد أهم الآليات التي لها دورا هاما في تفعيل وإرساء عملية اتخاذ القرار المناسب، من خلال رفع مستوى الثقة في المعلومات المقدمة، وذلك بتوفير معلومات ذات جودة ونوعية عالية من خلال القيام بفحص القوائم المالية وجميع عمليات وأنشطة المؤسسة وفقا لقواعد وشروط عملية التدقيق الداخلي وتقديم النتائج في شكل تقرير إلى الإدارة.

بناء على 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، قمنا بوضع بعض التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم التدقيق الداخلي؟ وماهي أهدافه؟
- ما المقصود باتخاذ القرار؟ وماهي مراحلها؟
- ماهي الاساليب 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:

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

أهداف البحث:

نلخص اهداف الدراسة في النقاط التالية:

- إبراز مفهوم التدقيق الداخلي.
- التعرف على فعالية المدقق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية.
- إبراز مفهوم اتخاذ القرار.
- إبراز مدى أهمية ودور التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة.

- محاولة إظهار كيفية اتخاذ القرار بالاعتماد على تقارير المدقق الداخلي واقتراحاته.
- مدى تأثير رأي المدقق الداخلي على القرارات المتخذة من طرف المسيرين.

أسباب اختيار الموضوع:

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

منهج الدراسة:

لقد اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي كإطار عام للوصف والتحليل في مناقشة فصول هذه الدراسة.

هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة سابقا تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين كما يلي:

- الفصل الأول تناول الإطار النظري حول المدخل العام للتدقيق الداخلي حيث قسم إلى ثلاث مباحث، كان أولها يتضمن مدخل الى التدقيق والمبحث الثاني يتضمن ماهية التدقيق الداخلي أما المبحث الثالث فقد خصص لدراسة أساسيات التدقيق الداخلي
- الفصل الثاني تناول التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات حيث قسم إلى ثلاث مباحث، كان أولها يتضمن ماهية عملية اتخاذ القرار والمبحث الثاني يتضمن أساسيات اتخاذ القرار أما المبحث الثالث فيتناول أثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار.

الفصل الأول

مدخل عام للتدقيق الداخلي

تمهيد الفصل:

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 التدقيق 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 تفصيل 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: مدخل إلى التدقيق.**
- **المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي.**
- **المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي.**

المبحث الأول: مدخل إلى 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 المدى 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 أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المحققين 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 يستمع،¹ وإن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق.²

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 تدريجيا.³

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الأردن، 2007، ص 17-18.

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 عضواً 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 إلى 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 حرماً مباحاً حتى سنة 1909م عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاولة مهنة التدقيق، ولقد أنشئت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية سنة 1953م وكان الهدف الرئيسي لها محاولة تنظيم المهنة في مصر، ثم تحولت الجمعية إلى نقابة سنة 1955م، وقد أصدرت هذه الأخيرة دستوراً سنة 1958م ينظم أعمال وسلوك وأداب المهنة، وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها. كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في فلسطين والعراق والأردن سنة 1919م، وقد ظل قانون الهندي مطبقاً 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 دائماً حيث صدر بإسم قانون رقم (12) وذلك سنة 1964م. أما في الكويت فقد ظل قانون الشركات الهندي لسنة 1913م مطبقاً 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 حالياً بتشريعات منظمة للمهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية، والإمارات العربية المتحدة، وسلطنة عمان، واليمن وتونس والسادان وليبيا والجزائر والمغرب، ... الخ.¹

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، 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 الخصوص.¹ وللتوضيح أكثر موضوع التدقيق نعرض في جدول التالي لتطور التاريخي للتدقيق عبر العصور:

الجدول رقم (1-1): 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 قديمة 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 المعنيين¹".
التدقيق بمعناه المهني يعني "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنية انتقاداً محايدة للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية²".

وعرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، 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:

- 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:⁴

- **الفحص:** أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها

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

وتحليلها وتبويبها.

• **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 علمية وعملية، 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 إلى الأطراف المعنية خلال فترة زمنية معينة.

المطلب الثاني: أنواع ووظائف التدقيق

أولاً: أنواع 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:

• **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 المؤسسة.¹

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، ص61.

- **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 معقولة.¹

ب- من حيث زاوية الإلزام القانوني:

- **التدقيق الإلزامي:** تتم وفقا لإلزام قانوني أي تفرضه التشريعات القانونية فهو إجباري مقرون بعقوبات وجزاءات قانونية للمخالف لمواده، وذلك ضمانا وحماية لحقوق الهيئات والجهات المهمة بالكشوفات المالية للمؤسسة.²
- **التدقيق الاختياري:** وهي التحقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وإنما تطلبه المؤسسة الاقتصادية وخاصة المؤسسات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص.³

ج- من حيث زاوية نطاق التدقيق:

- **التدقيق الكامل:** في هذا النوع من التحقيق يكون للمدقق عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.⁴ 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 للمحقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها إختباراته.
- **التدقيق الجزئي:** وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المحقق 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 المحقق تلك العمليات.

¹ ابوبكر عمروش، "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، ص 13.

² رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة، الأردن، 2011، ص 34.

³ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص 17.

⁴ كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 188.

د- من حيث زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات: 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.
- **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 نظرا لتعدد وتعقد العمليات مما تتطلب وقت وجهد كبير وتكلفة أكبر.

ه - من حيث زاوية توقيت عملية التدقيق واجراء الاختبارات: 2

- **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.
- **التدقيق المستمر:** يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق ومندوبية بزيارة المؤسسة في فترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات بالإضافة للتحقيق نهائي للكشوفات المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

و- أنواع أخرى للتدقيق:

يقصد بالأنواع الأخرى للتدقيق تلك التي تكون مستقلة أي تختلف فيها مادة التحقيق من نوع الى آخر وأهمها ما يلي:³

- **التدقيق المالي:** هو قيام المدقق بفحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها.

¹ قلاب ذبيح إلياس، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص47.

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

³ د حميداتو صالح، مرجع سابق، ص 26، 27.

- **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.
- **تدقيق الإعلام الآلي:** وهي التدقيق الذي يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر تدقيق الإعلام الآلي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة.
- **تدقيق الاستراتيجي:** يدرس هذا النوع من التحقيق الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.
- **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 وفقا لمعايير معينة من الجودة.
- **التدقيق البيئي:** عملية فحص تهدف إلى 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 والملائمة.¹
- **التدقيق الاجتماعي:** هو عملية فحص الأداء الإجتماعي وذلك بإجراء تشخيص منظم لجمع الأدلة والقرائن والوصول إلى تقييم الأداء الإجتماعي للمؤسسة ممثلا في البرامج والأنشطة الإجتماعية بهدف التأكد من مدى التزام المنظمة بمسؤوليتها الإجتماعية ومدى فعالية أدائها لهذه المسؤولية في ضوء مجموعة من المعايير المعتمدة والمقبولة والملائمة ثم التقرير عن ذلك كله للأطراف المعنية لمساعدتها في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها.²
- **التدقيق الجبائي:** هي قيام التدقيق الجبائي بتشخيص مدى إحترام الإلتزامات الجبائية من طرف المؤسسة، ويكمن اعتبارها الفحص الإنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة تحليل التكاليف الجبائية وتقييم المخاطر الجبائية لها. فالمدقق الجبائي يقوم بالفحص والمراقبة تكميلا لوظيفة التسيير الجبائي.³

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، ص 211.

³ صابر عباسي، "أثر التسيير الجبائي على أداء المالي في المؤسسات الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 09.

المطلب الثالث: معايير التدقيق

تعتبر معايير التدقيق كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منها. ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل على وضع معايير الأداء صدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" وقد تضمن هذا الكتيب معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:¹

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 رؤية فنية محايدة له أهميته، إضافة إلى ذلك أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها.²

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

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

وتنقسم المعايير العامة الى:

1. معيار التدريب والكفاءة: 1

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 لأراء المدقق يجب أن يتوافر لديه 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 الإعتماد كمراجع حسابات الآتي:

- 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.
- من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية: أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسبي لدى مكتب الخبرة 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 مستقلا فكرية وذهنية، وإنما يجب أن يبدو أيضا 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 المهنة.²

¹ محمد تهايمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 39، 40.

² 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، ص 25

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 كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير التدقيق.

ثانياً: معايير العمل الميداني

تعتبر من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها دولية، والتي بدوها 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 استغراقه لتحقيق تلك الأهداف، إذ يقوم المحقق 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 إشماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص والتمحيص وتوقيته، يستخدم البرنامج المخطط كأداة لقياس الأداء العملية التدقيق من خلال مقارنة الأداء المنجز بالأداء المخطط والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد الانحرافات 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 والنهاية من عملية التدقيق وتحديد المهام المسندة إليه ولمساعدتها.¹

2. معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعد نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية التدقيق المتبناة ولحجم المفردات المراد إختيارها اعتماداً على درجة أثر على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فإحترام مقوماته والتزام 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:

- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة؛

¹ عزوز ميلود، مرجع سابق، ص 32، 33.

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

• طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية؛ ج- طريقة الملخص الكتابي.

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 الفترة.¹

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 قبولا عامة المتعارف عليها، ومهنية ينظر محقق الحسابات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما كمعيار لقياس صدق وعدالة عرض الكشوفات المالية، بمعنى أن إلزام 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 غش.²

2. معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

يهدف هذا المعيار الى 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 للفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة. والهدف من هذا المعيار هو:

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، ص 13.

² حكيمة مناعي، التقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التدقيق، تخصص محاسبية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 68.

- قابلية الكشوفات المالية للمقارنة؛
- 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 المحقق 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 المالية.

4. معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة:

يجب أن يشتمل التقرير على رأي المدقق في الكشوفات المالية كوحدة واحدة.¹ ويتطلب ذلك أن يبدي محقق 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 تقريره.

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص 43.

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 وأنواعه.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وتطوره

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي

هناك عدة تعاريف منها:

حسب ما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين "FACI": التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية 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

¹ بوتين، محمد. مرجع سابق، ص 15.

² فاطمة الزهراء طاهري، محاضرات تسيير مخاطر، مقدمة السنة ثانياً ماستر، تخصص فحص محاسبي، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015

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 88/01 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".¹

ثانيا: خصائص التدقيق الداخلي:

يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص من التعاريف التي تناولناها سابقا وهي:²

1. **التدقيق الداخلي وظيفة شاملة:** تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف حيث تنصب على كل وظائف المؤسسات بهدف خدمة الإدارة.
 2. **التدقيق الداخلي وظيفة دورية:** حيث تخضع لها مختلف الوحدات والمصالح العمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.
 3. **الاستقلالية:** رغم أن التدقيق الداخلي وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المحقق أن يكون مستقلا 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 وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة؛
- التدقيق الداخلي تسعى لترشيد القرارات الإدارية من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيت المناسب.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 88/01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

² سعاد شدرمي معمر، "دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، منشورة. علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2008/2009، ص54.

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 الإنجاز 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 سعية إلى تحويل هذه الوظيفة من وظيفة رقابية في المنظمة إلى مهنة معترف بها من قبل المنظمات المهنية المحاسبية الدولية. تعتبر وظيفة التدقيق وسيلة تخدم 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 تقويمية 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 للمؤسسة.¹

تكمن 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 المحقق الخارجي؛
- هي من أهم أليات التحكم المؤسسي.

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.

ازدادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:¹

1. كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها: أدى ظهور شركات المساهمة الى كبر حجم المؤسسات وانفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى 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.

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 تترتب على ذلك بعض تغييرات جوهرية في وظيفة التدقيق الداخلي وتمثلة فيما يلي:

- الزيادة في نطاق عمل المحقق الداخلي، وهذا يؤدي الى 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 الى أن فوضت الإدارة العليا المركزية بعض السلطات الى 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

¹ د نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية. مصر، 2006، ص 17-23.

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 عتيقة ومهجورة ومن ثم فقد وسعت هذه المؤسسات نطاق التدقيق الداخلي ليشمل تحقيق 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 لا بد 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 الازم تواجد التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

6. تطور مفهوم الرقابة الداخلية: الرقابة الداخلية هي عملية تنجزها 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.

المطلب الثاني: أركان و أهداف 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. 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 وفقا 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.
- 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.

ثانيا : أهداف التدقيق الداخلي

يمكن تلخيص أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي¹:

- التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، دار الجامعة، مصر، 2004، ص 38،

- التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات
- المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات .
- التأكد من صحة البيانات، ومدى الاعتماد العمليات، ودراسة ضبط Rêviez فحص Examine عليها، من
- خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات.
- مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر.
- مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

وبصفة عامة يمكن تركيز هدي التدقيق الداخلي في:

الشكل رقم (1-1): أهداف التدقيق الداخلي



المصدر: عبد الفتاح محمد صحن، فتحى رزق السوافيرى، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 209.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

يوجد هناك أربعة أنواع للتدقيق الداخلي والمتمثلة في:

- أ- **التدقيق المالي:** وهو يعني تدقيق العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية¹:
 - تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة؛
 - اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازن التدقيق؛

¹ زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 89.

• التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالاستلام، الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.

ب- **التدقيق الالتزام:** يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة. وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة؛
- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة؛
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.¹

ت- **التدقيق التشغيلي:** هو الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلفة لعمليات، ويجب أنه يتضمن التدقيق أيضاً التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية.

ويطلق عليه أيضاً التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء أو رقابة الأداء، وهو يتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة للحكم على مدى كفاءتها وفعاليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقاً. ويقوم بذلك المدققين الداخليين للمنشأة حيث كان في البداية يخدم الإدارة ولكن توسع ليقدم المنشأة ككل.²

¹ خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2006 ، ص 56.

² خلف عبد الله الوردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2014 ، ص 243.

المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي:

سنتناول في هذا المبحث التزامات وأساسيات التدقيق الداخلي التي تحكمه والمتمثلة في: معايير أداء وظيفة التدقيق الداخلي، وصلاحيات المدقق الداخلي، مراحل وأدوات التدقيق الداخلي.¹

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. 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 دعامتين هما المركز التنظيمي للمدقق الداخلي بحيث يكون لمدير قسم التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة واللجنة التحقيق، والموضوعية بحيث يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.

أ- **مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة (الوضع التنظيمي):** يجب أن يكون لقسم التدقيق الداخلي وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها ويجب أن يحصل المحقق 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 ص 500.

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 مباشرة¹.

ب- **الموضوعية:** يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعيا عند أدائه لوظيفة التدقيق الداخلي وتعتبر الموضوعية مرة ذهنية يجب أن يتحقق لدى المحقق 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 سيقوم بها بعد سيجعل من موضوعيته غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير المدقق الداخلي².

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

أ- 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.

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

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 501، 502.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 502، 503.

³ د محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص 147.

3. نطاق التدقيق الداخلي: 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.

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:

- أ- 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.

ب- 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 التحقيق تخطيط عمل التدقيق، فحص وتقييم المعلومات، إبلاغ نتائج التدقيق ثم المتابعة. وعلى ذلك يجب على المحقق الداخلي أن يخطط العملية 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 وأخيرا متابعة التوجيهات والملاحظات التي لاحظها من جراء عملية التدقيق .

5. إدارة قسم التدقيق الداخلي: تقتضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة أن يتولى المدقق الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة. ويكون مسؤولا عن تلك المؤسسة بحيث:

- أ- تحقق أعمال التدقيق الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة؛
- ب- تستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية؛
- ت- 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:¹

- تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة؛
- يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة؛
- يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدة 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 بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة. وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفاعلية فإنه لا بد أن يكون مدير وملقي قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:²

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

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

² محمد لمين عيادي، "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2008، ص 119.

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 المحققين 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:

1. لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المدقق الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه؛
2. لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على التدقيق الداخلي بل يمتد استخدامه إلى أطراف عديدة كالمدققين الخارجيين والمستشارين ... الخ
3. يمكن أن يستخدم المحقق أداتين 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 اساسيين: الأدوات الوصفية والأدوات الاستفهامية.

أولاً: الأدوات الوصفية

وفيما يلي سنعرضها بالتفصيل: ¹

1. **السبر الاحصائي:** 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:

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

أ- **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:

- تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها.
 - تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.
 - تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.
- ويقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

ب- **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 احتمالا متساويا لجميع وحدات المجتمع الإمكانية انتمائها إلى العينة؛
- **طريقة السبر الترتيبي:** انطلاقا من نقطة معينة يتم اختبار المفردات بشكل مرتب مثلا: 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 واعتمادا على مؤهلاته و خبراته.

3. **استغلال نتائج التدقيق:** يتم استغلال نتائج التحقيق 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؛

2. **المقابلة:** يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب الى مجموعة من الشروط:

- يجب احترام خط السلطة وعدم القيام باي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم؛
- التذكير بمهمة التحقيق 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 الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.

ثانياً: الأدوات الاستفهامية

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

1. **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 إلى 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 ؛
- **الملاحظة المادية للأصول:** تهدف للتحقق من وجود الأصول وتطبيق أساسا على المخزون، التثبيتات، السندات، والنقدية؛

¹ محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 122-125.

- **ملاحظة التصرفات:** ويتعلق الأمر بالتدقيق الاجتماعي أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل.
- 2. **السر:** تتميز بعض مراحل التدقيق بصعوبة وصفها ويلجأ المحقق إلى السر لوصف النظام، وتميز بين نوعين:
 - **السر الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق:** يكون في بداية مهمة التحقيق ويقوم المدقق بالاستماع إلى السر الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتحقيق، وتطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق على جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسر؛
 - **سر يقوم به المحقق:** يقوم المدقق بسر ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها في حلة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تنفق المعلومات وعلى المحقق أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف؛
- 3. **مخطط الوظيفي:** يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسر 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 وتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.
- 4. **جدول تحليل الأعمال:** يستخدم هذا الجدول التحليل الوظيفي أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها، ويقسم الجدول إلى:
 - **العمود الأول:** يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراءات بشكل مفصل ومتسلسل؛
 - **العمود الثاني:** يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية ويتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية وهي: الأعمال التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي، والمراقبة؛
 - **الأعمدة الموالية:** تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية؛
 - **العمود الأخير:** مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة.

5. **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.

6. **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

1. 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 لتفادي أي غموض.

2. 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 التحقيق، 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 التحقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

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

¹ لظفي شعباني، "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة"، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004/2003، ص77، 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.

4. 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.

5. برنامج التحقق Programme de verification : يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التحقيق، 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 وهي¹:

1. 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 المحققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامجا لها.

¹ لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 80.

2. **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.

3. **ورقة إبراز وتحليل المشاكل La Feuille de Revelation et d'Analyse de Probleme** 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 المنقلي 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 إلى إدارة العليا أو لطالب خدماتها وبدورها أيضاً تتضمن مراحل فرعية وهي:

1. **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 الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.¹

2. **الاجتماع النهائي أو الإقبال**: 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؛

¹ لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 81.

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

- **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؛
- **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 التحقيق؛
- **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 المحققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.

3. **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 وتنبيه 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 إنتقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.¹

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

خلاصة الفصل:

ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية بالإضافة إلى الحاجة المتزايدة التعرف 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 المحقق 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

التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات

تمهيد الفصل:

يعتبر موضوع اتخاذ 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 وأن 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 اتخاذ 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 اتخاذ القرار.**
- **المبحث الثاني: أساسيات اتخاذ القرار.**
- **المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ 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

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

أولاً: مفهوم القرار وصفاته

أ- مفهوم القرار: يمكن تعريف القرار على أنه:

- **القرار لغتياً:** مشتق من قر، وأصل معناه المستقر الثابت، ومعناه أيضاً أمر يصدر عن صاحب النفوذ.
- **القرار اصطلاحاً:** سنتعرض إلى تعريفين للقرار:
 1. **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 وخلاصتها¹.
 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 أهداف².

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

¹ كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2006، ص 23.

² مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى، دار البيزوري، الأردن، 2010، ص 30.

ب- صفات القرار: تتمثل صفات القرار فيما يلي:¹

- للقرار اقتصاديات بمعنى أنه يجب أن نوازن بين تكلفة صناعته وتكلفة أهميته فالعلاقة بينهما طردية وتعتبر القرارات الإستراتيجية أكثر القرارات تكلفة نظرا للتكنولوجيا المعقدة والمتقدمة الداخلة في صناعتها بينما 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 جدا 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 بتحديد حدوث تغيير على العوامل الداخلية والمتداخلة في صناعته واتخاذه، أي بمعنى أدق تحويل ظروف عدم التأكد إلى شبه التأكد الكامل؛
- القرار والإدارة كالأب والأم بدونها ما جاء إلى الحياة، وبقدر رعايتها وحنانها يولد الولد قويا صحيحا؛
- القرار بلا حرية، يولد جباناً، مرتعداً وبلا ديمقراطية، يولد ناقصاً مبتسراً. إن هناك صناعاً للقرار، وآخر متخذاً له، وآخر مدعماً له، ولا يمكن أن يجتمعوا في شخص واحد إلا في القرارات البسيطة التي لا تمس حياة الغير أو الشعوب.

¹ نفس المرجع، ص 35.

ثانياً: مفهوم اتخاذ القرار

لقد تعددت تعاريف اتخاذ القرار منها:

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

ب- 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"².

ت- 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"³.

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 وتتزايد أهمية هذه العملية كلما اتسعت وتعددت مجالات وغايات القرارات المطلوب اتخاذها، فالقرار

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

² وليد إسماعيل السيفو، عبد الحفيظ قدور بلعربي، سعد خضير عباس الرهيمي، الاقتصاد الإداري مدخل كمي في استراتيجية اتخاذ القرار، دار الأهلية، الأردن، 2007، ص49.

³ عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري، الأردن، 2001، ص228، 227.

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:¹

- 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؛

- اتخاذ القرارات الاستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثيراً كبيراً على نجاح المؤسسة أو فشلها؛

- اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل، وكذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال واستخداماته؛

- اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، لأن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة.

ثانياً: خطوات سير عملية اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ 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 اتخاذ القرار عن مسارها الصحيح. فالتشخيص الصحيح للمشكلة يعني قطع أكثر من نصف المسافة نحو الحل المناسب.

¹ أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص87

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 وان حدث مثل ذلك سابقاً؟
- لماذا حدث ويحدث ذلك؟

وعند الإجابة على مثل هذا السؤال ينبغي إعطاء عناية كافية كي لا يقع خلط بين أعراض المشكلة وبين أصل المشكلة ذاتها، أو الخلط بين مجموعة من الأعراض وعلى المدير إعطاء عناية كافية لتمييز أصل المشكلة وألا يكون قد حصر اهتمامه في نطاق الأعراض فقط. • مع من حدث ذلك؟ وهنا ينبغي التركيز على الجانب الموضوعي لا الجانب الفردي والشخصي. يجب أن نتذكر دائماً 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.¹

2. جمع المعلومات وتحليلها:

أن توفر المعلومات مسألة أساسية للمتخذ القرار تضمن له فرص أوسع النجاح 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.

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

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؛
- الاعتماد الواسع على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين في نفس المجال حتى يمكن الإلمام بجميع المعلومات والنواحي المتعلقة بالمشكلة وبالتالي بكل الحلول الممكنة.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، وبناء 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 مطلوبا، وفي بعض المواقف نجد أن الحل ينبغي أن يكون نهائيا 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 47، 48.

² عدنان عواد الشوابكة، مرجع سابق، ص ص 237، 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 وإمام 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 ووضع 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:

- هل حقق القرار الأهداف المتوخاة له؟
- إن لم يتحقق ذلك، فما هي الأسباب التي حالت دون ذلك؟
- خطأ في تشخيص وتحليل المشكلة؛ و 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.

- 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 إنفاذه.

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.

وهذه العوامل ترتب على إدارة المنظمة اتخاذ قرارات لا ترغب فيها أو ليست في مصلحتها دائما فمثلا إذا كان القرار المتخذ قد تم اتخاذه تحت ظروف سياسية أو ذات طابع اجتماعي فمن الصعب استخدام المنطق

¹ كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص 36.

الحر الفعال في اتخاذ القرارات الحكومية المبنية على معيار اقتصادي إلا أن ذلك لا يعني أن يقوم صانعو القرارات الإدارية وغيرهم بدراسة عميقة للمسائل والمشكلات واستخدام إجراءات منظمة وأحكام فعالة تمكنهم من الوصول إلى استنتاجاتهم ولكنه يعني أن إجراءات القرارات لا يمكن اعتمادها دون وضع عوامل الواقع الذي تعمل فيه المنظمة بالحسبان.

ثانياً: العوامل الداخلية:

وتتمثل بالعوامل التنظيمية وخصائص المؤسسة وهي عوامل كثيرة نذكر أهمها فيما يلي¹ :

- عدم وجود نظام للمعلومات داخل المنظمة يفيد متخذ القرار بشكل جيد؛
- عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام؛
- درجة المركزية، وحجم المنظمة ودرجة انتشارها الجغرافي؛ • درجة وضوح الأهداف الأساسية للمنظمة؛
- القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى.

ويظهر تأثير هذه العوامل بنواح متعددة ترتبط بما يلي:

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

ثالثاً: عوامل شخصية ونفسية:

ونجد ما يتعلق ببواعث داخلية للشخص ومنها ما تتعلق بالحالة النفسانية لأفراد المحيط المتصل به وأثره في عملية اتخاذ القرار خاصة في مرحلة اختيار البديل من البدائل المتاحة. أما العوامل الشخصية فتتعلق بشخصية 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

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

إن السلوك الشخصي يؤثر تأثيراً في كيفية صناعة القرار، فكل مدير وله أسلوبه حتى لو تساوت الكفاءات والمهارات، ويرى (رايموند مكليود) أن هناك ثلاثة أبعاد لإتاحة الفرصة للاختلافات الفردية من مدير لآخر وهذه الأبعاد هي:

- أسلوبهم في الإحساس بالمشكلة؛
- أسلوبهم في تجميع المعلومات؛
- أسلوبهم في استخدام المعلومات.

بالنسبة للإحساس بالمشكلة ينقسم المديرون لثلاث فئات أساسية وهي: متجنب للمشكلات وحلال للمشكلات وباحث عنها، كما أن أنماط السلوك تؤثر تأثيراً مباشراً على القرار ويتم تصنيف أنماط سلوك المديرين في أربعة أنماط وهي: المجازفة، الحذر، التسرع، التهور.

رابعاً: عوامل ظروف القرار

يعد التردد في اتخاذ القرار من العوامل التي تعيق إصدار القرارات السليمة في الوقت المناسب مما يؤثر على المشكلة وفعالية حلها، وسبب التردد في اتخاذ القرار هو علاقة القرارات في المستقبل الذي يتميز بعدم القدرة على تحديد ما سيحدث فيه بشكل دقيق، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات في ظروف عدم التأكد أو في ظروف التأكد أو تحت درجة المخاطرة أو الظروف المتغيرة.

خامساً- عوامل أخرى:

1. **تأثير عنصر الزمن:** حيث يشكل عنصر الزمن ضغطاً كبيراً على متخذ القرار فكلما زادت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار كلما كانت البدائل المطروحة أكثر والنتائج أقرب إلى الصواب وإمكانية التحليل للمعلومات متاحة أكثر وكلما قلت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار كلما تطلب منه السرعة في البث في القرار مما يقلل من البدائل المتاحة أمامه.
2. **تأثير أهمية القرار:** كلما ازدادت أهمية القرار ازدادت ضرورة جمع المعلومات الكافية عنه، وتتعلق الأهمية النسبية لكل قرار بالعوامل الآتية:
 - عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار ودرجة التأثير؛
 - تكلفة القرار والعائد حيث تزداد أهمية القرار كلما كانت التكاليف الناجمة 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.

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 يتخذوها المدبرون 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 اتخاذه على الفور نتيجة الخبرات والتجارب التي اكتسبها متخذ القرار والمعلومات التي لديه.¹
2. **القرارات التكتيكية:** وتتصف بأنها قرارات متكررة وإن كانت في مستوى أعلى من القرارات التنفيذية وأكثر فنية وتفصيلاً. ويوكل أمر مواجهتها إلى الرؤساء الفنيين والمختصين، وهذا النوع من القرارات يصدر للأمور الروتينية غير الهامة، ويقتصر عادة على الاختيار بين عدد محدود من البدائل.²

¹ عبد الله إبراهيم الفقي، نظم المعلومات المحسوبة ودعم اتخاذ القرارات، دار الثقافة، الأردن، 2012، ص 121، 122.

² سيد صابر تعلب، نظم دعم اتخاذ القرارات الإدارية، دار الفكر، الأردن، 2011، ص 5

ثانياً: القرارات غير التقليدية

وتتمثل في نوعين هما:

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 جميعاً 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 موظفاً بشغل منصباً رسمياً. أما القرارات الشخصية فهي التي يتخذها الإداري بصفته الشخصية وبناءً 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.
2. **تقسيم بحسب درجة جدولتها:** تختلف المشاكل التي تعترض المديرين متخذي القرارات من حيث درجة جدولتها، ويرجع ذلك إلى مدى تكرار حدوثها. فكلما تكررت تكونت لدي متخذ القرارات خبرة ومعرفة 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 بالقرارات 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، وتؤخذ 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 بملول نوعية البيانات المتاحة عن الموقف موضوع القرار والذي أصبح يدرس الآن تحت ما يعرف بنظرية القرار والتي تدور أساسا حول المنطق الرياضي للاختيار تحت ظروف عدم التأكد.³

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 طويلة بارتابها 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.⁴

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

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

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

⁴ ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال - نظريات ونماذج وتطبيقات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 249.

5. **تقسيم حسب مستويات الإدارية:** يختلف التصنيف حسب المستويات التنظيمية من منظمة إلى أخرى، ويكون التصنيف الأكثر شيوعاً في هذا السياق كالتالي:¹

- **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 بالتردد 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:²

- **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.

- **قرارات تتعلق بالتسويق:** وتخص نوع السلعة التي تباع وأوصافها، والكمية المتوقع بيعها وحصّة 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.

- **قرارات تتعلق بالموارد البشرية:** وتخص هذه القرارات مصادر الحصول على الموظفين والعمال وطرق الاختيار وإجراءات التعيين وبرامج تعريف المستخدمين بالمؤسسة وكيفية تدريب الموظفين

¹ مصطفى محمود أبو بكر، جمال الدين محمد المرسي، التفكير الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية - منهج تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 23، 24.

² د سيد صابر تعلق، مرجع سابق، ص ص52، 53.

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.

- **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.

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

وتمثلة فيما يلي:

1. **الخبرة:** يستخدم المدير خبرته الناتجة من تعامله مع المشكلات السابقة ليطبقها على المشكلات الآنية 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 القرار.¹

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

¹ السعيد ميروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم واتخاذ القرار الاستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2012، ص232.

صفة المناسبة تستوجب السرية في اتخاذ القرارات فإن خبرته ودبلوماسيته تستطيع انتزاع الكثير من المعلومات حول تلك المؤسسات المناقسة.¹ يعد هذا الأسلوب من الأساليب التي يستخدمها المديرين لاتخاذ القرارات بصددهم حل مشاكلهم، حيث يحمل هذا الأسلوب نفس عيوب أسلوب التجربة ولا تتلاءم مشاكل مؤسسة وأخرى، وهذا الأسلوب قد يبقى المدير رجلاً تقليدياً ليس لديه رغبة في تحمل المخاطر والتطور مع أساليب جديدة. تتفاوت الثقافات عند المديرين تفاوتاً كبيراً بسبب الاختلاف في الإدراك والخلفية الثقافية ونواحي الاهتمام لكل واحد منهم. وإن التقيد بأسلوب المشاهدة سوف لن ينتج قراراً 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 وما زال متبعًا. يواجه المديرين مشكلة معينة، فيخضعون لها حلاً 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 أن لم تكن منافعها بادية بشكل فوري.³

4. **الحدس:** يعد هذا الأسلوب من الأساليب الجدلية، فهو يفتقد الأساس العلمي إلى أننا نجد متخذ القرار يعتمد عليه في معالجة المشاكل ورسم الحلول، وهذا باختلاف المواقف التي يعترض لها. ولهذا 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 اتخاذ قرارات سريعة بتكاليف منخفضة و يعطي مجالاً واسعاً للاستفادة من القدرات لمتخذي القرار إلا أنها قد تعطي نتائج غير مرغوب فيها لأنها تفتقد إلى الأسس العلمية الصحيحة و لا يمكن

¹ محمد راتول، بحوث عمليات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 183.

² السعيد ميروك إبراهيم، مرجع سابق، ص 232.

³ نفس المرجع، ص ص 232، 233.

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 بناء 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 كأسلوب رياضي للتقليل من حالة المخاطرة التي تواجهها. ولقد أثبتت هذه الطريقة جدواها ويرجع ذلك

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

² محمد راتول، مرجع سابق، ص 335.

الاعتمادها 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، وإحلال القيم المتوقعة محل القيم غير المؤكدة تصبح المشكلة يقينية. ويصبح حلها أمثلاً 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 تفادياً للتكرار. 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 أيضاً اتخاذ قرار موالى ثالث وهكذا...، يجد نفسه اتخذ سلسلة من القرارات المتتابعة لأجل تعظيم العائد أو الأرباح أو تدني التكاليف أو الخسائر، وهذا ما يعبر عنه نموذج القرارات المتتابعة والمعبر عنه أيضاً 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 وهي عبارة عن نقطة أو دائرة، وتتضمن فروع الشجرة التقديرات الاحتمالية والعوائد أو الخسائر، حسب ما يتطلبه الأمر، وشجرة القرار يمكن أن تكون محددة فيها البديل الممكن والعائد

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

معروفين تماما، حيث يتخذ فيها قرار واحد فقط، وقد تكون شجرة القرار ذات مراحل متعددة، حيث تحتوي على إمكانيات القرارات 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 اتخاذ 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 اتخاذ القرارات. لذا فإن الهدف الحقيقي لها هو تخفيض نسبة المخاطر في اتخاذ القرارات. وتكون نتائجها واضحة ومحددة لدرجة أنه يقدم البديل الأفضل. 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. وتتناول البرمجة الخطية التقييم الكمي للبدائل الاختيار أفضلها، كما تساعد على اكتشاف التحسينات الممكنة في استخدام الموارد واقتراح التعديلات اللازمة للحصول على أفضل النتائج وذلك في ضوء الإمكانيات المتاحة.

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 لتدفئة 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 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

¹ محمد راتول، مرجع سابق، ص 198، 199.

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.

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.

د- **البرمجة الديناميكية:** 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.

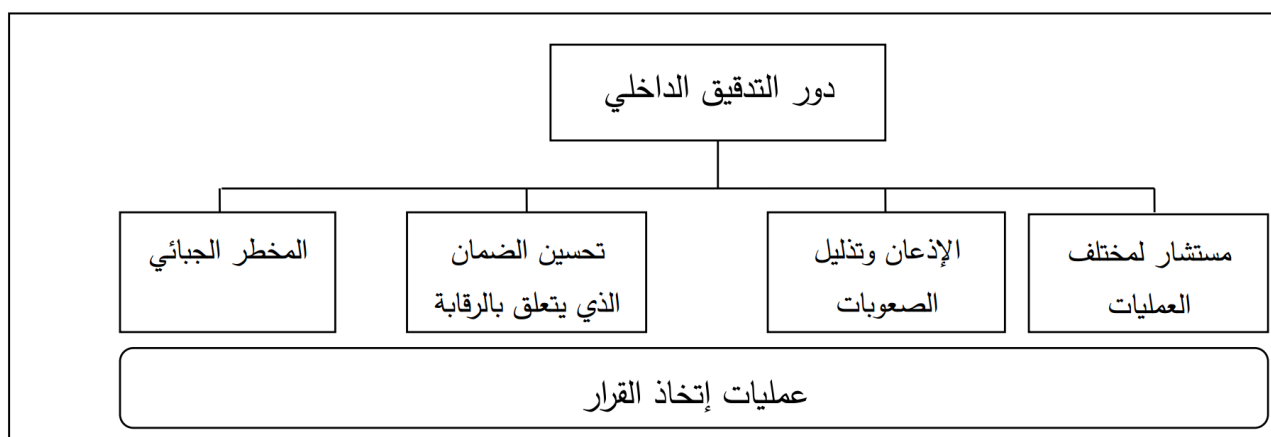
المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار

يشغل التدقيق الداخلي حيزا كبيرا من اهتمام المسيرين والملاك حيث يساعدهم في التحكم بالعمليات داخليا 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 دورا هاما 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 (1-2): طبيعة دور التدقيق الداخلي



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 76.

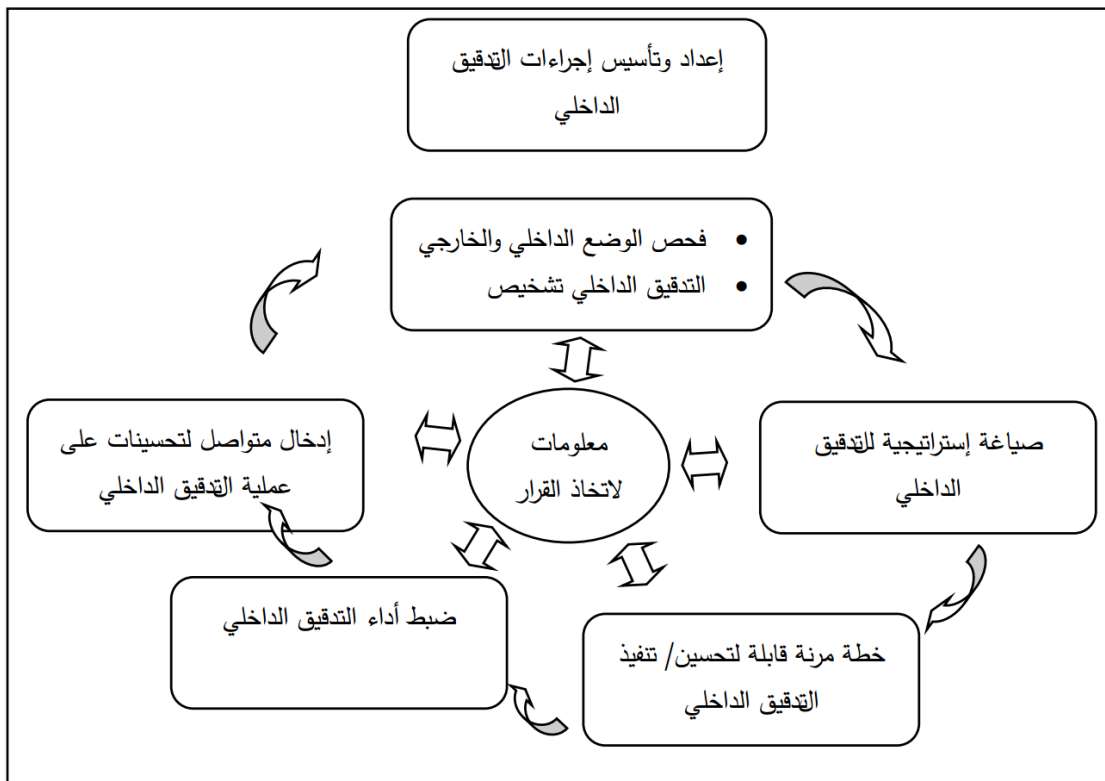
من خلال هذا الشكل نلاحظ أن جميع المجالات التي يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي فيها دور فإنه يتخللها عملية إتخاذ قرارات ومن ثم فإن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار السليم. الحقيقة أنه لا يمكن الحكم تماما على سلامة وجوده القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية، هذا يعني أنه بعد وضوح نتائج 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 القرارات¹.

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.

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:

الشكل رقم (2-2): دورة حياة عملية التدقيق



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 77.

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

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 التحقيق، 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.

¹ أحمد نغاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص 77.

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.

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 التقاضي 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 المحققين 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 المؤسسة،¹ ويأتي الشكل كما يلي:

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص77، 78.

الشكل رقم (2-3): 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	عام	مرتفع
		الاحتمال	

المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص79.

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 المحقق الداخلي يكون كبيرا 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 التحقيق الداخلي في هذه المرحلة (تحديد المشكلة من مراحل عملية إتخاذ القرار).¹

ثانيا: إيجاد البدائل

إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معيناً، وأن يكون أكثر من حل، أي حلول متعددة تطرح لنقاش ويتم دراستها وتقييمها حتى اختيار الحل الأفضل الأكثر ملائمة، لذا فإن وجود المشكلة يفترض تباين الآراء حولها، ذلك لأن المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها،

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

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.¹

ثالثاً: تقييم وتقويم البدائل

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

رابعاً: اختيار البديل أو الحل الأفضل

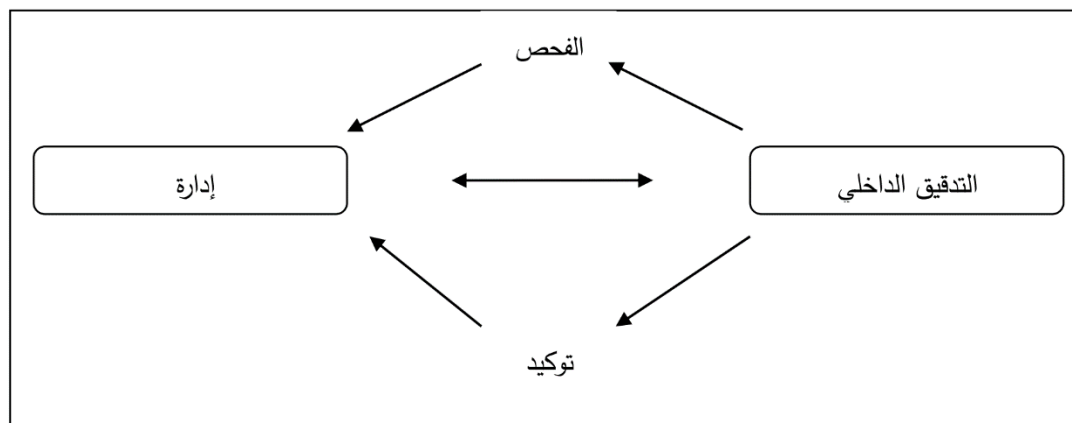
إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة، هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة (متاحة) مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير، توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار.

¹ - أحمد نفاذ، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص 79، 80.

تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعاً لأن الاختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والحكمة 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 أنه مما يجب ذكره أن هناك اعتبارات أخرى سياسية واجتماعية واقتصادية قد تؤثر في اختيار البديل لحل المشكلة وخاصة فيما يتعلق بالمشاكل العامة للبلد.

في هذه الخطوة يزيد دور التدقيق الداخلي في عملية اختيار 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. فيكون بذلك للتدقيق الداخلي رؤية يمكن اعتمادها في إختيار هذا البديل أو غيره (الأكثر ملائمة) ويمكن إبراز هذا الدور من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-4): التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ 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؛

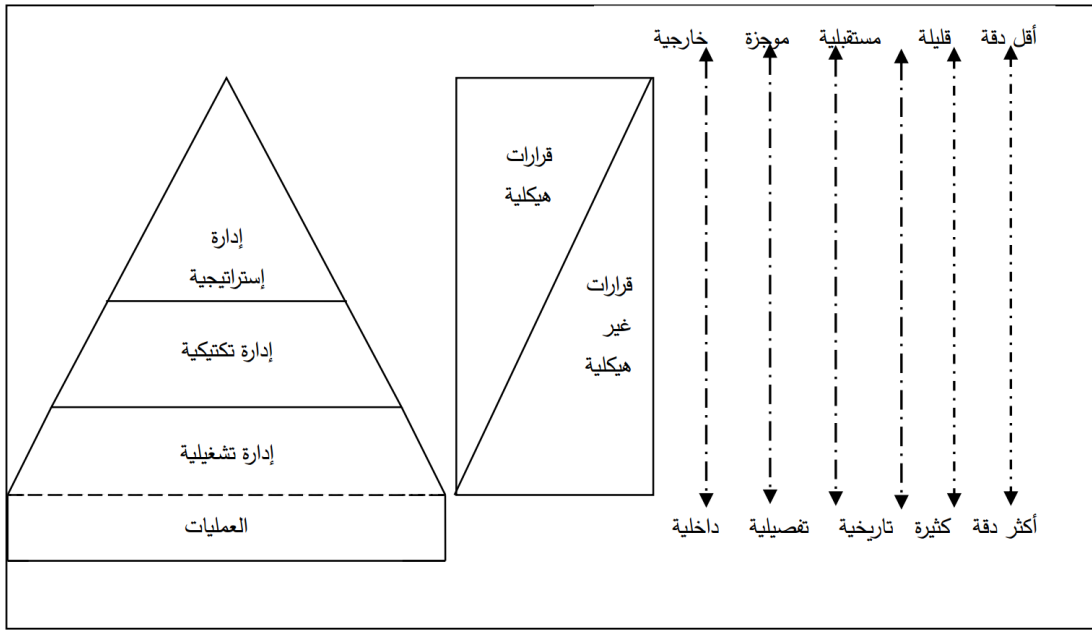
سادسا: المتابعة والتقويم

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 مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقا. في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا الكون 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 التحقيق 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 المتوازي

¹ - أحمد نفاذ، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص 80.

للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة. نلاحظ من خلال كل هذه الخطوات أن للتدقيق الداخلي دوراً أساسياً 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 (2-5): طبيعة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات حسب المستويات الإدارية



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 82.

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 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.

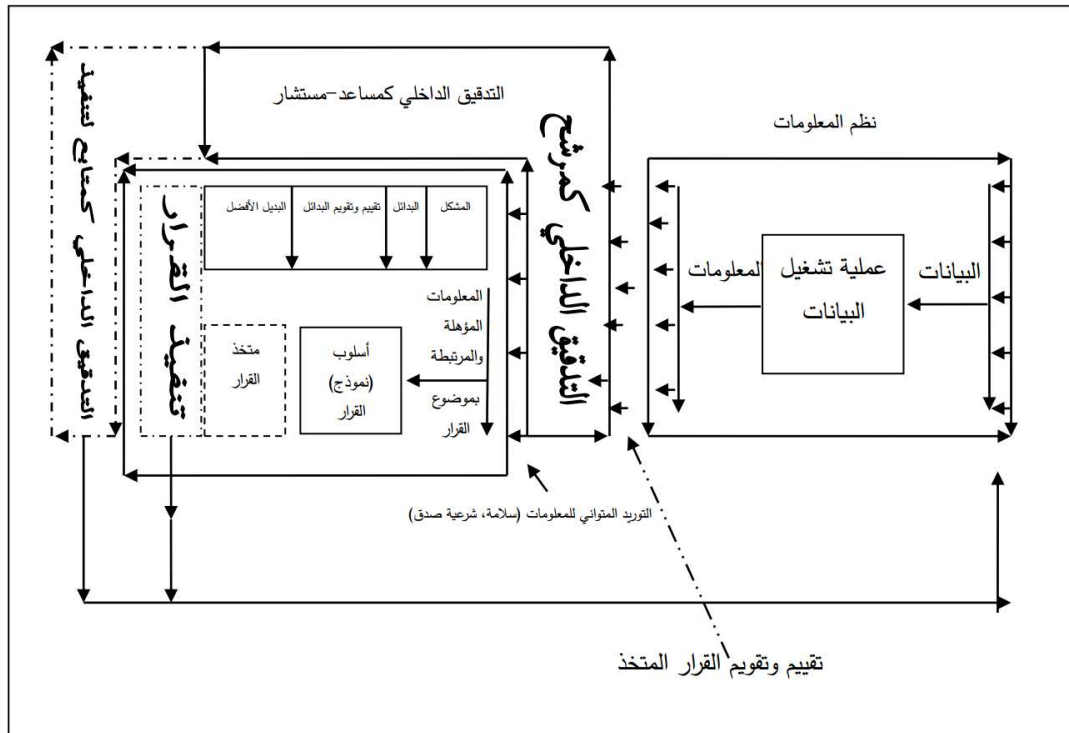
أما الإدارة التشغيلية فتتخذ قرارات متعددة مع قصر الوقت المتاح أمامها، وبالتالي قد تحتاج إلى تقارير معلومات يومية حتى تكون قادرة على التفاعل في توقيت مناسب مع التغيرات التي تطرأ على الأحداث، كما تحتاج إلى معلومات دقيقة وفي توقيت مناسب، وقد لا يعينها كثيراً القيمة التنبؤية للمعلومات.

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص 81، 82.

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 أيًا من المواصفات.

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:

الشكل رقم (2-6): التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 83.

من خلال هذا الشكل تظهر لنا الآلية التي يتم بها توليد المعلومة المؤهلة لاتخاذ القرار وهذا من خلال إنتاجها من نظام المعلومات داخل المؤسسة ليتم 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 وهي مختلف العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة¹.

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 كخطوة أولية يجب إتباعها من قبل المؤسسات والشركات الملزمة بإجراء تدقيق لحساباتها قبل وصول المحققين 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 المحقق الخارجي من منح المؤسسة رأياً مسانداً لبياناتها المالية².

ومن بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للإدارة: ³

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:

- تزويد الإدارة بالتوجيهات والنصائح المتعلقة بالأداء والنظام الداخلي؛
- تقييم إذا ما كانت الإجراءات المتبعة تتفق مع سياسات المؤسسة؛

¹ أحمد نغاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص 83.

² <http://alzamel-syr.com/ar/services.Php>, 23/05/2022, 15:00

³ بغدود راضية، صباحي نوال، مداخلة بعنوان " دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية، الملتقى الدولي حول: إدارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، يومي: 12، 13 ديسمبر 2012.

- تقييم ما إذا كانت السياسات الموضوعية يتم إتباعها وتطبيقها في المؤسسة.¹

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

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

¹ http://www.tagi.com/page.aspx? Page key=internal_audit & lang=ar, 25/05/2022, 14:15

خلاصة الفصل:

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 اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وبما أن متخذ القرار يتعرض للضغوطات سواء من داخل أو خارج المؤسسة في اتخاذ 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 واتخاذ القرارات إذا توفرت المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي، أصبح متخذي 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 المصداقية والموثوقية للبيانات والمعلومات التي يعتمد عليها المتخذ القرار في عملية اتخاذ القرارات.

الحنامة

الخاتمة:

تسعى المؤسسات الى حماية ممتلكاتها وحقوقها، وخصوصا مع كبر حجمها، 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، لضمان سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية وذلك من خلال الفحص الدائم لها من حالات الاخطاء والغش والتزوير.

فهذه الوظيفة تعتمد على التنظيم الجيد وتقسيم الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي السليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابية ملائمة

كما أن من خلال دراستنا لموضوع التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل عملية اتخاذ القرار من الناحية النظرية حاولنا ابراز الجوانب العامة المتعلقة بالتدقيق الداخلي وأيضا عملية اتخاذ القرار والعلاقة بينهما، حيث يقوم المدقق الداخلي بتدارك النقائص الموجودة على مستوى الأنظمة والإجراءات، وتعزيز نقاط القوة وتدعيمها، وتقديم نتائج عملية التدقيق في شكل تقرير إلى إدارة المؤسسة من أجل اتخاذ التدابير والقرارات المتعلقة بها، حيث تتمثل القيمة المضافة لمهام المدقق الداخلي في الحصول على معلومات موثوقة وذات جودة ونوعية عالية يمكن الاعتماد عليها في صنع القرارات المناسبة.

قائمة المراجع

قائمة ال مراجع

أ- الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء، الأردن، 2000.
- أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- أحمد نفاذ، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية، الدنمارك، العدد الثاني، 2007.
- اسمهان خلفي، " دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات"، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم تجارية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2008/2009.
- السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم وإتخاذ القرار الاستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2012.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- إيهاب صبيح محمد رزيق، إدارة العمليات واتخاذ القرارات، دار الكتب العلمية، مصر، 2001.
- باسم الحميري، مهارات إدارية، دار الحامد، الأردن، 2010.
- ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال - نظريات ونماذج وتطبيقات، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999،
- حمد موفق حديد، الإدارة - المبادئ والنظريات والوظائف، دار الحامد، الأردن، 2001.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الأردن، 2007.
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2006.
- خلف عبد الله الوردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2014.
- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة، الأردن، 2011.
- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

- سيد صابر تعلب، نظم دعم اتخاذ القرارات الإدارية، دار الفكر، الأردن، 2011.
- عبد اللاه إبراهيم الفقي، نظم المعلومات المحسوبة ودعم اتخاذ القرارات، دار الثقافة، الأردن، 2012.
- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 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 .
- عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري، الأردن، 2001.
- كاسر نصر منصور ، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2006.
- كمال الدين الدهراوي ، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006،
- مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى، دار اليازوري، الأردن، 2010.
- محمد النهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر، 2003.
- محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.
- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
- محمد بونوار خزار، مبادئ الإحصاء، منشورات جامعة باتنة، الجزائر، 1996.
- محمد راتول، بحوث عمليات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات والعمليات والوظائف، دار وائل، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006.

- مصطفى محمود أبو بكر، جمال الدين محمد المرسي، التفكير الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية - منهج تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية. مصر، 2006
- وليد إسماعيل السيفو، عبد الحفيظ قدور بلعربي، سعد خضير عباس الرهيمي، الاقتصاد الإداري مدخل كمي في استراتيجية اتخاذ القرار، دار الأهلية، الأردن، 2007.
- يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2004.

ب- مذكرات التخرج:

- ابوبكر 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،
- 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.
- حكيمة مناعي، التقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
- حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2012.
- 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.
- سعاد شكري معمر، "دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، منشورة. علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2008/2009.
- صابر عباسي، "أثر التسيير الجبائي على أداء المالي في المؤسسات الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- 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.

- فاطمة الزهراء طاهري ، محاضرات تسيير مخاطر، مقدمة السنة ثانية ماستر، تخصص فحص محاسبي، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015
- 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،
- قلاب ذبيح إلياس، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- لطفي شعباني، "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة"، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004/2003.
- 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.

ج- المجالات و المنتقيات:

- بغود راضية، صبايحي 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: 12، 13 ديسمبر 2012.
- مراد سكاك، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 11، 2011.

د- المواقع

- <http://alzamel-syr.com/ar/ services. Php>, 23/05/2022, 15:00
- http://www.tagi.com/page.aspx? Page key=internal_audit & lang=ar, 25/05/2022, 14:15

و- القوانين و المراسيم:

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

المخلص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الداخلي في أخذ القرار المناسب الذي يحتاج إلى معلومات موثوقة وذات مصداقية وجودة عالية، حيث يكتسي التدقيق الداخلي دوراً هاماً باعتباره نشاطاً داخلياً مستقلاً وتابعاً لأكبر سلطة في المؤسسة، يهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وتعزيزها وتطوير الإجراءات وتحسين الأداء من خلال فحص وتدقيق جميع العمليات المحاسبية والمالية وكافة العمليات والأنشطة الأخرى، وتقديم نتائج عمله في شكل تقرير إلى إدارة المؤسسة.

لخصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساعد في خلق الثقة بين مصالح المؤسسة والإدارة العليا باعتباره المرجع الأساسي للمعلومات والبيانات الدقيقة لاتخاذ القرارات السليمة والمناسبة وذلك من خلال التوجيه والإرشاد الذي يقدمه المدقق الداخلي لمتخذ القرار.

كلمات مفتاحية: التدقيق الداخلي، اتخاذ القرار، نظام المراقبة، المؤسسة الاقتصادية

Résumé

Cette étude vise à souligner l'importance de l'audit interne dans la prise de décision appropriée nécessitant des informations fiables, crédibles et de haute qualité, car l'audit interne joue un rôle important en tant qu'activité interne indépendante affiliée à la plus grande autorité de l'organisation, et audit de toutes les opérations comptables et financières et de toutes autres opérations et activités, et remet le résultat de ses travaux sous forme de rapport à la direction de l'établissement .

L'étude a conclu que l'audit interne contribue à créer la confiance entre les intérêts de l'institution et la haute direction. En tant que référence principale pour des informations et des données précises permettant de prendre des décisions judicieuses et appropriées. Cela se fait par le biais des orientations et des conseils fournis par l'auditeur interne au décideur

Mots clés : Audit interne, Prise de décision, Système de contrôle, Institution économique

Abstract

This study aims to highlight the importance of internal audit in proper decision-making requiring reliable, credible and high quality information, since internal audit plays an important role as an independent internal activity affiliated with the most great authority of the organization, and audit of all accounting and financial operations and of all other operations and activities, and submits the result of its work in the form of a report to the management of the establishment.

The study concluded that internal audit helps to create trust between the interests of the institution and senior management. As a primary reference for accurate information and data to help make sound and appropriate decisions. This is done through guidance and advice provided by the internal auditor to the decision maker.

Keywords: Internal audit, Decision-making, Control system, Economic institution